En god kommunal hushållning

BETÄNKANDE AV
UTREDNINGEN OM
EN EFFEKTIV EKONOMISTYRNING
I KOMMUNER OCH REGIONER

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR

SOU 2021:75

En god kommunal hushållning

Betänkande av Utredningen om
en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner

Stockholm 2021

STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2021:75

SOU och Ds finns på regeringen.se under Rättsliga dokument.

Svara på remiss – hur och varför
Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02).
Information för dem som ska svara på remiss finns tillgänglig på regeringen.se/remisser.

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet
Omslag: Elanders Sverige AB
Tryck och remisshantering: Elanders Sverige AB, Stockholm 2021

ISBN 978-91-525-0208-2 (tryck)
ISBN 978-91-525-0209-9 (pdf)
ISSN 0375-250X

Till statsrådet Lena Micko

Regeringen beslutade den 3 september 2020 att tillkalla en särskild utredare för att bedöma om nuvarande regelverk för ekonomisk förvaltning i kommunallagen (2017:725) utgör en bra grund för en effektiv ekonomistyrning (dir. 2020:88).

Den 7 september 2020 förordnades generaldirektören Clas Olsson som särskild utredare.

Som sakkunniga i utredningen förordnades den 1 oktober 2020 ämnesrådet Karin Gustafsson, Finansdepartementet, rättssakkunnig Marie Lifvendahl, Finansdepartementet och departementssekreteraren Johan Wikström, Finansdepartementet. Som sakkunnig förordnades den 8 mars 2021 rättssakkunnig Lina Lundgren, Finansdepartementet.

Som experter i utredningen förordnades den 1 oktober 2020 sektionschefen Niclas Johansson, Sveriges Kommuner och Regioner, ekonomen Hans Stark, Sveriges Kommuner och Regioner samt utbildningsledaren Hans Petersson, Kommunalekonomernas förening. Som expert förordnades den 13 april 2021 biträdande ekonomidirektören och redovisnings- och finanschefen Annika Hjertqvist Nilsson, Region Östergötland.

Som huvudsekreterare i utredningen anställdes seniorkonsulten Agneta Rönn från den 7 september 2020. Som sekreterare anställdes departementssekreteraren Elin Persson från den 1 oktober 2020, ekonomen Jonas Edholm från den 26 oktober 2020 och chefscontroller Daniel Santesson från den 1 november 2020. Som sekreterare anställdes också kanslirådet Eva Lundbäck under tiden 19 oktober till 20 december 2020 och under tiden 8 mars till 9 maj 2021.

Utredningen, som tagit namnet Utredningen om en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner, överlämnar härmed betänkandet *En god kommunal hushållning* (SOU 2021:75).

Stockholm i september 2021

Clas Olsson

/Agneta Rönn
Jonas Edholm
Elin Persson
Daniel Santesson

Innehåll

Begrepp och förkortningar **15**

Sammanfattning **19**

1 Författningsförslag **29**

1.1 Förslag till lag om ändring av kommunallagen (2017:725) 29

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning 41

1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser 46

1.4 Förslag till lag om ändring i lag (1979:411) om ändringar i Sveriges indelning i kommuner och regioner 47

1.5 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:100) om den officiella statistiken 48

2 Utredningens uppdrag och arbetsformer **49**

2.1 Uppdraget 49
2.1.1 Avgränsningar 50

2.2 Arbetsformer 51

2.3 Betänkandets disposition 52

3 Bakgrund ... 53

3.1 Inledning ... 53

3.2 Institutionella förutsättningar för kommuner och regioner ... 53
3.2.1 Ansvarsfördelning mellan staten, kommuner och regioner ... 53
3.2.2 Kommunal beskattningsrätt ... 54
3.2.3 Statlig styrning ... 55
3.2.4 Statsbidrag och ekonomisk utjämning ... 57
3.2.5 EU:s påverkan på kommuner och regioner ... 60

3.3 Kommunsektorn i samhällsekonomin ... 60

3.4 Det finanspolitiska ramverket ... 62
3.4.1 De budgetpolitiska målen ... 62

3.5 Ramverket för kommunernas och regionernas ekonomiska förvaltning ... 64
3.5.1 Regelverket kring ekonomisk förvaltning ... 64
3.5.2 Kommunal redovisning ... 68
3.5.3 Kommunal revision ... 69

3.6 Statliga stödåtgärder vid ekonomiska kriser som påverkat kommunsektorn ... 70
3.6.1 Stödåtgärder kan riskera att ge problem med återkommande räddningsinsatser (”bailouts”) ... 70
3.6.2 När har statliga räddningsaktioner förkommit i Sverige? ... 71
3.6.3 Vilka faktorer bidrar till att skapa förväntningar på statliga räddningsinsatser? ... 72

3.7 Reglering och styrning av kommunsektorns ekonomi i de nordiska länderna ... 73
3.7.1 Inledning ... 73
3.7.2 Kommunsektorn i de finanspolitiska ramverken ... 74
3.7.3 Danmark ... 75
3.7.4 Finland ... 76
3.7.5 Norge ... 77

4 Ekonomin i kommuner och regioner 79

4.1 Inledning 79

4.2 Kommunsektorn i det finanspolitiska ramverket 79

4.3 Utvecklingen av kommunsektorns ekonomi 82
4.3.1 Årets resultat och balanskravsresultat 82
4.3.2 Eget kapital och soliditet 85
4.3.3 Investeringar och låneskuld 88
4.3.4 Finansiella nettotillgångar eller nettolåneskuld? 92

4.4 Analys av ekonomin i kommuner och regioner 94
4.4.1 Inledning 94
4.4.2 Resultat och balanskravsresultat 94
4.4.3 Soliditet 97
4.4.4 Låneskuld och finansiella nettotillgångar 101
4.4.5 Skilda förutsättningar styr resultatkraven 105
4.4.6 Sammanfattning och slutsatser 108

5 Utredningens analyser och överväganden 109

5.1 Faktorer som påverkar den ekonomiska styrningen i kommuner och regioner 109
5.1.1 Inledning 109
5.1.2 Den kommunala ekonomin framöver kommer att utmanas av den demografiska utvecklingen ... 110
5.1.3 Statens budgetprocess påverkar planeringsförutsättningarna för kommuner och regioner 112
5.1.4 Sammanfattning 114

5.2 God ekonomisk hushållning 114
5.2.1 Utredningens uppdrag 114
5.2.2 Bakgrund och gällande rätt 115
5.2.3 Hur har god ekonomisk hushållning tolkats och tillämpats i praktiken? 117
5.2.4 Identifierade problem och utredningens slutsatser 123

5.3 Medelsförvaltning ... 125
5.3.1 Utredningens uppdrag ... 125
5.3.2 Bakgrund och gällande rätt ... 125
5.3.3 Hur ser medelsförvaltningen ut i praktiken? ... 128
5.3.4 Identifierade problem och utredningens slutsatser ... 131

5.4 Balanskravet ... 133
5.4.1 Utredningens uppdrag ... 133
5.4.2 Bakgrund och gällande rätt ... 133
5.4.3 Hur har balanskravet tillämpats i praktiken? ... 136
5.4.4 Identifierade problem och utredningens slutsatser ... 143

5.5 Konjunkturutjämning ... 151
5.5.1 Utredningens uppdrag att utvärdera resultatutjämningsreserver ... 151
5.5.2 Bakgrund och gällande rätt ... 151
5.5.3 Hur har resultatutjämningsreserven tillämpats i praktiken? ... 153
5.5.4 Har resultatutjämningsreserven använts i enlighet med de ursprungliga intentionerna? ... 156
5.5.5 Vilka problem har identifierats med resultatutjämningens utformning? ... 157
5.5.6 Utredningens slutsatser ... 159
5.5.7 Olika sätt att motverka effekterna för kommunsektorn av en konjunkturnedgång ... 161

5.6 Budget, räkenskaper och uppföljning ... 168
5.6.1 Utredningens uppdrag ... 168
5.6.2 Bakgrund och gällande rätt ... 169
5.6.3 Hur fungerar det i praktiken? ... 173
5.6.4 Identifierade problem och utredningens slutsatser ... 177

5.7 Revision och kontroll ... 181
5.7.1 Utredningens uppdrag ... 181
5.7.2 Bakgrund och gällande rätt ... 182
5.7.3 Hur fungerar kontrollen av regelefterlevnaden i dag? ... 185
5.7.4 Vilka problem, kopplat till ekonomistyrningen, finns förknippade med efterlevnad och ansvarsutkrävandet? ... 187
5.7.5 Utredningens slutsatser om hur kontrollen av regelefterlevnaden kan förbättras ... 188

5.8 Vägledning och stöd ... 189
5.8.1 Utredningens uppdrag ... 189
5.8.2 Vilken vägledning och stöd finns i dag för kommuner och regioner? ... 190
5.8.3 Finns det behov av mer vägledning och stöd inom ekonomistyrning? ... 191
5.8.4 Kunskapen om tillämpningen av regelverket för ekonomisk förvaltning är otillräcklig ... 192
5.8.5 Hur kan tillämpningen av regelverket förbättras? ... 194
5.8.6 I vilka avseenden kan vägledning och stöd förbättra regeltillämpningen? ... 195
5.8.7 Vad skulle krävas för en framgångsrik funktion för vägledning och stöd? ... 196
5.8.8 Utredningens slutsatser ... 200

5.9 Statistik ... 201
5.9.1 Bakgrund ... 201
5.9.2 Insamlad statistik för kommuner och regioner ... 201
5.9.3 Hur fungerar det i praktiken och vilka brister har identifierats kring den ekonomiska statistiken? ... 202
5.9.4 Hur kan problemen åtgärdas? ... 205

5.10 Utgiftstak och lånetak för kommunsektorn ... 205
5.10.1 Vad skulle regleringarna åstadkomma? ... 206
5.10.2 Hur skulle ett utgiftstak utformas? ... 207
5.10.3 Kan kommunsektorns låneskuld begränsas? ... 209
5.10.4 Utredningens slutsatser ... 212

6 Utredningens förslag ... 215

6.1 Inledning ... 215

6.2 Vikten av goda planeringsförutsättningar ... 216

6.3 God kommunal hushållning ... 219
6.3.1 God kommunal hushållning i ekonomi och verksamhet ... 219
6.3.2 Program för god kommunal hushållning ... 226
6.3.3 Programmet för god kommunal hushållning ska innehålla mål och riktlinjer ... 230
6.3.4 Mål för ekonomin i programmet för god kommunal hushållning ... 231
6.3.5 Riktlinjer för förvaltning av medel och resultatreserv i programmet för god kommunal hushållning ... 240
6.3.6 Beskrivning av konsekvenser för verksamheten och andra ställningstaganden i programmet för god kommunal hushållning ... 242
6.3.7 Medelsförvaltning och förvaltning av pensionsmedel ... 245
6.3.8 Pantsättningsförbudet ... 246

6.4 Ekonomi i balans ... 247
6.4.1 Balanskravet ... 247
6.4.2 Undantag från balanskravet ... 249
6.4.3 Undantag från kravet på att reglera negativa balanskravsresultat ... 255
6.4.4 Laglighetsprövning av särskilda skäl ... 258
6.4.5 Nya balanskravsjusteringar ... 259
6.4.6 Redovisning av årets resultat efter balanskravsjusteringar och balanskravsresultat ... 265
6.4.7 Upplysning om hänvisning till stark finansiell ställning ... 266

6.5 Resultatreserv ... 267
6.5.1 En resultatreserv kan främja balans ... 267
6.5.2 Lokal, strategisk inriktning för användning av resultatreserven ... 268
6.5.3 Reservering av medel ... 270
6.5.4 Upplysning om användning av medel ... 272
6.5.5 Resultatreservens storlek begränsas ... 272
6.5.6 Redovisning av resultatreserven ... 274
6.5.7 Laglighetsprövning av användning av medel från en resultatreserv ... 274

6.6 Konjunkturutjämning för kommuner och regioner 275
6.6.1 Inledning 275
6.6.2 Resultatutjämningsreserven avvecklas 276
6.6.3 En alternativ modell för konjunkturstabilisering 278
6.6.4 Garantimodell 280
6.6.5 Riksdagsbunden princip om lämnande av garantibidrag 281

6.7 Budget, räkenskaper och uppföljning 282
6.7.1 Planer och mål i budgeten 282
6.7.2 Tydligare reglering av budgetens innehåll 285
6.7.3 En samlad bedömning av den kommunala koncernens ekonomi 288
6.7.4 Utgiftsbeslut under löpande budgetår 290
6.7.5 Godkännande av årsredovisning 292
6.7.6 Uttalande om årsredovisningen i revisionsberättelsen 296
6.7.7 Motivering av beslut om godkännande av årsredovisning 297
6.7.8 Inhämtande av förklaring angående revisorernas uttalande om årsredovisningen 298
6.7.9 Förändrad delårsrapport 299
6.7.10 Åtgärdsplan vid bristande budgetföljsamhet 301
6.7.11 Revisorernas bedömning av delårsrapporten 302

6.8 Revision och kontroll 303
6.8.1 Utökat uppdrag för revisorerna att granska regelefterlevnad 303
6.8.2 Revisorerna ska följa negativa balanskravsresultat och användning av särskilda skäl 308
6.8.3 Behandling av årsredovisning, revisionsberättelse och ansvarsprövning i fullmäktige 310
6.8.4 Tydligare krav på motivering från fullmäktige vid anmärkning från revisorerna 312
6.8.5 Insyn i revisionsberättelser 313

6.9 Vägledning och stöd inom ekonomistyrning 315
6.9.1 Behov av mer vägledning och stöd samt en större kunskap 315
6.9.2 Utformningen av vägledning och stöd 316
6.9.3 Vägledning och stöd bygger på kunskap 317
6.9.4 Vägledning och stöd bör ges av en statlig myndighet 319
6.9.5 Inga sanktioner eller statlig tillsyn bör införas ... 321
6.9.6 Rådet för kommunal redovisning och dess roll för ekonomistyrningen 322

6.10 Statistik 324
6.10.1 Insamling av uppgifter om balanskravsutredning, resultatreserv, särskilda skäl och stark finansiell ställning 324
6.10.2 Insamling av uppgifter om mål i programmet för god kommunal hushållning och i budgeten .. 326
6.10.3 Insamling av uppgifter om kassaflödesanalys..... 326
6.10.4 Ökad kvalitet och effektivitet i uppgiftsinsamlingen 328

6.11 En övre gräns för utgifter och belåning 328
6.11.1 Utgiftstak för kommunsektorn 328
6.11.2 Lånetak för kommunsektorn 330

7 Lagteknisk översyn 333

7.1 Utredningens uppdrag 333

7.2 Tidigare lagtekniska översyner 333

7.3 Utredningens förslag 334

7.4 Följdändringar i annan lagstiftning 337

8 Konsekvensanalys 339

8.1 Inledning 339

8.2 Konsekvenser för kommuner och regioner 340
8.2.1 God kommunal hushållning 340
8.2.2 Ekonomi i balans 343
8.2.3 Resultatreserver 346
8.2.4 Konjunkturutjämning 348
8.2.5 Budget, räkenskaper och uppföljning 349
8.2.6 Revision och kontroll 353
8.2.7 Vägledning och stöd 355
8.2.8 Statistik 356
8.2.9 Sammanfattning av konsekvenserna för kommuner och regioner 357

8.3 Konsekvenser för staten och statliga myndigheter 358
8.3.1 Konsekvenser för staten 358
8.3.2 Konsekvenser för statliga myndigheter 359

8.4 Konsekvenser för offentliga finanser 360

8.5 Konsekvenser för övriga 365

8.6 Konsekvenser vid en förändrad pensionsredovisning 365
8.6.1 Utredningens uppdrag 365
8.6.2 Konsekvenser av utredningens förslag vid övergång till fullfondering 366

9 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser 371

9.1 Förslag till ändringar i kommunallagen 371

9.2 Förslag till ändringar i lagen om kommunal bokföring och redovisning 374

10 Författningskommentar 377

10.1 Förslaget till ändringar i kommunallagen (2017:725) 377

10.2 Förslaget till ändringar i lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning 396

10.3 Förslaget till ändringar i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser 401

10.4 Förslaget till ändringar i lag (1979:411) om ändringar i Sveriges indelning i kommuner och regioner 402

Särskilt yttrande **403**

Referenser **407**

Bilagor

Bilaga 1 Kommittédirektiv 2020:88 413

Bilaga 2 Exempel på ett program för god kommunal hushållning 425

Digital bilagedel för bilaga 3–6

Bilaga 3 Ekonomistyrning i kommuner och regioner – teknisk rapport om en enkätundersökning 437

Bilaga 3a Underbilaga till bilaga 3 – sammanställning av enkätsvar 465

Bilaga 4 Effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner – en intervjustudie med politiker 483

Bilaga 5 God ekonomisk hushållning ur ett koncernperspektiv – en kartläggning 501

Bilaga 6 Mål för god ekonomisk hushållning – en simulering och analys 515

Begrepp och förkortningar

Några använda begrepp

Balanskravsresultat:	Årets resultat efter balanskravsjusteringar med justering för förändring av resultatreserven.
Egen finansiering:	Finansiering av investeringar med egna medel ur ett kassaflödesperspektiv. Den finansiella bufferten utgör egna medel. Motsats till finansiering med lån. Begreppet ligger nära begreppet självfinansiering men används inte i utredningen med exakt samma definition. Här inkluderas tidigare års likviditetsöverskott samt även framtida budgeterade likviditetsöverskott för planperioden.
Finansiell buffert	Se även finansiella nettotillgångar respektive nettolåneskuld. Utredningen bedömer att storleken på den finansiella bufferten ska ingå i beräkningen om en kommun eller region har en stark finansiell ställning.
Finansiella nettotillgångar:	Benämns även finansiell buffert. Realiserbara finansiella tillgångar plus lånefordringar på koncernföretag minus låneskulden. Är de finansiella nettotillgångarna negativa benämns detta som en nettolåneskuld.
Investeringskvot:	Investeringarnas andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.
Kommunal koncern:	Kommunal koncern (eller kommunkoncern) avser kommunen eller regionen tillsammans med de kommunala koncernföretagen. Avses specifikt de koncerner som ägs av en kommun eller en region används begreppen kommunernas kommunala koncerner eller regionernas kommunala koncerner.

Kommunala koncernföretag/ kommunala företag:	Kommunala koncernföretag används för kommunens och regionens koncernföretag, dvs. sådana juridiska organisationer som ingår i de sammanställda räkenskaperna för kommunens eller regionens kommunala koncern. Kommunala företag och kommunala bolag används i en vidare bemärkelse och avser andra juridiska personer enligt 10 kap. 2–6 §§ kommunallagen. Avses specifikt de företag som ägs av en kommun eller en region används begreppen kommunernas kommunala koncernföretag eller regionernas kommunala koncernföretag. Företag och bolag används i det närmaste som synonyma begrepp.
Landsting/regioner:	Utredningen använder konsekvent begreppet regioner även när en hänvisning görs till skrivelser, förarbeten, bestämmelser m.m. som avser tiden innan beteckningen landsting ändrades till region.
Lånefordringar på (kommunala) koncernföretag:	Avser fordringar på de kommunala koncernföretagen som består av externa lån som kommunen eller regionen har upptagit och vidareutlånat till sina koncernföretag och/eller utlåning av kommunens eller regionens egen överskottslikviditet till sina koncernföretag.
Lånekvot:	Låneskuldens andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.
Mål:	Den avsedda effekten, d.v.s. det som ska uppnås. Ofta beskrivs ett mål i ord. Målet mäts med nyckeltal. För att kunna bedöma uppfyllelsen av målet måste en målnivå anges för nyckeltalet.
Målnivå:	Det värde som ett nyckeltal anges till och som ska uppnås för att ett mål ska anses vara uppfyllt.
Nettoinvesteringar:	Bruttoinvesteringar är det ökade värdet på de materiella anläggningstillgångarna tack vare nyanskaffningar, ersättnings- och underhållsinvesteringar. I beräkningen av nettoinvesteringar inkluderas även det minskade värdet till följd av försäljningar och utrangeringar.
Nettolåneskuld:	Ett negativt värde för de finansiella nettotillgångarna.
Nyckeltal:	Den exakta beräkningen för hur ett mål ska mätas. Det är liktydigt med begreppen mått eller indikator. Nyckeltalet hjälper till att konkretisera och precisera målet.
Realiserbara finansiella tillgångar:	Finansiella tillgångar exklusive aktier och andelar i koncernföretag. Består av likvida medel och kapitalplaceringar.

Självfinansiering:	Finansiering av investeringar med egna medel ur ett resultatperspektiv för det aktuella året. Används i begreppet självfinansiering av investeringar. Årets resultat plus av- och nedskrivningar ska överstiga nettoinvesteringarna för det enskilda året.
Soliditet exklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser:	Eget kapital dividerat med totala tillgångar. Pensionsförpliktelser intjänade före 1998 redovisas som ansvarsförbindelse och ingår därmed inte i skulderna. Beräkningsmetoden benämns även soliditet enligt blandmodellen.
Soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser:	Eget kapital minskat med ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser intjänade före 1998 dividerat med totala tillgångar. Ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser intjänade före 1998 klassas vid denna beräkning som en skuld. Beräkningsmetoden benämns även soliditet enligt fullfondsmodellen.
Årets resultat:	Skillnaden mellan intäkter och kostnader är årets resultat.
Årets resultat efter balanskravsjusteringar:	Årets resultat justerat för vissa intäkter och kostnader som inte överensstämmer med god kommunal hushållning.
Överbelåning:	Samtidig förekomst av realiserbara finansiella tillgångar och låneskuld. Det lägsta absoluta positiva värdet av realiserbara finansiella tillgångar och låneskuld i kommun/region minus lånefordringar på kommunala koncernföretag.

Förkortningar

BNP	Bruttonationalprodukt
ESV	Ekonomistyrningsverket
KEF	Kommunalekonomernas förening
KEFU	Rådet för kommunalekonomisk forskning och utbildning vid Ekonomihögskolan vid Lunds universitet
KRL	Lagen om kommunal redovisning
LKBR	Lagen om kommunal bokföring och redovisning
RiR	Riksrevisionen
RKA	Rådet för främjande av kommunala analyser
RKR	Rådet för kommunal redovisning
RS	Räkenskapssammandrag för kommuner och regioner
RUR	Resultatutjämningsreserver
SKR	Sveriges Kommuner och Regioner
SOU	Statens offentliga utredningar
SKYREV	Sveriges kommunala yrkesrevisorer
STEMU	Utredningen om stabiliseringspolitik i valutaunionen
SCB	Statistiska centralbyrån

Sammanfattning

Om kommuner och regioner ska klara sina framtida utmaningar och även framöver kunna erbjuda en god välfärd till sina invånare behöver de ha en effektiv ekonomistyrning. En effektiv ekonomistyrning förstärker möjligheterna för kommuner och regioner att klara sina åtaganden inom de ekonomiska ramar som står till förfogande.

Utredningen har haft i uppdrag att bedöma om nuvarande regelverk för ekonomisk förvaltning utgör en bra grund för en effektiv ekonomistyrning och att föreslå ett sammanhållet regelverk som ger kommuner och regioner goda förutsättningar att möta framtida utmaningar.

Bakgrunden till utredningen är att kommunsektorns ekonomi, trots flera år av god ekonomisk tillväxt, uppvisar en sårbarhet till följd av ökad skuldsättning, ökat åtagande i de kommunala företagen samt svårigheter att anpassa den kommunala verksamheten till befolkningsförändringar. Det finns också en stor spridning mellan enskilda kommuner och regioner och tydliga tecken på att vissa kommuner och regioner som inte når kommunallagens krav på en god ekonomisk hushållning. Utifrån de utmaningar som väntas framöver, bl.a. när det gäller demografiska förändringar, finns det en risk att vissa kommuner och regioner med svag ekonomi kommer att uppvisa en ytterligare försvagning. Mot den bakgrunden har regeringen bedömt att det finns ett behov av en översyn av reglerna om den ekonomiska förvaltningen för att dessa å ena sidan ska skapa tillräckligt goda förutsättningar för kommuner och regioner att bedriva en effektiv ekonomisk styrning och å andra sidan vara tillräckligt styrande utifrån statens behov av att upprätthålla en långsiktigt hållbar finanspolitik.

Utredningens uppdrag har mer specifikt handlat om utformningen av kravet på en god ekonomisk hushållning och balanskravet, om resultatutjämningsreserver och huruvida de borde göras obligatoriska samt om det finns ett behov av mer vägledning och stöd för den eko-

nomiska styrningen i kommuner och regioner. Utredningen har också givits möjlighet att ta upp andra frågor av relevans för uppdraget.

Utredningen har inom ramen för sitt uppdrag gjort ett omfattande kartläggnings- och analysarbete som bl.a. innefattat en enkät till samtliga ekonomichefer i kommuner och regioner samt en intervjuundersökning där kommunala politiker i ledande ställning deltagit. Utredningen har också konsulterat många experter på området samt medverkat vid ett stort antal nätverksmöten och konferenser med många tjänstepersoner som är verksamma i kommunsektorn.

Utredningen har gjort ett antal övergripande iakttagelser när det gäller utvecklingen av ekonomin i kommuner och regioner.

- Utredningen ser inte några betydande ekonomiska problem på sektornivå. Kommunsektorn har sammantaget genererat överskott (årets resultat) av rimlig storlek under de senaste 15 åren. Soliditeten inklusive pensionsåtagandena har förbättrats sedan 2000.
- Samtidigt finns det kommuner och regioner som haft en väsentligt sämre utveckling, trots en följd av goda år för den svenska ekonomin. Ett antal kommuner och regioner har inte nått upp till kraven på god ekonomisk hushållning. Vissa har heller inte klarat balanskravet vid upprepade tillfällen och det förekommer att synnerliga skäl används utifrån felaktiga grunder.
- Det finansiella sparandet i sektorn har blivit allt sämre och låneskulden har ökat markant.

Utifrån sina analyser har utredningen dragit några övergripande slutsatser.

- Det nuvarande regelverket för ekonomisk förvaltning har i huvudsak god legitimitet i kommuner och regioner, även om det finns många synpunkter på enskildheter.
- Regelverket behöver inte reformeras i grunden.
- Regelverket behöver bli tydligare på en rad punkter, bl.a. när det gäller kraven på långsiktighet. Regelverket behöver också bli mer transparent och flexibelt.
- De mekanismer som ska säkra att regelverket följs och får genomslag behöver stärkas, så att frågor om ekonomisk hållbarhet på sikt får en större plats på den politiska agendan i alla kommuner och regioner.

Mot bakgrund av dessa slutsatser och ytterligare överväganden har utredningen utformat sina förslag.

God ekonomisk hushållning blir god kommunal hushållning

I dag ställs krav på en god ekonomisk hushållning i kommuner och regioner. Begreppet anses dock svårtolkat och otydligt och det finns stora skillnader i tillämpningen som bara delvis kan hänföras till lokala förutsättningar och prioriteringar. Utredningen föreslår ett nytt begrepp, god kommunal hushållning, som tydliggör att ekonomistyrningen måste omfatta både ekonomi och verksamhet och att det ytterst är ekonomin som sätter gränsen för verksamheten. God kommunal hushållning innebär att kommuner och regioner ska förvalta sin ekonomi så att den uppnår en betryggande säkerhet och långsiktigt ekonomisk hållbarhet. Verksamheten ska utformas på ett ändamålsenligt sätt och en hög effektivitet ska uppnås. God kommunal hushållning omfattar även de kommunala bolagen, kommunala stiftelser och föreningar.

Ett tioårigt program för god kommunal hushållning

För att öka långsiktigheten i planering och styrning föreslår utredningen att kommuner och regioner ska upprätta ett tioårigt program för god kommunal hushållning. Programmet ska ge en mer sammanhållen ekonomisk styrning med tydlig koppling till det övergripande kravet på god kommunal hushållning. Programmet ska samtidigt vara ledstjärnan för de mål som sätts i budgeten och i treårsplanen för ekonomin.

Programmet ska innehålla mål och riktlinjer för hur en god kommunal hushållning kan nås. Kommunen eller regionen ska ange sina långsiktiga mål för årets resultat, soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, självfinansieringsgrad av investeringar samt för låneskulden. Vilka målnivåer som ska anges behöver grundas på en individuell behovsanalys för varje kommun eller region. De angivna målens konsekvenser för verksamheten ska också beskrivas t.ex. när det gäller dimensionering och prioritering. Därtill ska programmet innehålla riktlinjer för tillåten risk vid placeringar och upplåning samt ändamål för och hantering av en eventuell resultatreserv

(se nedan). Programmet ska också omfatta de kommunala bolagen samt kommunala stiftelser och föreningar. Programmet kan även innehålla andra ställningstaganden, t.ex. kring budgetprocessen.

Programmet ska antas av fullmäktige en gång per mandatperiod, för de nästkommande tio åren. Programmet ersätter de nuvarande riktlinjerna för god ekonomisk hushållning, resultatutjämningsreserv, medelsförvaltning och förvaltning av pensionsmedel. Sådana riktlinjer har upprättats i olika omfattning, med olika tidsperspektiv och olika skärpa och har därför varit otillräckliga för att skapa nödvändig långsiktighet och en effektiv styrning.

Ekonomi i balans

Balanskravet har enligt utredningen bidragit till ett ökat fokus på den ekonomiska styrningen och har en stor acceptans i kommuner och regioner. Kravet ska därför vara kvar, men modifieras i vissa delar. Utredningen vill dock betona att balanskravet endast är en lägsta godtagbar nivå på kort sikt och inte liktydig med att ha en god kommunal hushållning. För att detta ska vara tydligt bör balanskravet även fortsättningsvis innebära en budget i balans, medan god kommunal hushållning i stort sett alltid behöver innebära en högre resultatnivå. Den resultatnivån kommer dock att variera utifrån de lokala förutsättningarna i varje kommun eller region och behöver därför fastställas av varje kommun och region för sig.

Balanskravsresultatet, som ska ligga till grund för utvärdering av balanskravet, beräknas som årets resultat efter balanskravsjusteringar samt justering för förändring av resultatreserv.

Utredningen föreslår att den möjlighet som har funnits att underbalansera budgeten genom att åberopa synnerliga skäl ska tas bort. Möjligheten att hänvisa till synnerliga skäl har skapat otydlighet i styrningen och har i vissa fall använts på ett sätt som riskerar att urholka ekonomin. Det enda undantaget som enligt utredningen ska finnas för att inte upprätta en budget i balans är om kommunen eller regionen har en stark finansiell ställning. För att uppfylla kravet på en stark finansiell ställning ska kommunen eller regionen ha en så god ekonomi att en fortsatt konsolidering av ekonomin är uppenbart omotiverad.

Utredningen föreslår också att tiden för att reglera ett negativt balanskravsresultat fortfarande, som huvudregel, ska vara tre år, men att den kan förlängas till upp till sex år om det finns särskilda skäl, t.ex. om kommunen eller regionen har drabbats av stora, oförutsedda engångskostnader. Stark finansiell ställning ska också vara ett skäl för att inte behöva återställa ett negativt balanskravsresultat.

Utredningen föreslår att två nya balanskravsjusteringar införs i den s.k. balanskravsutredningen som leder fram till balanskravsresultatet: förändringar till följd av ändrade beräkningsförutsättningar för pensionsskulden samt exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar. Syftet är dels att minska risken för att stora engångshändelser gör att balanskravet i praktiken blir omöjligt att efterleva, dels att parera förändringar i redovisningsreglerna kring de exploateringsrelaterade intäkterna, som gör att dessa intäkter kan finansiera löpande verksamhet på ett sätt som inte bedöms ligga i linje med god kommunal hushållning.

Resultatreserv

Utredningen föreslår att ekonomiska överskott ska kunna sparas i en resultatreserv. Förutsättningen är främst att kommunen eller regionen har en positiv soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser. Syftet med reserven är att skapa incitament för en större framförhållning och därmed öka möjligheten att nå målet om en god kommunal hushållning. Kommunen eller regionen får reservera den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar som överstiger två procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Totalt får resultatreserven uppgå till maximalt fem procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Användningen av medel från reserven får göras i enlighet med de riktlinjer som formuleras i programmet för god kommunal hushållning.

Konjunkturutjämning

Utredningen har haft i uppdrag att utvärdera resultatutjämningsreserven. En slutsats är att resultatutjämningsreserverna inte har uppfyllt sitt syfte att utjämna intäkter över en konjunkturcykel eftersom

många kommuner och regioner aldrig har kunnat eller velat avsätta medel och att de reserver som byggts upp har använts för delvis andra ändamål än konjunkturutjämning. Utredningen föreslår därför att resultatutjämningsreserver inte bör göras obligatoriska utan i stället successivt avvecklas. Det innebär att kommuner och regioner inte längre ska kunna avsätta nya medel till resultatutjämningsreserver medan de medel som finns i reserverna fortfarande ska kunna användas för det ursprungliga syftet under en övergångsperiod.

För att förhindra snabba och kraftiga neddragningar i kommuner och regioner vid en djupare konjunkturnedgång föreslår utredningen i stället en statlig garanti för kommuners och regioners intäkter. Det innebär att staten förbinder sig att skjuta till medel som innebär att en viss lägsta nivå för skatteunderlagsutvecklingen i kommuner och regioner uppnås. Garantin bör sättas på en sådan nivå att den bara behöver lösas ut i samband med djupare konjunktursvackor. Systemet kan utformas som en princip där regering och riksdag utfäster sig att skjuta till medel till kommuner och regioner under vissa förutsättningar. Utredningens bedömning är att ett sådant system förbättrar kommunernas planeringsförutsättningar jämfört med dagens ordning, som bygger på diskretionära beslut om extra statsbidrag i samband med konjunktursvackor. Det har också förutsättningar att bli mer träffsäkert när det gäller storleken på stödet, eftersom regeringen och riksdagen kan invänta mer information om konjunkturförloppet innan beloppet fastställs, jämfört med vad som är fallet i dag.

Utvecklad budget

Utredningen föreslår att planerna för verksamhet och ekonomi i kommunernas och regionernas budget och treårsplan för ekonomin ska innehålla mål som utgår från kommunens eller regionens antagna tioårsprogram för god kommunal hushållning. På det sättet skapas en naturlig koppling mellan den kortsiktiga och den långsiktiga styrningen. I förvaltningsberättelsen ska kommunen eller regionen också göra en utvärdering av om planer och mål för verksamheten och ekonomin har följts och uppnåtts och om utfallet är förenligt med programmet för god kommunal hushållning.

För att öka skärpan och framförhållningen i den kortsiktiga, ekonomiska styrningen föreslår utredningen vidare att budgeten ska innehålla en resultaträkning, en balansräkning och en balanskravsutredning, inklusive beräknade balanskravsjusteringar och förändring av resultatreserven. Därtill ska budgeten innehålla en kassaflödesanalys samt en sammanställning av budgeten för den löpande verksamheten och investeringsverksamheten. Genom dessa förändringar blir det en tydligare koppling mellan budgeten som styrinstrument och årsredovisningen. För att ytterligare stärka helheten i den ekonomiska styrningen föreslår utredningen att budgeten också ska innehålla en samlad bedömning av den kommunala koncernens ekonomi.

I dag finns krav på att det för utgifter som beslutas under löpande budgetår måste anges hur utgiften ska finansieras. Utredningen föreslår därutöver att om fullmäktige beslutar om en kostnad eller utgift som inte kan finansieras inom det budgeterade resultatet så ska en ny reviderad budget fastställas.

Stärkt uppföljning

Utredningen föreslår att delårsrapporten förenklas och tidigareläggs för att öka förutsättningarna att snabbt kunna vidta åtgärder vid eventuella avvikelser från den beslutade budgeten. Senast i juni ska fullmäktige behandla en förenklad delårsrapport som omfattar minst tre månader. Delårsrapporten ska fokusera på avvikelse mellan budget och helårsprognos och innehålla en resultaträkning samt jämförelsetal. Kravet på revisorerna att behandla delårsrapporten tas bort men möjligheten kvarstår. Om det finns betydande budgetavvikelser ska fullmäktige anta en plan för hur kommunen eller regionen ska hantera dessa och vilka åtgärder som ska vidtas, i syfte att få ekonomin i balans.

Årsredovisningen ska godkännas av fullmäktige. Ett godkännande får dock endast ske om resultat- och balansräkningen i årsredovisningen är rättvisande. Detta skapar också större möjlighet att överklaga fullmäktiges beslut om årsredovisningen. Inför behandlingen av årsredovisningen ska revisionen uttala sig om resultat- och balansräkningen är rättvisande. Fullmäktiges beslut om godkännande ska motiveras.

Skärpt revision och kontroll

Revisionen får ett utökat uppdrag att granska regelefterlevnad inom den ekonomiska förvaltningen. Ett förtydligande görs av att revisorerna ska uttala sig om vissa frågor, främst återställande av negativa balanskravsresultat och hänvisning till särskilda skäl.

Krav införs på att en samlad behandling av årsredovisning, revisionsberättelse och ansvarsprövningen ska ske i fullmäktige. Beslut om anmärkningar ska motiveras. Krav införs på publicering av revisionsberättelser på kommuners och regioners webbplatser. Syftet med förändringarna är att ytterligare skärpa revisionens viktiga roll att bidra med underlag till ansvarsutkrävande i relationen mellan fullmäktige å ena sidan och styrelse och nämnder å den andra, men också i relationen mellan kommuninvånarna och fullmäktige, för att därmed stärka drivkrafterna att leva upp till de krav som ställs i regelverket avseende den ekonomiska förvaltningen.

Vägledning och stöd

Utredningen föreslår att en statlig myndighet får i uppdrag att ge vägledning och stöd till kommuner och regioner i form av generell rådgivning i frågor som rör ekonomisk styrning och förvaltning. Myndigheten förslås även få i uppdrag att löpande följa den ekonomiska utvecklingen och tillämpningen av bestämmelserna om den ekonomiska förvaltningen för kommuner och regioner. Skälet är att utredningen kunnat konstatera att det finns ett behov av mer vägledning och stöd kopplat till regelverket för den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner och att detta arbete också behöver understödjas genom en nationell uppföljning som bl.a. ger bättre kunskap om regeltillämpningen i kommuner och regioner.

Utredningen lägger inga förslag om sanktioner eller tillsyn.

Utvecklad statistik

Utredningen föreslår en utveckling av statistikinsamlingen för att möjliggöra en bättre uppföljning av den kommunala ekonomin och regelefterlevnaden. Förslagen syftar exempelvis till att möjliggöra analys och uppföljning av målen i programmet för god kommunal

hushållning och målen i budgeten samt av kassaflödet i kommuner och regioner.

Inga förslag om utgiftstak och lånetak

Utredningen har också haft i uppdrag att överväga frågan om utgiftstak och lånetak för kommunsektorn. Utredningen lämnar inga förslag i dessa delar. Det viktigaste skälet är att sådana begränsningar skulle utgöra ett oproportionerligt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Konsekvenser av utredningens förslag

Utredningens förslag syftar till att förbättra långsiktigheten i ekonomistyrningen hos kommuner och regioner och att stärka regelefterlevnaden. Resultatet och den ekonomiska ställningen kan därigenom förbättras över tid, framför allt i de kommuner och regioner som i dag har svårt att leva upp till kravet på god ekonomisk hushållning.

Flera av förslagen innebär en viss skärpning av regelverket för den ekonomiska förvaltningen jämfört med i dag. Förändringarna bedöms dock sammantaget leda till en effektivare ekonomistyrning, genom att riskerna för underskott och försämrade resultat minskar. Det ekonomiska utfallet och förutsättningarna för att bemöta de utmaningar kommunsektorn står inför kan därmed förbättras.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring av kommunallagen (2017:725)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunallagen (2017:725)

dels att 11 kap. 2–4 och 14 §§ ska upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 11 kap. 2 och 14 §§ ska utgå,

dels att 5 kap. 24 och 32 §§, 11 kap. 1, 5, 6, 12, 13, 15, 16, 18 och 21 §§, 12 kap. 1, 2 och 13 §§ och 13 kap. 8 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas åtta nya paragrafer, 8 kap. 16 a §, 11 kap. 2 §, 3 §, 6 a, 14 a, 16 a § och 21 a §§, 12 kap. 13 a § och närmast före 8 kap. 16 a §, 11 kap. 2 och 14 a §§, tre nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	5 kap.
	24 §
Fullmäktige ska vid ett sammanträde före utgången av juni månad året efter det år som revisionen avser, besluta om ansvarsfrihet ska beviljas eller vägras. Beslutet ska motiveras om det inte är uppenbart obehövligt.	
Om revisorerna enligt 12 kap. 13 § riktat anmärkning mot en nämnd eller en fullmäktigeberedning eller mot enskilda förtroendevalda i sådana organ, ska fullmäktige besluta om även fullmäktige ska rikta anmärkningen. Fullmäktige får rikta anmärkning även om	Om revisorerna enligt 12 kap. 13 § riktat anmärkning mot en nämnd eller en fullmäktigeberedning eller mot enskilda förtroendevalda i sådana organ, ska fullmäktige besluta om även fullmäktige ska rikta anmärkningen. Fullmäktige får rikta anmärkning även om revisorerna inte gjort det. Beslut

revisorerna inte gjort det. Beslut om anmärkning ska motiveras.	om *att rikta eller inte rikta en* anmärkning ska motiveras.

32 §

Fullmäktige får behandla revisionsberättelsen utan föregående beredning. Fullmäktige ska dock från de ansvariga hämta in förklaring över

1. anmärkning som framställts i revisionsberättelsen, *och*	1. anmärkning som framställts i revisionsberättelsen,
	2. revisorernas uttalande att resultaträkning och balansräkning i årsredovisningen inte är rättvisande, och
2. revisorernas uttalande att ansvarsfrihet inte tillstyrks.	*3.* revisorernas uttalande att ansvarsfrihet inte tillstyrks.

Revisorerna och deras sakkunniga ska alltid ges tillfälle att yttra sig vid fullmäktiges behandling av revisionsberättelsen.

Om en förtroendevald har vägrats ansvarsfrihet, får fullmäktige också utan ytterligare beredning besluta att den förtroendevaldes uppdrag ska återkallas enligt 4 kap. 9 §.

8 kap.

Insyn i revisionsberättelser

16 a §

Revisionsberättelser ska hållas tillgängliga för allmänheten på kommunens eller regionens webbplats från och med tillkännagivandet av det sammanträde med fullmäktige då revisionsberättelserna ska behandlas.

11 kap.

1 §[1]

Kommuner och regioner ska ha en god *ekonomisk* hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom sådana juridiska personer som avses i 10 kap. 2–6 §§.

Fullmäktige ska besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning för kommunen eller regionen.

Om kommunen eller regionen har en sådan resultatutjämningsreserv som avses i 14 §, ska riktlinjerna även omfatta hanteringen av den.

Kommuner och regioner ska ha en god *kommunal* hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom sådana juridiska personer som avses i 10 kap. 2–6 §§.

God kommunal hushållning innebär att kommuner och regioner ska

1. förvalta sin ekonomi på ett sådant sätt att en betryggande säkerhet och en långsiktig ekonomisk hållbarhet uppnås, och

2. utforma sin verksamhet på ett ändamålsenligt sätt och uppnå en hög effektivitet.

Program för god kommunal hushållning

2 §[2]

Fullmäktige ska varje mandatperiod anta ett program för god kommunal hushållning som omfattar minst tio år för kommunen eller regionen samt sådana juridiska personer som avses i 10 kap. 2–6 §§.

[1] Senaste lydelse 2019:835. Ändringen innebär bl.a. att tredje stycket tas bort.
[2] Tidigare 2 § upphävd genom 2022:000.

3 §[3]

Programmet för god kommunal hushållning ska innehålla mål och riktlinjer för hur god kommunal hushållning enligt 1 § kan nås.

Programmet ska minst innehålla mål för

1. årets resultat,

2. soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser,

3. självfinansieringsgrad av investeringar, och

4. låneskuld.

Programmet ska minst innehålla riktlinjer för

1. tillåten risk vid placering och upplåning, och

2. hantering av och tillåtna ändamål för användning av medel ur en resultatreserv enligt 14 a §, om kommunen eller regionen har inrättat en sådan.

Programmet ska vidare innehålla en beskrivning av de konsekvenser för verksamheten som följer av målen enligt andra stycket.

5 §[4]

Kommuner och regioner ska varje år upprätta en budget för nästa kalenderår (budgetår).

Budgeten ska upprättas så att *intäkterna överstiger kostnaderna.*

Budgeten ska upprättas så att *balanskravsresultatet enligt 11 kap. 10 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning är positivt.*

[3] Tidigare 3 § upphävd genom 2022:000.
[4] Senaste lydelse 2019:835.

Undantag från andra stycket får göras

1. i den utsträckning som medel från en resultatutjämningsreserv tas i anspråk enligt 14 §, eller

2. om det finns synnerliga skäl.

Undantag från andra stycket får göras *om kommunen eller regionen har en stark finansiell ställning.*

Om undantag med hänvisning till en stark finansiell ställning enligt tredje stycket har gjorts ska upplysning om detta lämnas i budgeten.

6 §

I budgeten ska skattesatsen och anslagen anges. *Av* budgeten ska *det* vidare *framgå hur verksamheten ska finanserias och hur den ekonomiska ställningen beräknas vara vid budgetårets slut. De finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning ska anges.*

Budgeten ska även innehålla en plan för verksamheten under budgetåret. *I planen ska det anges mål och riktlinjer som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning.*

Budgeten ska *också* innehålla *en plan för ekonomin för en period av tre år. Budgetåret ska då alltid vara periodens första år. Planen ska innehålla sådana finansiella mål som anges i första stycket.*

I budgeten ska skattesatsen och anslagen anges. Budgeten ska vidare *innehålla*

1. en resultaträkning,

2. en balansräkning,

3. en balanskravsutredning,

4. en kassaflödesanalys, och

5. en sammanställning av budgeten för den löpande verksamheten och investeringsverksamheten.

Budgeten ska även innehålla en plan för verksamheten under budgetåret *och en plan för ekonomin under en period av tre år där budgetåret alltid ska vara periodens första år.*

Planerna ska innehålla *mål för planperioderna som utgår från programmet för god kommunal hushållning enligt 3 §.*

6 a §

I budgeten ska en samlad bedömning göras av ekonomin under budgetåret för en sådan kommunal koncern som avses i 2 kap. 6 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.

12 §[5]

Om balanskravsresultatet enligt 11 kap. 10 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det regleras under de närmast följande tre åren.

Om balanskravsresultatet enligt 11 kap. 10 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det regleras under de närmast följande tre åren. *Om det finns särskilda skäl får tiden för reglering av ett negativt balanskravsresultat förlängas till de närmast följande sex åren.*

Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för hur *regleringen* ska ske.

Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för hur *reglering* ska ske.

Beslut om reglering ska *fattas senast* i budgeten det tredje året efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

Reglering *av negativa balanskravsresultat* ska *ske* i budgeten *senast* det tredje året *eller senast det sjätte året, om det finns särskilda skäl,* efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

13 §

Fullmäktige får besluta att en reglering av ett negativt balanskravsresultat *inte ska* göras om *det finns synnerliga skäl*.

Undantag från krav på reglering av ett negativt balanskravsresultat *enligt 12 § första stycket får* göras om *kommunen eller regionen har en stark finansiell ställning.*

[5] Senaste lydelse 2018:600.

Resultatreserv

14 a §

Kommuner och regioner får till en resultatreserv reservera medel som får användas i enlighet med riktlinjerna för resultatreserv i programmet för god kommunal hushållning enligt 3 § tredje stycket 2.

Reservering får göras om kommunen eller regionen

1. har ett positivt eget kapital inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, och

2. inte har negativa balanskravsresultat enligt 11 kap. 10 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning från tidigare räkenskapsår att reglera.

Reservering får göras av den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 11 kap. 10 § lagen om kommunal bokföring och redovisning som överstiger två procent av summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

Reservering får göras om resultatreserven efter reserveringen högst uppgår till ett totalt belopp som motsvarar fem procent av summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

15 §

Om fullmäktige beslutar om en utgift under löpande budgetår, ska beslutet också innefatta en anvisning om hur *utgiften* ska finansieras.

Om fullmäktige beslutar om en *kostnad eller en* utgift under löpande budgetår, ska beslutet också innefatta en anvisning om hur *dessa* ska finansieras.

Om fullmäktige beslutar om en kostnad eller utgift som inte finansieras inom ramen för budgeterat balanskravsresultat enligt 5 § andra stycket ska en reviderad budget fastställas.

16 §[6]

Fullmäktige ska behandla minst en delårsrapport som upprättats enligt 13 kap. 1 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.

Styrelsen ska *inom två månader efter utgången av den period av räkenskapsåret som delårsrapporten omfattar* överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer.

Styrelsen ska överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer *inför behandling i fullmäktige senast vid utgången av juni månad.*

16 a §

Om delårsrapporten visar betydande budgetavvikelser ska fullmäktige anta en åtgärdsplan för hur dessa ska hanteras.

18 §

Styrelsen bestämmer när övriga nämnder senast ska *redovisa* sin *medelsförvaltning* under föregående budgetår till styrelsen.

Styrelsen bestämmer när övriga nämnder senast ska *lämna* sin *redovisning till styrelsen av de medel som nämnderna har förvaltat* under föregående budgetår.

[6] Senaste lydelse 2018:600.

21 §

Årsredovisningen *ska godkännas av fullmäktige. Det ska ske innan fullmäktige beslutar om ansvarsfrihet enligt 5 kap. 24 §.*

Fullmäktige beslutar om godkännande av årsredovisningen.

Årsredovisningen får godkännas om resultaträkning och balansräkning är rättvisande.

Beslut om godkännande av årsredovisningen ska motiveras.

21 a §

Fullmäktige ska vid samma sammanträde först besluta om godkännande av årsredovisningen enligt 21 § och därefter om ansvarsfrihet enligt 5 kap. 24 §.

12 kap.

1 §

Revisorerna granskar årligen i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas eller fullmäktigeberedningarnas verksamhetsområden. De granskar på samma sätt, genom de revisorer eller lekmannarevisorer som utsetts i juridiska personer enligt 10 kap. 2–6 §§, även verksamheten i de juridiska personerna.

Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande *och* om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig.

Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande, *om den ekonomiska förvaltningen bedrivs i enlighet med tillämpliga bestämmelser i 11 kap. och de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt samt* om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig.

Om revisorerna i sin granskning finner att det föreligger misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär förövats eller om att allmän förvaltningsdomstols avgörande åsidosatts, ska de anmäla förhållandet till berörd nämnd. Om nämnden efter en sådan anmälan inte vidtar åtgärder utan oskäligt dröjsmål, är revisorerna skyldiga att rapportera det till fullmäktige. Revisorerna får dock avstå från att anmäla misstanke om brott till fullmäktige om nämnden funnit att det inte föreligger en sådan misstanke.

2 §

Revisorerna ska bedöma om resultaten i *den delårsrapport som enligt 11 kap. 16 § ska behandlas av fullmäktige och* årsredovisningen är förenliga med de mål fullmäktige beslutat. Revisorernas skriftliga bedömning ska lämnas till fullmäktige inför behandlingen av *delårsrapporten* och årsredovisningen.	Revisorerna ska bedöma om resultaten i årsredovisningen är förenliga med de mål fullmäktige beslutat. Revisorernas skriftliga bedömning ska lämnas till fullmäktige inför behandlingen av årsredovisningen.

13 §

Anmärkningar får riktas mot

1. nämnder och fullmäktigeberedningar, och
2. de enskilda förtroendevalda i sådana organ.

Anledningen till anmärkningen ska anges i revisionsberättelsen.

Revisionsberättelsen ska också innehålla ett särskilt uttalande om huruvida ansvarsfrihet tillstyrks eller inte.	

13 a §

Revisionsberättelsen ska innehålla ett särskilt uttalande

1. om det finns negativa balanskravsresultat att reglera,

2. om det finns negativa balanskravsresultat att reglera utifrån särskilda skäl enligt 11 kap. 12 §,

3. om huruvida resultaträkningen och balansräkningen i årsredovisningen är rättvisande, och

4. om huruvida ansvarsfrihet tillstyrks eller inte.

13 kap.

8 §[7]

Ett överklagat beslut ska upphävas, om

1. det inte har kommit till på lagligt sätt,

2. beslutet rör något som inte är en angelägenhet för kommunen eller regionen,

3. det organ som har fattat beslutet inte har haft rätt att göra det, eller

4. beslutet annars strider mot lag eller annan författning.

Första stycket 3 och 4 gäller inte beslut enligt 11 kap. 5 § andra och tredje styckena samt 12 och 13 §§ och beslut om att använda medel från en *resultatutjämningsreserv* enligt *14 §*.

Första stycket 3 och 4 gäller inte beslut enligt 11 kap. 5 § andra och tredje styckena samt 12 och 13 §§ och beslut om att använda medel från en *resultatreserv* enligt *14 a §*.

Domstolen får inte ersätta det överklagade beslutet med något annat beslut.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2023.

2. Vid användning av medel från en resultatutjämningsreserv gäller 11 kap. 14 § första stycket i sin äldre lydelse till och med den 31 december 2032.

[7] Senaste lydelse 2019:835.

3. Om kommuner och regioner har en resultatutjämningsreserv enligt 11 kap. 14 § i sin äldre lydelse, ska programmet för god kommunal hushållning enligt 11 kap. 3 § omfatta hanteringen av resultatutjämningsreserven.

4. Vid användning av medel från en resultatutjämningsreserv enligt 11 kap. 14 § i sin äldre lydelse, ska balanskravsresultatet i 11 kap. 5 § andra stycket beräknas enligt följande: Årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 11 kap. 10 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning, med justering för förändring av resultatreserven enligt 11 kap. 14 a § och med förändring av resultatutjämningsreserven enligt 11 kap. 14 § i sin äldre lydelse.

5. För beslut om att använda medel från en resultatutjämningsreserv enligt 11 kap. 14 § i sin äldre lydelse, gäller bestämmelsen i 13 kap. 8 § andra stycket i sin äldre lydelse.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning

dels att 6 kap. 2 §, 11 kap. 8, 10 och 11 §§, 13 kap. 1 och 2 §§ och rubriken närmast före 11 kap. 8 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas två nya paragrafer, 5 kap. 2 a § och 11 kap. 10 a § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	5 kap.
	2 a §
	Årets resultat efter balanskravsjusteringar och balanskravsresultatet enligt 11 kap. 10 § ska anges i direkt anslutning till posten årets resultat i resultaträkningen enligt 2 §.
	6 kap.
	2 §

Balansräkningen ska ställas upp i följande form.

TILLGÅNGAR

A. Anläggningstillgångar
I. Immateriella anläggningstillgångar
II. Materiella anläggningstillgångar
1. Mark, byggnader och tekniska anläggningar
2. Maskiner och inventarier
3. Övriga materiella anläggningstillgångar
III. Finansiella anläggningstillgångar

B. Bidrag till infrastruktur

C. Omsättningstillgångar
I. Förråd m.m.
II. Fordringar

III. Kortfristiga placeringar
IV. Kassa och bank

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER
A. Eget kapital
I. Årets resultat
II. *Resultatutjämningsreserv* II. *Resultatreserv*
III. Övrigt eget kapital

B. Avsättningar
I. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
II. Andra avsättningar

C. Skulder
I. Långfristiga skulder
II. Kortfristiga skulder

PANTER OCH ANSVARSFÖRBINDELSER
1. Panter och därmed jämförliga säkerheter
2. Ansvarsförbindelser
a) Pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna
b) Övriga ansvarsförbindelser

11 kap.
8 §

God *ekonomisk* hushållning	God *kommunal* hushållning
Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om *målen och riktlinjerna för en god ekonomisk hushållning* enligt 11 kap. 6 § *första* och *andra* styckena kommunallagen (2017:725) har uppnåtts och följts.	Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om *planerna och målen för verksamheten och ekonomin* enligt 11 kap. 6 § *andra* och *tredje* styckena kommunallagen (2017:725) har uppnåtts och följts *samt om utfallet av dessa är förenligt med programmet för god kommunal hushållning enligt 11 kap. 3 § samma lag.*

10 §

Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av *resultatutjämningsreserven* (balanskravsresultat).	Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av *resultatreserven* (balanskravsresultat).

Balanskravsjusteringar görs genom att följande uppgifter inte beaktas vid beräkningen av årets resultat:

1. realisationsvinster som inte står i överensstämmelse med *god ekonomisk hushållning*,	1. realisationsvinster som inte står i överensstämmelse med *god kommunal hushållning*,
2. realisationsförluster till följd av försäljning som står i överensstämmelse med *god ekonomisk hushållning*,	2. realisationsförluster till följd av försäljning som står i överensstämmelse med *god kommunal hushållning*,
3. orealiserade vinster och förluster i värdepapper, *och*	3. orealiserade vinster och förluster i värdepapper,
4. återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper.	4. återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper,
	5. exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar, och
	6. ökning eller minskning av pensionsförpliktelser till följd av ändring av livslängdsantaganden eller diskonteringsränta.
	10 a §
	Upplysning ska lämnas om vilket ändamål som medel ur resultatreserv enligt 11 kap. 14 a § kommunallagen (2017:725) har använts för.

11 §

Om balanskravsresultatet enligt 10 § för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det i förvaltningsberättelsen för det året anges när och på vilket sätt det negativa balanskravsresultatet ska regleras enligt 11 kap. 12 § kommunallagen (2017:725).

Om *fullmäktige har beslutat att en sådan* reglering inte ska ske, ska en upplysning lämnas om *skälen för* detta.

Om reglering *av ett negativt balanskravsresultat* inte ska ske *enligt 11 kap. 13 § kommunallagen*, ska en upplysning lämnas om detta.

En upplysning ska också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa balanskravsresultat har reglerats och om det balanskravsresultat som återstår att reglera.

13 kap.

1 §

Minst en gång under räkenskapsåret ska en särskild redovisning (delårsrapport) upprättas för *verksamheten och* ekonomin från räkenskapsårets början. *Minst* en rapport ska omfatta *en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.*

Minst en gång under räkenskapsåret ska en särskild redovisning (delårsrapport) upprättas för ekonomin från räkenskapsårets början. En *sådan* rapport ska *minst* omfatta *räkenskapsårets första tre månader.*

2 §

Delårsrapporten ska innehålla

– en resultaträkning,

– *en balansräkning, och*

– *en förenklad förvaltningsberättelse.*

Delårsrapporten ska innehålla en resultaträkning.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2023.

2. Vid användning av medel från en resultatutjämningsreserv enligt 11 kap. 14 § kommunallagen (2017:725) i sin äldre lydelse, ska upplysning i förvaltningsberättelsen enligt 11 kap. 10 § innehålla dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatreserv enligt 11 kap. 14 a § kom-

munallagen och förändring av resultatutjämningsreserv enligt 11 kap. 14 § kommunallagen i sin äldre lydelse.

3. Om kommuner och regioner har en resultatutjämningsreserv enligt 11 kap. 14 § kommunallagen (2017:725) i sin äldre lydelse ska balansräkningen ställas upp enligt 6 kap. 2 § med följande tillägg under EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER, A. Eget kapital: IV Resultatutjämningsreserv.

1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser att 21 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
21 §[8]	
Bestämmelserna i 8 kap. 14 § samt 11 kap. 1–*4* §§, 5 § första och andra styckena, 6, 15 och 22 §§ kommunallagen (2017:725) ska tillämpas på motsvarande sätt i fråga om ekonomisk förvaltning i ett samordningsförbund. Det som där föreskrivs om kommun eller region ska gälla för ett samordningsförbund och det som föreskrivs för fullmäktige och styrelse ska gälla för förbundsstyrelsen.	Bestämmelserna i 8 kap. 14 § samt 11 kap. 1–*3* §§, 5 § första och andra styckena, 6, 15 och 22 §§ kommunallagen (2017:725) ska tillämpas på motsvarande sätt i fråga om ekonomisk förvaltning i ett samordningsförbund. Det som där föreskrivs om kommun eller region ska gälla för ett samordningsförbund och det som föreskrivs för fullmäktige och styrelse ska gälla för förbundsstyrelsen.

Ett samordningsförbund får inte ingå borgen. Förbundet får inte heller sätta sig i skuld i annat fall än när det gäller sedvanliga krediter för verksamheten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2023.

[8] Senaste lydelse 2019:914.

1.4 Förslag till lag om ändring i lag (1979:411) om ändringar i Sveriges indelning i kommuner och regioner

Härigenom föreskrivs i fråga om lag (1979:411)[9] om ändringar i Sveriges indelning i kommuner och regioner att 3 kap. 31 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 kap.	
31 §[10]	
I fråga om förvaltning av de medel som tillhandahålls indelningsdelegerade tillämpas bestämmelserna i kommunallagen (2017:725) om	
1. mål för den ekonomiska förvaltningen i 11 kap. 1 § *första meningen*,	1. mål för den ekonomiska förvaltningen i 11 kap. 1 §,
2. medelsförvaltningen i 11 kap. 2 och 3 §§,	
3. avgifter i 2 kap. 5 och 6 §§,	*2.* avgifter i 2 kap. 5 och 6 §§,
4. utgiftsbeslut under budgetåret i 11 kap. 15 §, och	*3.* utgiftsbeslut under budgetåret i 11 kap. 15 §, och
5. räkenskaper och årsredovisning i 11 kap. 17–19 §§ och 24 §.	*4.* räkenskaper och årsredovisning i 11 kap. 17–19 §§ och 24 §.
Då ska det som där sägs om	
1. fullmäktige i stället gälla indelningsdelegerade,	
2. styrelsen i stället gälla arbetsutskottet, och	
3. nämnd i stället gälla utskott.	

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2023.

[9] Lagen omtryckt 1988:198.
[10] Senaste lydelse 2017:732.

1.5 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:100) om den officiella statistiken

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (2001:100) om den officiella statistiken att 5 c § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
5 c §[11]	
Kommuner och regioner ska för den officiella statistiken lämna de uppgifter som avses i 5 § 1–7, samt uppgifter om	
1. preliminära och definitiva årliga bokslut,	
2. budget och plan för resultat- och balansräkning enligt 5 kap. 2 § *och* 6 kap. 2 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning,	2. budget och plan för resultat- och balansräkning *samt balanskravsutredning* enligt 5 kap. 2 §, 6 kap. 2 § *och 10 kap. 11 §* lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning,
3. utfall av kommunernas och regionernas resultaträkning för räkenskapsårets första tertial samt årsprognoser för innevarande år vid utgången av samma tertial,	
4. företag ägda av kommuner eller regioner, *och*	4. företag ägda av kommuner eller regioner,
5. alternativa utförare av kommun- och regionfinansierad verksamhet.	5. alternativa utförare av kommun- och regionfinansierad verksamhet, *och*
	6. mål i programmet för god kommunal hushållning och i budgeten enligt 11 kap. 3 § andra stycket och 6 § tredje stycket kommunallagen (2017:725) samt utfallet av dessa mål.
Kommuner och regioner ska för den officiella statistiken dessutom lämna kvartalsvisa uppgifter om intäkter och kostnader, finansiella tillgångar och skulder, balansräkningsposter, investeringsutgifter samt kvartalsvisa årsprognoser för dessa.	

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2023.

[11] Senaste lydelse 2019:1040.

2 Utredningens uppdrag och arbetsformer

2.1 Uppdraget

Kommuner och regioner ansvarar för en stor del av den offentliga verksamheten i Sverige och har en betydande roll i samhällsekonomin. Kommunsektorns utgifter motsvarar cirka hälften av den samlade offentliga sektorns utgifter. Sektorns ekonomi utgör således en väsentlig del av de offentliga finanserna.

Kommunerna och regionerna har genom den kommunala självstyrelsen stor frihet att själva besluta om hur deras verksamhet ska bedrivas och är ansvariga för resultat, kvalitet och innehåll. Det ger möjlighet till lokala anpassningar utifrån olika behov och förutsättningar. Kommuner och regioner har också stor frihet att anpassa sin ekonomistyrning utifrån lokala behov och förutsättningar.

Enligt utredningens direktiv visar uppföljningen av kommunsektorns ekonomi att det trots flera år av god ekonomisk tillväxt finns vissa kommuner och regioner som är sårbara till följd av en ökad skuldsättning, ett utökat åtagande i sina bolag samt svårigheter att anpassa verksamheten till befolkningsändringar, som för vissa innebär en ökande och för andra en minskande befolkning. Det finns en stor spridning mellan enskilda kommuners och regioners ekonomi, exempelvis vad gäller resultat, skuldsättning och de kommunala bolagens ekonomi. Av uppföljningen framgår vidare att vissa kommuner och regioner budgeterar med ett underskott trots en redan svag ekonomi. Det finns också exempel på kommuner och regioner som budgeterat resultat på en otillräcklig nivå för att kunna möta oförutsedda händelser. Detta tyder på att det finns kommuner och regioner som inte når kommunallagens krav på en god ekonomisk hushållning.

Mot bl.a. denna bakgrund har utredningens uppdrag varit att bedöma om nuvarande regelverk för ekonomisk förvaltning i kom-

munallagen (2017:725) utgör en bra grund för en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner. Syftet med utredningen är att ge kommuner och regioner goda förutsättningar att möta framtida utmaningar genom att föreslå ett sammanhållet regelverk för en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner. Utredningen skulle bl.a.

- föreslå hur kraven på god ekonomisk hushållning och regelverket för balanskravet bör vara utformade,
- undersöka och vid behov lämna förslag till vägledning och stöd för den ekonomiska styrningen i kommuner och regioner, och
- föreslå lösningar som sammantaget skapar goda förutsättningar för en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner och som ligger i linje med målen för den nationella finanspolitiken.

2.1.1 Avgränsningar

Begreppet god ekonomisk hushållning är centralt i den reglering som styr kommunernas och regionernas ekonomistyrning. Begreppet innefattar både en ekonomisk och en verksamhetsmässig dimension. Utredningen har fokuserat på den ekonomiska dimensionen i ekonomistyrningen och har därför inte fördjupat sig i den del av målen för god ekonomisk hushållning som avser verksamheten. Utredningen har dock övervägt frågan om sambandet mellan verksamhetsmål och ekonomiska mål, dvs. hur de hänger ihop.

Utredningen har inte haft som en del av uppdraget att utreda rena redovisningsfrågor men har berört dessa frågor och lagt förslag som rör beräkningen av balanskravsresultatet, som regleras i lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR).

Utredningen har inte ägnat sig åt frågor som handlar om intern verksamhetsrelaterad styrning i kommuner och regioner. Utredningen har däremot kommit in på interna ekonomistyrningsfrågor, främst kring budget och uppföljning, där det kan finnas skäl att förtydliga och utforma generella regler som med fördel kan regleras i lag eller föreskrift.

Utöver föreskrifterna på området har utredningens uppdrag inte innefattat andra statliga åtgärder som påverkar förutsättningarna för ekonomin i kommuner och regioner – men utredningen vill ändå peka på betydelsen av dessa för att en effektiv ekonomistyrning ska vara möjlig.

2.2 Arbetsformer

Utredningen har hållit nio protokollförda sammanträden med sakkunniga och experter.

Under utredningsarbetets gång har utredningen också informerat samt inhämtat erfarenheter och synpunkter från ett stort antal företrädare för kommuner och regioner samt andra intressenter och aktörer inom utredningens område, bl.a. ett antal nätverk med berörda tjänstepersoner i sektorn samt med forskare, företrädare för den kommunala revisionen och redovisningsexperter.

Utredningen bygger en väsentlig del av sina kvantitativa analyser på den ekonomiska statistik som kommuner och regioner årligen rapporterar till SCB via räkenskapssammandragen. Analysarbetet har försvårats av otillräckligheter i det statistiska underlaget. Bl.a. har de försvårat utredningens analyser av resultatutjämningsreserver och finansiella mål. Utredningen har belyst detta och lägger även vissa förslag i ett särskilt avsnitt om statistiken.

Utredningen har anordnat tre workshops: en om analysmodeller för den kommunala ekonomin, en om den kommunala revisionen och en om finansförvaltningen i kommuner och regioner.

Utredningen har därutöver initierat flera undersökningar och uppdrag för att få ytterligare underlag och stöd för sina analyser, överväganden och förslag.

För att komplettera utredningens underlag med aktuella faktauppgifter som inte återfinns i statistiken och även med synpunkter från kommuner och regioner kring de frågeställningar som utredningen skulle överväga, genomfördes en enkätundersökning som riktades till samtliga ekonomichefer och ekonomidirektörer i kommuner och regioner. Undersökningen genomfördes av Sweco AB och enkäten utformades i samarbete med SKR. En redovisning av undersökningen återfinns i bilaga 3.

För att utredningens arbete och kommande förslag skulle spegla relevanta och aktuella förhållanden i kommuner och regioner kring de frågeställningar som utredningen haft att överväga, genomfördes en intervjuundersökning med politiska företrädare i ett urval av kommuner och regioner. Undersökningen genomfördes av Sweco AB. En redovisning av undersökningen återfinns i bilaga 4.

Utredningen lämnade också ett uppdrag till Ekonomihögskolan vid Lunds universitet, KEFU, att kartlägga i vilken utsträckning kom-

muner och regioner beaktar koncernperspektivet i sin styrning mot en god ekonomisk hushållning. En redovisning av undersökningen återfinns i bilaga 5.

Utredningen har också lämnat ett uppdrag till konsulten Henrik Berggren att bygga en modell för att analysera kommunernas och regionernas ekonomiska utveckling tio år framåt i tiden, utifrån vilka resultatkrav som kan komma att ställas givet vissa långsiktiga mål för soliditet och låneskuld. Konsultens rapport bifogas som bilaga 6.

Slutligen har utredningen också haft kontakt med den nationella samordnaren för Agenda 2030.

2.3 Betänkandets disposition

I kapitel 3 ges en bakgrund till utredningens uppdrag, bl.a. görs en översiktlig genomgång av de institutionella förutsättningarna för kommuner och regioner samt av det nu gällande ramverket för den ekonomiska förvaltningen. Vidare beskrivs kortfattat kommunsektorns roll i samhällsekonomin och i det finanspolitiska ramverket. En summarisk genomgång görs också av reglering och styrning av kommunsektorns ekonomi i Danmark, Finland och Norge.

I kapitel 4 görs en genomgång av hur ekonomin i kommuner och regioner har utvecklats de senaste tio åren – både för sektorn som helhet och när det gäller spridningen inom kommun- och regionkollektivet.

Kapitel 5 innehåller utredningens analyser och överväganden inom de olika områden som ingår i uppdraget. I kapitlet redovisas resultatet av de olika faktainsamlingar och analyser som utredningen gjort i de olika delarna samt utredningens slutsatser om vilka förändringar som behöver göras.

I kapitel 6 redovisar utredningen sina bedömningar och förslag samt motiveringar.

Kapitel 7 innehåller en lagteknisk översyn.

Kapitel 8 innehåller en konsekvensanalys av utredningens förslag.

Kapitel 9 avser ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Kapitel 10 innehåller författningskommentarer.

I bilaga 1 återfinns utredningens direktiv och i bilaga 2 redovisas ett exempel på ett program för god kommunal hushållning.

3 Bakgrund

3.1 Inledning

I detta kapitel ges en översiktlig bakgrund till utredningens uppdrag. En kort redovisning görs av de institutionella grunderna för den kommunala verksamheten samt den statliga styrningen av sektorn. Kommunernas och regionernas roll i samhällsekonomin beskrivs samt det finanspolitiska ramverket. En bakgrund ges till nuvarande regelverk för den ekonomiska styrningen. En kort återblick görs på statliga stödåtgärder vid ekonomiska kriser som påverkat kommunsektorn. En kort översikt ges också av reglering och styrning av kommunsektorns ekonomi i de övriga nordiska länderna.

3.2 Institutionella förutsättningar för kommuner och regioner

3.2.1 Ansvarsfördelning mellan staten, kommuner och regioner

Tyngdpunkten i den svenska offentliga förvaltningen ligger på lokal och regional nivå genom att kommuner och regioner bl.a. har i uppgift att tillhandahålla olika välfärdstjänster. Regering och riksdag har dock ett övergripande ansvar för att kommuner och regioner har förutsättningar och kapacitet som står i proportion till det samlade kommunala uppdraget.

I Sverige finns en lång tradition av lokalt inflytande och självstyre vilket ger kommuner och regioner en betydande frihet att själva besluta om hur deras verksamhet ska bedrivas. Denna frihet innebär också att kommuner och regioner har ett eget ansvar för resultat, kvalitet och innehåll i verksamheten och ett långtgående finansieringsansvar för denna. Detta kommer bl.a. till uttryck genom principen

om kommunal självstyrelse som gäller för all kommunal verksamhet. Den kommunala självstyrelsen är grundlagsfäst.[1]

Riksdagen beslutar genom lag om grunderna för kommunernas och regionernas organisation, verksamhetsformer och beskattning samt om kommunernas och regionernas befogenheter och åliggan-den, dvs. ramen för den kommunala kompetensen.

Beslutanderätten i kommuner och regioner utövas av valda församlingar, kommun- och regionfullmäktige, som fattar beslut på lokal och regional nivå. Fullmäktiges ledamöter väljs i allmänna val som sammanfaller med val till riksdagen vart fjärde år. Kommuner och regioner har givits en långtgående organisationsfrihet och fullmäktige kan besluta vilka nämnder som ska finnas, om viss verksamhet ska bedrivas i bolagsform och i vilken utsträckning kommunen eller regionen ska anlita privata utförare.

3.2.2 Kommunal beskattningsrätt

Kommuner och regioner får enligt 14 kap. 4 § regeringsformen ta ut skatt för skötseln av sina angelägenheter. Beskattningsrätten utgör en viktig del av den kommunala självstyrelsen och ger förutsättningar för kommunernas och regionernas finansieringsansvar. Knappt två tredjedelar av kommunernas och regionernas totala intäkter är skatteintäkter. Medelskattesatsen för kommunsektorn uppgår till 32,27 procent 2020, vilket var en minskning med 1 öre (en hundradels procentenhet) jämfört med 2019. Spridningen är stor – mellan 29,18 och 35,15 procent. Medelskattesats till kommunerna uppgår till 20,71 procent och till regionerna 11,56 procent. Sedan 2000 har en ökning skett med 1,89 procentenheter. Det är regionerna som i huvudsak har stått för ökningen av skattesatsen.

[1] Principen om kommunal självstyrelse kommer till uttryck bl.a. i 14 kap. 2 § regeringsformen, där det framgår att kommunerna sköter lokala och regionala angelägenheter av allmänt intresse på den kommunala självstyrelsens grund samt att närmare bestämmelser om detta finns i lag. Vidare anges att kommunerna även på samma grund sköter andra angelägenheter som bestäms i lag. Vidare framgår i 14 kap. 3 § regeringsformen att en inskränkning i den kommunala självstyrelsen inte bör gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till de ändamål som föranlett den.

3.2.3 Statlig styrning

Uppgiftsfördelningen mellan staten, regionerna och kommunerna är både en principiell och en praktisk fråga. Samhällsutvecklingen gör att uppgiftsfördelningen varierar över tid.

Den svenska förvaltningsmodellen bygger i stor utsträckning på decentralisering och den kommunala nivåns starka ställning grundar sig på idén om att den lokala politiska nivån är den bäst lämpade arenan för att medborgaren ska kunna utöva inflytande över och påverka lokala angelägenheter. Detta är ett uttryck för kommunal självstyrelse, vilken vilar på tanken om att legitimiteten för det politiska systemet anses bli stärkt av möjlighet till lokalt och regionalt inflytande och till ansvarsutkrävande. Den kommunala självstyrelsen vilar även på idén om att den leder till en mer effektiv verksamhet. Ett effektivitetsvärde som ofta framhålls är att den kommunala självstyrelsen ger förutsättningar för större flexibilitet och bättre anpassningsförmåga utifrån lokala förutsättningar.

Statlig styrning kan ta många olika former. I en rapport från Statskontoret[2] beskrivs detta utifrån olika kategorier av statlig styrning; regelstyrning, ekonomisk styrning, kontrollstyrning, kunskapsstyrning, organisationsstyrning och informell styrning. Fördelningen av ansvar mellan stat, kommuner och regioner sker genom *regelstyrning* via lagar, förordningar och föreskrifter som beslutas av riksdag, regering och statliga myndigheter. Därutöver finns olika former av *ekonomisk styrning* som handlar om att med hjälp av ekonomiska incitament få kommunerna och regionerna att agera på ett visst sätt. Riktade statsbidrag är ett sådant ekonomiskt styrmedel. *Kontrollstyrning* är ett sätt för staten att i efterhand kontrollera hur kommunerna och regionerna efterlever den styrning som staten ger med andra styrmedel. Tillsyn, uppföljning och utvärdering är typiska exempel på kontrollstyrning.

Kunskapsstyrning sker genom att staten på olika sätt förmedlar kunskap som är tänkt att påverka kommunernas och regionernas verksamhet, t.ex. riktlinjer, vägledningar, handböcker och utbildningar. Staten styr också genom att formulera mål och ta fram inriktningsdokument. Mål och inriktningsdokument visar den nationella politiska viljeinriktningen och de politiska prioriteringarna.

[2] Statskontoret (2019, s. 13–14).

Organisationsstyrning är den styrning som sker genom att staten organiserar en verksamhet på ett visst sätt. Exempelvis kan verksamheter flyttas mellan olika huvudmän och nya organisationsformer kan introduceras, t.ex. att öppna för privata utförare. *Informell styrning* sker genom att företrädare för staten, ofta politiker, försöker påverka hur kommuner eller regioner ska agera i ett viss avseende, t.ex. genom uttalanden av en minister eller en myndighetschef.

Den statliga styrningen av kommuner och regioner syftar ytterst till att den nationella politikens mål och ambitioner får genomslag. En grundläggande princip i den statliga styrningen är att medborgarna ska garanteras en likvärdig behandling och samhällsservice oavsett bostadsort. Utöver likvärdighet syftar den statliga styrningen till att säkerställa en rättssäker verksamhet i kommuner och regioner och att skapa legitimitet och förtroende för hur staten agerar.

Genom speciallagstiftningen har kommuner och regioner fått ansvar för viktiga samhällsfunktioner, vilka oftast innefattar obligatoriska uppgifter. Kommuner och regioner kan även fatta beslut om att utföra olika frivilliga uppgifter. Exempel på frivillig verksamhet för kommunerna finns inom kultur- och fritidsområdet, energi, sysselsättning och näringslivsutveckling. Exempel på frivilliga verksamheter i regionerna är kultur, utbildning och turism. En stor del av den kommunala verksamheten bedrivs av kommunen eller regionen själv i förvaltningsform. Vid sidan av förvaltningsformen förekommer även andra verksamhetsformer. Kommuner och regioner kan exempelvis överlåta åt ett aktiebolag, en ideell förening eller en stiftelse att sköta en kommunal angelägenhet. Vidare kan kommuner och regioner efter upphandling sluta ett avtal om att överlåta skötseln av en kommunal angelägenhet till en annan aktör, en privat utförare. Som alternativ till upphandling kan kommunen eller regionen besluta att införa valfrihetssystem där valet av utförare överlåts till brukaren eller patienten. På grund- och gymnasieskolans område förekommer fristående skolor, skolor med annan huvudman än de som drivs av kommuner eller regioner. I vissa kommuner och regioner utgör köp av verksamhet från privata aktörer en hög andel av kostnaderna, för sektorn som helhet uppgick andelen 2019 till 17 procent.[3]

Samverkan mellan kommuner och mellan regioner har sedan länge förekommit i olika omfattning och form. Samverkan kan vara ett sätt att bl.a. effektivisera verksamheter, öka kompetensen, förbättra ser-

[3] SKR (2021d).

viceutbudet och hantera krav på specialistkunskaper. Samverkansformer så som kommunalförbund och gemensamma nämnder regleras i kommunallagen. Därutöver förekommer andra former av samverkan, t.ex. olika avtalsrättsliga samarbeten och bildandet av interkommunala företag.

3.2.4 Statsbidrag och ekonomisk utjämning

Allmänt

Staten har ett övergripande ansvar för att den offentliga verksamheten utvecklas på ett sätt som är förenligt med samhällsekonomisk stabilitet. Samtidigt svarar kommuner och regioner för en betydande del av den offentliga verksamheten. Kommunsektorns ekonomiska omfattning och dess betydelse för välfärden medför att staten har behov av att kunna påverka sektorns förutsättningar och utveckling. Under 1990-talet förändrades statens styrning av kommunsektorn. Större reformer av statsbidragen genomfördes 1993 och 1996.

Den kommunala finansieringsprincipen

Den kommunala finansieringsprincipen infördes 1993 i samband med förändringarna av statsbidragen. Principen är inte lagfäst men riksdagen har godkänt den. Finansieringsprincipen innebär att om staten beslutar om åtgärder som direkt tar sikte på den kommunala verksamheten ska de ekonomiska effekterna neutraliseras genom en reglering av nivån på statsbidragen. Finansieringsprincipen omfattar inte de s.k. frivilliga verksamheterna. Den omfattar inte heller åtgärder som inte direkt tar sikte på kommunsektorn men som får ekonomiska effekter för sektorn. Hit hör t.ex. statliga beslut som indirekt påverkar det kommunala skatteunderlaget och därmed skatteintäkterna.

Det kommunala utjämningssystemet

Kommunalekonomisk utjämning har funnits sedan början av 1900-talet men införandet av det moderna systemet tog sin början 1993. Då ersattes ett stort antal av de riktade statsbidragen med ett generellt bidrag. 1996 infördes principen att utjämningen skulle kompensera

för strukturella kostnadsskillnader, som inte var påverkbara, och inte för skillnader i servicenivå, kvalitet, avgiftssättning och effektivitet. En större förändring skedde återigen i kostnadsutjämningen 2000.

En viktig principiell utgångspunkt för det generella statsbidragssystemet är att kommuner och regioner ska ges handlingsfrihet när det gäller verksamhetens utformning samt prioriteringen mellan olika verksamhetsområden. Den kommunala verksamheten ska därmed kunna bedrivas på ett effektivt sätt. Systemet har reformerats flera gånger, men grundtanken med ”alla pengar i en påse” består. År 2005 reformerades framför allt inkomstutjämningen då garantinivåerna i inkomstutjämningen höjdes till 115 procent av medelskattekraften i kommunerna respektive 110 procent i regionerna samtidigt som det generella statsbidraget inordnades i inkomstutjämningen. Utjämningssystemet är föremål för ständiga reformer. Efter 2005 har vissa förändringar gjorts vid sex tillfällen, senast 2020.[4] Under senare år har det dessutom tillkommit många nya riktade statsbidrag.

Det kommunalekonomiska utjämningssystemet syftar till att skapa likvärdiga ekonomiska förutsättningar för att alla kommuner och regioner i landet ska kunna tillhandahålla sina invånare likvärdig service, oberoende av kommuninvånarnas inkomster och andra strukturella förhållanden. Skillnader i kommunalskatt ska därmed i huvudsak spegla skillnader i effektivitet, service- och avgiftsnivå och inte bero på skillnader i strukturella förutsättningar.

Det kommunalekonomiska utjämningssystemet består av fem delar[5]. Inkomst- och kostnadsutjämning ska tillsammans utjämna för skillnader i kommunernas skatteunderlag och kostnadsskillnader som uppstår för att kommunerna har olika demografiska och geografiska förutsättningar. Kostnadsutjämningen består av ett antal olika delmodeller för olika verksamheter. Struktur- och införandebidrag används för att dämpa negativa effekter av förändringar av utjämningssystemet, antingen permanent eller gradvis över införandeperioden. Den sista delen är regleringsposten, vilken utgör skillnaden mellan det generella statsbidraget och summan av övriga delar i utjämningen. Regleringsposten kan vara såväl positiv som negativ och fördelas jämnt utifrån antalet invånare.

[4] Statskontoret (2017), Statskontoret (2021) och SOU 2018:74.
[5] LSS-utjämningen oräknad. Den utgör ett separat utjämningssystem med en likartad utformning som kostnadsutjämningen.

Utjämningssystemet finansieras till största delen av statliga medel. Eftersom vissa kommuner och regioner betalar en avgift, dvs. netto är bidragsgivare till systemet, har utjämningen en större omfattning än anslagsbeloppet. Åtta kommuner och en region var nettobetalare för 2021.

Det kommunalekonomiska utjämningssystemet är kopplat till anslaget 1:1 Kommunalekonomisk utjämning under utgiftsområde 25 Allmänna bidrag till kommuner. Anslaget fördelas på två anslagsposter, en för kommunerna och en för regionerna, vilka för 2021 uppgick till 105 respektive 53 miljarder kronor, en ökning från 86 respektive 45 miljarder kronor för 2020.

Den kommunalekonomiska utjämningens betydelse som intäktskälla skiljer sig åt mellan enskilda kommuner och regioner. När alla bidrag och avgifter summeras per kommun varierade beloppen mellan −18 864 och +32 873 kronor per invånare för 2021. Per region varierade beloppen mellan −441 och +10 914 kronor per invånare.

Statsbidrag till kommuner och regioner

Staten använder i stor utsträckning statsbidrag i sin styrning av kommuner och regioner. Statsbidragen kan delas in i tre olika kategorier: generella statsbidrag, riktade (specialdestinerade) statsbidrag och kostnadsersättningar.

Generella statsbidrag är ett bidrag till kommuner och regioner utan krav på särskilt användningsområde eller viss prestation. Även om det kan finnas villkor som ska vara uppfyllda för att få del av ett generellt bidrag får kommuner och regioner fritt disponera de erhållna medlen. År 2019 utgjorde de generella statsbidragen 14 procent av kommunsektorns intäkter, 2020 ökade andelen till 17 procent.

Ett riktat statsbidrag är ett bidrag till kommuner eller regioner som är frivilligt att ansöka om eller ta del av och som är avsett för en viss insats, ett visst ändamål eller för att stimulera utveckling i en bestämd verksamhet.

Kostnadsersättningar är ersättningar för specifika kostnader som kommuner eller regioner har med anledning av en statligt beslutad skyldighet att utföra eller tillhandahålla en viss tjänst.

Antalet riktade statsbidrag har ökat under senare år och uppgår 2020 till 183, en ökning med 12 från 2019. De flesta finns inom områdena vård och omsorg samt utbildning. Antalet kostnadsersättningar är 23 och oförändrat.

De riktade statsbidragen och kostnadsersättningarna utgjorde cirka 6 procent av kommunsektorns totala intäkter 2020, en ökning från drygt 4 procent 2019.

Totalt utbetalda bidrag, generella och riktade, var 2019 totalt 213 miljarder kronor. Dessa ökade 2020 till 276 miljarder, varav 50 miljarder kronor var direkt relaterade till covid-19-pandemin.[6]

3.2.5 EU:s påverkan på kommuner och regioner

EU:s lagstiftning och praxisutveckling har stor påverkan på lokal nivå i Sverige. Kommunerna och regionerna är bundna av EU-rätten och skyldiga att se till att den följs i all verksamhet. EU-rätten påverkar nästan alla verksamhetsområden inom kommunsektorn och kommunernas och regionernas roll som arbetsgivare, serviceproducent, tillsynsmyndighet och samhällsbyggare.

3.3 Kommunsektorn i samhällsekonomin

Kommuner och regioner svarar för en stor och viktig del av det som brukar kallas för välfärdens kärna, dvs. vård, omsorg och skola. Genom sin storlek har kommunsektorn även en betydande roll i samhällsekonomin, både genom att kommuner och regioner påverkar och påverkas av de samhällsekonomiska förutsättningar som råder i övrigt, t.ex. sysselsättning, lönenivåer och priser. Riksdagen och regeringen har dock det yttersta ansvaret för samhällsekonomin och den ekonomiska politiken.

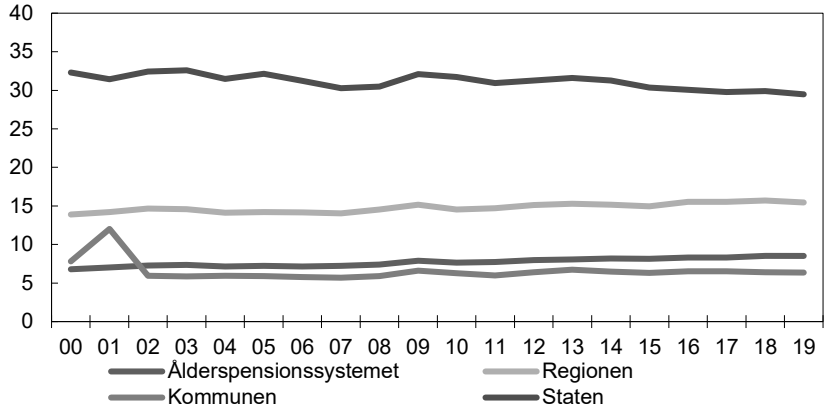
Den offentliga sektorns inkomster uppgick 2019 till sammanlagt 2 469 miljarder kronor eller 48,9 procent av BNP. Kommunsektorns inkomster uppgick till 1 159 miljarder kronor vilket motsvarar 23,1 procent av BNP. Sedan början av 2000-talet har kommunsektorns inkomster som andel av BNP ökat med 2,3 procentenheter.

[6] Statskontoret (2021).

Utgifterna för den offentliga sektorn uppgick 2019 till 2 440 miljarder kronor vilket motsvarade 48,3 procent av BNP. Kommunsektorns andel av utgifterna var 24 procent av BNP, vilket är en ökning med 3,3 procentenheter sedan 2000.

Figur 3.1 Utveckling av offentliga sektorns utgifter

Andel av BNP



Källa: SCB, Nationalräkenskaperna.

Notera att uppgifterna inte är konsoliderade. Transfereringar mellan sektorerna medför att summan av sektorernas inkomster blir högre än om inkomsterna hade varit konsoliderade.

De största inkomstposterna för kommuner och regioner utgörs av skatteinkomster (främst inkomst av tjänst och pensioner) och av statsbidrag. Inkomster från skatt uppgick till 766 miljarder kronor 2019, vilket är 66 procent av sektorns totala inkomster. Motsvarande för statsbidragen, exklusive momsbidrag, var 213 miljarder kronor och drygt 18 procent av sektorns inkomster.

Kommunsektorns utgifter delas upp i konsumtion, investeringar, transfereringar och räntor. Kommunsektorns totala utgifter uppgick 2019 till 1 204 miljarder kronor. Konsumtionsutgifterna utgör den största utgiftsposten och motsvarade 80 procent av sektorns utgifter. Motsvarande för investeringar är 11 procent och transfereringar uppgick till 5 procent av utgifterna.

I nationalräkenskaperna räknas det finansiella sparandet ut som nettot mellan inkomster och utgifter. Det finansiella sparandet mäter de finansiella flödena under ett år i ekonomin och är ett centralt mått i det finanspolitiska ramverket. I kommunernas och regionernas

räkenskaper är dock årets resultat, dvs. skillnaden mellan intäkter och kostnader, det centrala måttet. Trots att kommunsektorn som helhet redovisade ett positivt resultat 2019 var det finansiella sparandet negativt.

Tabell 3.1 Kommunsektorns finanser 2019

	Miljarder kronor	Andel
INKOMSTER	1 159	100%
Skatter	766	66%
Statsbidrag	213	18%
Övriga inkomster	180	16%
UTGIFTER	1 204	100%
Transfereringar	62	5%
Konsumtionsutgift	964	80%
Lagerinvesteringar	137	11%
Övriga utgifter	42	4%
Finansiellt sparande	**–45**	

Källa: SCB Nationalräkenskaperna.

Den kommunala konsumtionen omfattar de resurser som används för att tillhandahålla olika typer av skattefinansierade tjänster, antingen egenproducerade eller inköpta från det privata näringslivet. För kommunerna är konsumtionsutgifterna störst för utbildning och socialt skydd. De största utgiftsposterna för kommunerna är verksamhet inom förskola, skola, äldreomsorg samt sjukdom och funktionshinder. Regionernas konsumtionsutgifter rör nästan uteslutande hälso- och sjukvård och där utgör öppen sjukvård och sluten sjukhusvård de största posterna. Dessa utgiftsposter är i stort demografiskt betingade och den demografiska utvecklingen har därför en stor betydelse för behovet av resurser inom olika välfärdstjänster.

3.4 Det finanspolitiska ramverket

3.4.1 De budgetpolitiska målen

Det finanspolitiska ramverket omfattar ett antal mål och principer som framför allt syftar till att finanspolitiken ska vara långsiktigt hållbar och transparent. Under krisåren på 1990-talet reformerades

finanspolitikens regelverk genom framför allt en förändrad budgetprocess, införandet av utgiftstaket och lite senare beslut om att införa ett överskottsmål.[7]

De centrala delarna av dagens finanspolitiska ramverk kan sammanfattas med:

- de budgetpolitiska målen: överskottsmålet, skuldankaret, utgiftstaket och det kommunala balanskravet,
- en stram statlig budgetprocess,
- extern uppföljning och transparens.

Enligt 2 kap. 1 § budgetlagen (2011:203) ska regeringen lämna ett förslag till mål för den offentliga sektorns finansiella sparande. Offentlig sektor inkluderar staten, kommuner och regioner samt ålderspensionssystemet. Riksdagen har fastställt att det finansiella sparandet i den offentliga sektorn fr.o.m. 2019 ska uppgå till en tredjedels procent av BNP i genomsnitt över en konjunkturcykel.

Vid utformningen av finanspolitiken och förslag till statens budget har regeringen ett övergripande ansvar för att beakta sparandet i alla delar av den offentliga sektorn, dvs. i staten, kommunsektorn och ålderspensionssystemet.[8] Under perioden 2015–2019 har det finansiella sparandet i den offentliga sektorn varit positivt. Det beror på att staten hade ett positivt finansiellt sparande. I motsats har kommunsektorn haft ett negativt finansiellt sparande i stort sett under varje år under 2010-talet.

I samband med att överskottsmålet justerades, infördes även ett skuldankare för att ytterligare förstärka ramverket och lyfta fram skuldens grundläggande betydelse för finanspolitisk hållbarhet.[9] Skuldankaret är fastställt som ett riktmärke för den offentliga sektorns konsoliderade bruttoskuld, den s.k. Maastrichtskulden, på medellång sikt. Nivån på skuldankaret är bestämd till 35 procent av BNP, vilket ger en god marginal till den högsta skuldnivå, 60 procent, som medges enligt stabilitets- och tillväxtpakten och de kritiska gränser för skulden som identifierats i flera internationella studier.[10]

[7] Skr. 2017/18:207.
[8] Skr. 2017/18:207.
[9] Prop. 2016/17:100, bet. 2016/17:FiU20 och prop. 2017/18:1, bet. 2017/18:FiU1.
[10] Skr. 2017/18:207.

Utgiftstaket för staten infördes 1997. Enligt 2 kap. 2 § budgetlagen är det obligatoriskt för regeringen att i budgetpropositionen föreslå en nivå på utgiftstaket för det tredje tillkommande året. Riksdagen fastställer utgiftstaket. Vilka utgifter som utgiftstaket ska omfatta regleras inte i lag. Hittills har emellertid taket i princip haft samma omfattning, budgetens utgiftsområden 1–25 och 27 samt utgifterna i ålderspensionssystemet vid sidan om statens budget. Statsbidragen till kommunsektorn, både generella och riktade, omfattas av utgiftstaket.

Sedan 2000 tillämpas ett balanskrav för kommunsektorn i syfte att stärka budgetprocessen på lokal nivå. Balanskravet regleras i kommunallagen och innebär att budgeten i kommuner och regioner ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna (11 kap. 5 § kommunallagen). Balanskravet understödjer överskottsmålet och bidrar till att det uppnås. Kommuner och regioner har under vissa omständigheter kunnat frångå regeln om att upprätta en budget i balans samt avstå från att reglera negativa balanskravsunderskott (se avsnitt 3.5.1).

3.5 Ramverket för kommunernas och regionernas ekonomiska förvaltning

3.5.1 Regelverket kring ekonomisk förvaltning

Kommunallagen

Bestämmelser om kommunernas och regionernas ekonomiska förvaltning finns i huvudsak i 11 kap. kommunallagen (2017:725). Några centrala bestämmelser för den kommunala ekonomin är kravet på god ekonomisk hushållning och kravet på att upprätta en budget i balans. Vidare finns bl.a. bestämmelser om kommunernas och regionernas medelsförvaltning och möjligheten att använda resultatutjämningsreserver.

Reglerna för den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner har sedan början av 1900-talet präglats av synsättet att kommunmedlemmarnas skattemedel bör förvaltas på ett säkert och ansvarsfullt sätt, även om det har tagit sig olika uttryck vid olika tidpunkter.

Den 1 januari 2018 trädde den nu gällande kommunallagen i kraft och ersatte kommunallagen (1991:900) som varit i kraft sedan 1 januari

1992. I samband med införandet av den nu gällande kommunallagen gjordes inga större materiella förändringar i bestämmelserna om den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner.

Från förmögenhetsskydd till en god ekonomisk hushållning

I 1953 års och i 1977 års kommunallagar fanns bestämmelser som tog sikte på att skydda den kommunala förmögenheten, det s.k. kommunala förmögenhetsskyddet som bl.a. innebar att en kommuns fasta och lösa egendom borde förvaltas så att förmögenheten inte minskades. Det kommunala förmögenhetsskyddet reglerades för första gången i samband med 1953 års kommunallagsreform och utgick från vad som då ansågs vara en allmänt erkänd norm för kommunernas ekonomiska förvaltning, dvs. att en generation inte hade rätt att förbruka vad föregående generation ”hopbragt till sina efterkommandes gagn”.[11] Detta stadgande har i senare reformer av lagstiftningen på området refererats till som det s.k. generationsperspektivet vilket innebär att varje generation själv måste bära kostnaderna för den service som den konsumerar. Detta innebär att ingen generation ska behöva betala för det som en tidigare generation förbrukat.[12]

I samband med införandet av 1991 års kommunallag gjordes vissa mer betydande förändringar då kravet på och målsättningen om en god ekonomisk hushållning introducerades i den kommunala verksamheten. Det tidigare gällande förmögenhetsskyddet hade framför allt en principiell innebörd och kunde inte anses utgöra ett hinder för en viss flexibilitet i den ekonomiska förvaltningen. Trots bestämmelsens karaktär av ändamålsregel upplevde många den ändå som alltför stelbent och som ett hinder för strävandena att öka rationaliteten i den kommunala ekonomiska politiken. Bestämmelsen om förmögenhetsskydd ansågs därför höra till ett föråldrat ekonomiskt synsätt då den fokuserade kommunens eller regionens handlande på den kommunala förmögenheten trots att det inte alltid går att sätta likhetstecken mellan ett gott och sunt ekonomiskt handlande och en strävan efter att hålla förmögenheten intakt. Regeringen ansåg att kommuner och regioner ibland kan behöva använda sina ekonomiska resurser på ett friare sätt än vad som följer av förmögenhetsskydds-

[11] SOU 1952:14, s. 268.
[12] Prop. 2003/04:105, s. 12.

bestämmelsen. Införandet av bestämmelsen om god ekonomisk hushållning var avsedd att ge kommuner och regioner en sådan möjlighet.[13] Kravet på en god ekonomisk hushållning i 1991 års kommunallag fördes oförändrat över till den nu gällande kommunallagen.

Krav på en budget i balans

Principen om att kommuner och regioner ska ha en budget i balans, det s.k. balanskravet, har under lång tid varit en central del av den ekonomiska styrningen i kommuner och regioner. Kravet regleras i 11 kap. 5 § kommunallagen, där det framgår att budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna.

Vid införandet av 1991 års kommunallag uppställdes inledningsvis inte något uttryckligt krav på att budgeten i kommuner och regioner skulle vara balanserad. Syftet var dock inte att lämna öppet för kommunsektorn att undergräva sin ekonomi genom en konsekvent underbalansering av budgetarna. Ett sådant handlande kunde nämligen inte anses förenligt med god ekonomisk hushållning.[14] Vidare uttalade regeringen att behovet av en stramare lagreglering skulle övervägas om den ökade friheten inom det ekonomiska området skulle leda till oönskade konsekvenser.[15]

Ett uttryckligt krav på att upprätta en budget i balans infördes den 1 januari 1998.[16] Detta skedde bl.a. mot bakgrund av att kommunerna och regionerna under den ekonomiska krisen på 1990-talet hade haft svårigheter att anpassa verksamheten till sina ekonomiska ramar samt att lagstiftaren inte övergivit tanken på att kommunernas och regionernas ekonomi skulle vara i balans. Den uttryckliga regleringen av balanskravet ansågs i praktiken endast innebära ett förtydligande av vad som redan gällde.[17]

Enligt 11 kap. 5 § tredje stycket kommunallagen får undantag från kravet på att upprätta en budget i balans göras dels i den utsträckning som medel från en resultatutjämningsreserv tas i anspråk enligt 11 kap. 14 §, dels om det finns synnerliga skäl.

---

[13] Prop. 1990/91:117, s. 109–110.
[14] Prop. 1990/91:117, s. 211.
[15] Prop. 1990/91:117, s. 21.
[16] Enligt prop. 1996/97:52 fick kravet på att intäkterna ska överstiga kostnaderna börja tillämpas senare än den 1 januari 1998, bl.a. gällde för kommuner att balanskravet skulle tillämpas senast avseende räkenskapsåret 1999 och för regioner senast avseende räkenskapsåret 2000.
[17] Prop. 1996/97:52, s. 32.

Möjligheten att underbalansera budgeten med hänvisning till synnerliga skäl infördes 2004. Samtidigt infördes andra förändringar av balanskravet som syftade till att mjuka upp bestämmelsen för att skapa ett mer ändamålsenligt regelverk.[18] Möjligheten att anta en budget där intäkterna inte överstiger kostnaderna var endast avsedd att användas med restriktivitet och normalt sett endast något enstaka år.[19]

Möjligheten att göra undantag från balanskravet i den utsträckning som medel från en resultatutjämningsreserv tas i anspråk enligt 11 kap. 14 § kommunallagen, infördes den 1 januari 2013.

I samband med upprättande av årsredovisning räknas ett balanskravsresultat fram, vilket visar om balanskravet har uppfyllts vid årets slut. Balanskravsresultatet redovisas i förvaltningsberättelsen och beräknas i enlighet med 11 kap. 10 § LKBR. Om balanskravsresultatet är negativt ska det regleras under de närmast följande tre åren (11 kap. 12 § första stycket kommunallagen). Kravet på reglering innebär i princip att en negativ förändring av det egna kapitalet ska återställas.[20]

Fullmäktige får besluta att en reglering av ett negativt balanskravsresultat inte ska göras om det finns synnerliga skäl (11 kap. 13 § kommunallagen). Det är också möjligt att med hänvisning till synnerliga skäl endast delvis reglera ett negativt balanskravsresultat eller att reglera detta under en längre tid än tre år.

Resultatutjämningsreserv

Enligt 11 kap. 14 § första stycket kommunallagen får kommuner och regioner reservera medel till en resultatutjämningsreserv. Resultatutjämningsreserven infördes den 1 januari 2013 och syftade till att förstärka möjligheten för kommuner och regioner att själva utjämna intäkter över tid, och därigenom möta konjunkturvariationer.

Enligt förarbetena ansågs den dåvarande regleringen med balanskravet, som är fokuserat på det närmast följande året, endast ge begränsade möjligheter för kommuner och regioner att spara över en hel konjunkturcykel. Genom att bygga upp resultatutjämningsreserver inom ramen för det egna kapitalet, kan kommuner och regioner på ett ansvarsfullt sätt reservera en del av sitt överskott i goda tider och sedan använda medlen för att täcka underskott som uppstår till

[18] Prop. 2003/04:105, s. 18.
[19] Prop. 2003/04:105, s. 19.
[20] Prop. 1996/97:52, s. 38.

följd av en lågkonjunktur. Införandet av reserverna kan enligt förarbetena ses som ett förtydligande av det övergripande målet om god ekonomisk hushållning som kommuner och regioner ska ha i sin verksamhet.[21]

3.5.2 Kommunal redovisning

Länge saknades en närmare lagreglering av den kommunala redovisningen. I allt väsentligt överläts det till kommuner och de regionerna att själva utveckla redovisningen. I 1991 års kommunallag fanns inledningsvis vissa övergripande bestämmelser gällande årsredovisningen och krav på att årsredovisningen skulle upprättas med iakttagande av god redovisningssed. I övrigt uppställdes inga krav avseende årsredovisningens innehåll och form, i stället lämnades detta till fullmäktige att besluta om. Det förslag till kommunalt normalreglemente för redovisning som organisationerna Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet, nuvarande Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), hade utarbetat framhölls dock i förarbetena till 1991 års kommunallag som en god förebild för hur sådana närmare föreskrifter kunde utformas.[22] I anslutning till bestämmelserna om årsredovisningen infördes också kravet på att fullmäktige ska godkänna årsredovisningen, ett krav som därefter har förts över till den nu gällande kommunallagen.

Kommunallagens bestämmelser om den kommunala externredovisningen upphävdes från och med 1 januari 1998 då lagen (1997:614) om kommunal redovisning (KRL) trädde i kraft. KRL byggde på normalreglementet för redovisning som Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet hade tagit fram och på lagstiftning om redovisning inom den privata sektorn. Förutom bestämmelser om externredovisning innehöll KRL allmänna bestämmelser om bokföring och bestämmelser som avser internredovisning.

Regeringen ansåg vid KRL:s tillkomst att de specifika förutsättningar som gällde för kommunal verksamhet gjorde att den redovisningslagstiftning som gällde för näringslivet inte var direkt överförbar. Det grundläggande synsättet på redovisning ansågs vara detsamma i båda sektorerna men regeringen påpekade att den kommunala sär-

[21] Prop. 2011/12:172, s. 1, 23.
[22] Prop. 1990/91:117, s. 122 f.

arten gjorde att särskilda krav kunde ställas på den kommunala redovisningen. Syftet med den kommunala externredovisningen ansågs vara att ge fullmäktige, kommuninvånare och andra intressenter relevant information om verksamhetens finansiella resultat och ekonomiska ställning.[23]

Därefter har lagregleringen av den kommunala externredovisningen succesivt ökat i detaljeringsgrad och omfattning. Den 1 januari 2019 trädde en ny lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning, LKBR, i kraft. Den nya lagen är, liksom den tidigare, en ramlagstiftning men innehåller fler och mer utförliga bestämmelser.

Normgivande organ inom kommunal redovisning är Rådet för kommunal redovisning (RKR) vars huvudsakliga syfte är att utveckla god redovisningssed enligt LKBR. RKR är en ideell förening vars medlemmar är staten och SKR. RKR bildades 1997 och ger ut rekommendationer, informationsmaterial och idéskrifter inom kommunal redovisning.

3.5.3 Kommunal revision

Det svenska systemet med förtroendevalda revisorer har gamla anor och har utvecklats under lång tid. Modellen vilar på tanken att den förtroendevalda revisionen fungerar som fullmäktiges instrument för granskning av den kommunala verksamheten. Detta ses som ett demokratiskt inslag i den kommunala självstyrelsen.

Det svenska systemet har kritiserats för att granskningen inte är tillräckligt oberoende i förhållande till uppdragsgivaren. Den kommunala revisionens har därför varit föremål för flera reformer de senaste decennierna. Många åtgärder har vidtagits för att stärka oberoendet och professionaliteten. Dock har den grundläggande tanken om att all verksamhet bygger på nämndmodellen där förtroendevalda är ansvariga inte förändrats och därmed inte heller systemet med förtroendevalda revisorer.

Vid införandet av den nu gällande kommunallagen uttalade regeringen bl.a. att det finns många argument som talar för att behålla nuvarande ordning samt att ett avskaffande av systemet med förtroendevalda revisorer skulle innebära en förändring av kommunernas organisationsmodell och ett ingrepp i den kommunala själv-

[23] Prop. 1996/97:52, s. 42 f.

styrelsen. Regeringen anförde vidare att granskningen ska ledas av förtroendevalda då den kommunala förvaltningsrevisionen till sin karaktär är politisk och de som granskas till stor del är förtroendevalda.[24] De förtroendevalda revisorerna ska bistås av sakkunniga revisorer.

Revisorerna ska årligen granska den verksamhet som bedrivs inom nämndernas eller fullmäktigeberedningarnas verksamhetsområden. Revisorernas granskningsuppgift omfattar all den verksamhet, undantaget i princip myndighetsutövning mot enskild, som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden i den omfattning som följer av god revisionssed (12 kap. 1 och 3 §§ kommunallagen).

Revisorerna ska varje år lämna en revisionsberättelse till fullmäktige med en redogörelse för resultatet av den revision som avser verksamheten under föregående budgetår. De sakkunnigas rapporter ska bifogas revisionsberättelsen (12 kap. 12 § första stycket kommunallagen). Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida ansvarsfrihet tillstyrks eller inte (12 kap. 13 § tredje stycket kommunallagen). Det är sedan fullmäktige som beslutar om ansvarsfrihet ska beviljas eller vägras (5 kap. 24 § första stycket kommunallagen).

3.6 Statliga stödåtgärder vid ekonomiska kriser som påverkat kommunsektorn

3.6.1 Stödåtgärder kan riskera att ge problem med återkommande räddningsinsatser (”bailouts”)

Det är vanligt att den offentliga sektorn i olika länder är organiserad i en vertikal struktur med ytterligare en eller flera politiska nivåer under den centrala nivån (regering och riksdag), bl.a. av effektivitetsskäl. Den vertikala separeringen kan dock skapa risk för att olika strategier används för att tillskansa sig mer resurser från den centrala nivån vilka kan användas av den lokala och regionala nivån. Den typen av beteenden riskerar att ge upphov till att problem med s.k. bailouts kommer till stånd.[25]

[24] Prop. 2016/17:171, s. 241.
[25] Dahlberg och von Hagen (2003).

En bailout definierar Dahlberg och von Hagen (2003) som en händelse där den centrala regeringen till den kommunala nivån ställer mer finansiella medel till förfogande än vad man på förhand hade bestämt, när den kommunala nivån förklarar att den är oförmögen att fullgöra sina åtaganden. Det kan röra sig om att det saknas intäkter för att klara av att betala sina egna skulder och finansiera viktiga offentliga tjänster till följd av att man spenderat sina medel på annat.

En enstaka statlig räddningsinsats behöver i sig inte leda till problem med återkommande bailouts, om det sker till följd av en krissituation som skapats av faktorer som den kommunala nivån inte kan påverka, så som större makroekonomiska konjunktursvängningar. En problematik med bailouts uppstår när det finns en förväntan om att erhålla finansiellt stöd och ett agerande därefter kan skapa en s.k. mjuk budgetrestriktion.[26] Allt eftersom betalningsansvaret skjuts över från den kommunala till den centrala nivån ökar belastningen på de offentliga finanserna.

För att minska risken för att kommunernas och regionernas ekonomi urgröps uppställs krav på att budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna, dvs. budgeten ska upprättas i balans. Balanskravet bidrar på så sätt till att minska risken för att staten behöver ta över betalningsansvaret för enskilda kommuners eller regioners åtaganden.

3.6.2 När har statliga räddningsaktioner förkommit i Sverige?

Vid de senaste lågkonjunkturerna 2009 och 2020 har regeringen lämnat finansiellt stöd till kommunsektorn. Behovet av det stöd som då lämnats har inte orsakats av kommunsektorns finansiella oaktsamhet och stödet kan därför snarast betraktas som en försäkring från statens sida. Det har även förekommit mer regelrätta bailouts vid ett par tillfällen med utbetalning av stöd till finansiellt utsatta kommuner.

Ett exempel är Haninge kommun som fick ta över skulder från det kommunala bostadsbolaget när detta inte kunde fullgöra sina förpliktelser i samband med krisen på fastighetsmarknaden under 1990-talet. Efter att först ha lämnat ett lån till kommunen tog staten över skulden.

[26] Begreppet ”mjuk budgetrestriktion” introducerades av Kornai (1979).

Ett annat exempel är Region Stockholm som 2004 beviljades ett bidrag med 400 miljoner kronor för omstruktureringskostnader och för att nå en ekonomi i balans senast 2005.

Det har förekommit räddningsaktioner under mer systematiska former. Det extra skatteutjämningsbidraget som existerade mellan 1966 och 1992 avsåg initialt skattetyngda kommuner med höga kostnader för skolskjuts och stark befolkningsminskning. Efterhand utökades möjligheten att ge extra skatteutjämningsbidrag även till kommuner som hade en besvärlig ekonomisk situation.

Genom Bostadsdelegationen medverkade staten till att hantera förluster i bostadsbolag som uppkom i samband med 1990-talskrisen.

Kommundelegationen i början av 2000-talet syftade till att bidra till att kommuner och regioner med vissa strukturella förutsättningar skulle nå ekonomisk balans. Stödet för de kommuner och regioner vars ansökningar blev beviljade villkorades med att omstruktureringsoch besparingsåtgärder skulle genomföras.

I budgetpropositionen för 2021 aviserade regeringen att ett nytt tillfälligt stödprogram ska inrättas för att vissa kommuner och regioner ska nå en ekonomi i balans och på sikt en god ekonomisk hushållning. Stödprogrammet innebär att de kommuner och regioner som vid utgången av 2020 hade en svag ekonomi och som för att stärka sin ekonomi har behov av att vidta omstrukturerings- och effektiviseringsåtgärder, får möjlighet att ansöka om statligt stöd.[27]

3.6.3 Vilka faktorer bidrar till att skapa förväntningar på statliga räddningsinsatser?

Den centrala nivåns förmåga att binda sig vid en hård budgetrestriktion är avgörande för att undvika en bailout-problematik. Det finns emellertid flera omständigheter som ökar risken för att budgetrestriktionen mjukas upp. I litteraturen identifieras vilka konstitutionella, administrativa och organisatoriska faktorer som kan bidra till att underminera regeringens förmåga[28]:

[27] Förordning (2021:820) om tillfälligt statsbidrag för kommunala åtgärder för en ekonomi i balans.
[28] Dahlberg och von Hagen (2003) i Dahlberg och Pettersson-Lidbom (2005).

- En hög ambition från regeringen att utjämna levnadsmöjligheter eller tillhandahålla offentliga varor över landet innebär större svårigheter att neka bailouts.
- Otydlighet i ansvarsfördelningen mellan lokala och centrala beslutsenheter.
- Graden av kommunernas medbestämmande över de vertikala statsbidragen påverkar risken för bailouts.
- Avsaknad av fasta och transparenta regler för storlek och fördelning av statsbidrag kan minska regeringens förmåga att vidhålla en hård budgetrestriktion på den lokala nivån.
- En svagare kommunal skattebas och högre beroende av statsbidrag kan göra det svårare för regeringen att avstå från att lämna stöd.

Ett par studier finner stöd för att svenska kommuner har eller i alla fall historiskt har haft mjuka budgetrestriktioner. Den ekonomiska situationen i kommunerna som erhöll stöd från Kommundelegationen berodde i högre grad på att de dragit på sig större skulder än andra kommuner snarare än att externa eller strukturella faktorerna var förklaringen.[29] Även förekomsten av det extra skatteutjämningsbidraget innebar att framtida förväntningar om stöd bidrog till en högre skuldsättning.[30]

3.7 Reglering och styrning av kommunsektorns ekonomi i de nordiska länderna

3.7.1 Inledning

Styrningen av och ansvaret för den lokala och regionala nivån i de nordiska länderna har många likheter. I Danmark, Finland, Norge och Sverige utgör den offentliga sektorn en stor del av ekonomin. Gemensamt för länderna är också att en betydande del av den offentliga verksamheten bedrivs i kommunal regi jämfört med exempelvis övriga länder inom EU. Kommunerna i de nordiska länderna har också samma typ av uppgifter, ansvar och relativt likartat förhållande till staten. I Danmark, Norge och Finland är emellertid den statliga

[29] Dahlberg och Rettso (2010).
[30] Pettersson-Lidbom (2009) i Dalhberg och Rettso (2010).

styrningen av kommunernas och regionernas ekonomi mer omfattande än i Sverige. Sverige, följt av Finland, har den högsta graden av ekonomiskt självstyre och även den högsta självfinansieringsgraden.

Det finns flera centrala skillnader mellan de nordiska länderna när det kommer till hur ramarna sätts för den kommunala ekonomin. I detta avsnitt redovisas översiktligt regelverken och den statliga styrningen i Danmark, Finland och Norge.

3.7.2 Kommunsektorn i de finanspolitiska ramverken

I de nordiska länderna regleras kommunsektorn i olika hög grad i de finanspolitiska ramverken. I Danmark och Finland finns begränsningar för ekonomin både på sektornivå och på individuell nivå medan regelverket i Norge och Sverige endast riktas mot den enskilda kommunen eller regionen.

I både Finland och Danmark finns siffersatta mål för ekonomin i kommunsektorn som helhet. I Danmark krävs att en budget i balans upprättas på sektornivå och i Finland får kommunsektorns underskott inte understiga 0,5 procent av BNP. I Danmark sätts också en övre gräns för hur stora utgifterna får vara för sektorn som helhet. En överträdelse av utgiftstaket är förknippat med sanktioner som drabbar både individuella kommuner och sektorn som helhet.

I samtliga länder uppställs krav på en balanserad budget. I Finland, Norge och Sverige ska uppkomna underskott regleras inom en utsatt tid. I Danmark är upplåningen begränsad till vissa investeringsutgifter.

Det är endast i Sverige som det inte finns sanktionsmöjligheter vid regelöverträdelser om kommunen eller regionen inte förvaltar sin ekonomi väl. I de övriga tre länderna finns en ordning för hur kommuner och regioner som inte följer uppställda regler för den ekonomiska förvaltningen ska hanteras.

Tabell 3.2 Kommunsektorn i de finanspolitiska ramverken

	Danmark	Finland	Norge	Sverige
Budgetpolitiska regler för kommunsektorn	Mål om budgetbalans för kommunsektorn. Utgiftstak som täcker kommuners och regioners driftskostnader.	Kommunsektorns underskott får inte understiga 0,5 procent av BNP.		
Sanktionsmöjlig het, sektornivå	Om det gemensamma utgiftstaket bryts kan det medföra sanktioner i form av indragna statsbidrag, både för den individuella kommunen som bryter taket och gemensamt för sektorn.			
Budgetpolitiska regler för individuella kommuner och regioner	Upplåning begränsas till vissa investeringsutgifter, inte för driftskostnader.	Krav på att upprätta en budget i balans. Ackumulerade underskott måste täckas inom 4 år.	Krav på att upprätta en budget i balans. Underskott måste täckas inom tre år.	Krav på att upprätta en budget i balans. Underskott måste täckas inom tre år.
Sanktionsmöjligheter, individuell nivå	I fall det aggregerade taket överskrids sker en extra reduktion av statsbidragen för de kommuner och regioner som överstigit sina individuella budgetar. Regeringen kan besluta om balansbudgetmål och ekonomiska uppföljningar i särskild ordning.	Om ett ackumulerat underskott inte har återhämtats inom 4 år sker en förhandling med regeringen om hur underskottet ska åtgärdas. En slutlig sanktion kan innebära tvångssammanslagning av två kommuner.	Vid regelöverträdelser kan finansdepartementet ta kontroll över kommunens budgetbeslut.	

Källa: Utdrag ur Calmfors (2020).

3.7.3 Danmark

Avtal mellan stat och kommunsektorn

Varje år tecknas avtal mellan Finansministeriet och kommunsektorn, som representeras av Kommunernes Landsforening (KL). I de ekonomiska avtalen fastställs ramen för det kommande årets totala kommunala och regionala ekonomi. Ramarna gäller för hela kommunkollektivet. KL arbetar sedan med kommunerna i en interaktiv process för att kommunernas enskilda ramar ska täckas inom hela sektorns ram. I avtalet ingår även att besluta om nivån för investeringar.

Kommunerna och regionerna ska beakta ramarna vid budgeteringen. Baserat på dessa gör Finansministeriet en bedömning av om

den samlade budgeten ligger inom de överenskomna ramarna. Om budgeten inte ligger inom den överenskomna ramen kan Finansministeriet besluta om sanktioner med stöd av budgetlagen.

Ekonomisk uppföljning av kommuner och regioner

Utgångspunkten för uppföljning av kommuner och regioner i Danmark är de avtal som upprättas årligen mellan kommunsektorn och Finansministeriet. Varje år ges det ut en särskild publikation om den kommunala ekonomin och budgeten.

Kommuner med ekonomisk obalans, sanktioner

Om en kommun eller en region inte hållit sig inom ramarna för den kommunala ekonomin kan beslut fattas om en ekonomisk sanktion. Sanktionerna är såväl kollektiva, och gäller för sektorn som helhet, som individuella, riktade mot specifika kommuner eller regioner. Kommunernas likviditet följs löpande av Ekonomi- och inrikesministeriet. Det finns regler för nyttjande av checkkredit. Om likviditeten blir för låg och checkkrediten utnyttjas mer än reglerat, kontaktar ministeriet den aktuella kommunen eller regionen som sätts under statlig administration. Kommunen eller regionen ska då upprätta en plan för hur ekonomin ska stabiliseras.

3.7.4 Finland[31]

Samrådsförfarande mellan stat och kommunsektorn

Kommunernas verksamhet, ekonomi och förvaltning samt samordningen av statens och kommunernas ekonomi behandlas enligt kommunallagen i samrådsförfarandet mellan staten och kommunerna. Vid samrådsförförandet företräds kommunerna av Finlands Kommunförbund. Inom ramen för samrådsförfarandet bereds ett program för kommunernas ekonomi. Programmet utgör en del av planen för de offentliga finanserna och budgetpropositionen.

[31] Finland har under 2021 beslutat om att inrätta så kallade välfärdsområden på regional nivå som övertar verksamhet inom bland annat vård och räddningstjänst. I avsnittet tas inte hänsyn till hur reformen påverkar statens reglering och styrning av kommunsektorn.

Ekonomisk uppföljning av kommuner och regioner

Om en kommun befinner sig i en speciellt svår ekonomisk ställning ska kommunen och staten tillsammans utreda kommunens möjligheter att garantera sina invånare de tjänster som lagstiftningen kräver och vidta åtgärder för att trygga förutsättningarna för tjänsterna.

Årligen fastställs, utifrån nyckeltalen i de två senaste boksluten, om en kommun befinner sig i en svår ekonomisk situation, och blir en ”kriskommun”.

Kommuner med ekonomisk obalans, sanktioner

Om en kommun uppfyller kriskommunskriterierna alternativt inte har täckt ett underskott inom fyra år ska det i en ekonomisk plan framgå vilka specificerade åtgärder som ska vidtas för att komma till rätta med problemen. Om inte detta sker kan Finansministeriet starta ett utvärderingsförfarande genom att tillsätta en utvärderingsgrupp som tar fram förslag till åtgärder. Efter att kommunfullmäktige behandlat gruppens åtgärdsförslag delges finansministeriet beslutet om eventuella fortsatta åtgärder. Baserat på underlaget avgör finansministeriet om det behövs en särskild utredning om kommunsammanslagning. År 2021 ändras den finska kommunallagen så att det blir möjligt för finansministeriet att tillsätta en särskild kommunindelningsutredning utan att det genomförs ett nytt utvärderingsförfarande, om åtgärderna inte har genomförts och om förutsättningarna för det utvärderingsförfarande som föreskrivs i kommunallagen fortfarande föreligger.

3.7.5 Norge

Konsultationer mellan stat och kommunsektorn

Den norska regeringens främsta metod för att få ekonomisk information om kommunsektorn och ha dialog med kommunsektorn är konsultationer. Representanter från regeringen och Kommunesektorens organisasjon (KS) möts vid tre fasta tillfällen per år. Konsultationerna är en viktig del i regeringens arbete med statsbudgeten. Protokoll och dokumentation från konsultationerna publiceras officiellt.

Uppföljning av kommuner och fylkeskommuner

Redovisning av utvecklingen i den kommunala sektorn sker löpande i budgetpropositionen. Vidare publiceras två gånger per år en redovisning av utvecklingen av ekonomin i den kommunala sektorn av ”Tekniskt beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal ekonomi” (TBU)[32].

Kommuner med ekonomisk obalans, sanktioner

Den statliga tillsynen och uppföljningen av kommuner och fylkeskommuner är riktad mot dem som har en svag ekonomi. Fylkeskommunerna följs upp av departementet och tillsynen av kommunerna är delegerad till statsforvalteren (statens representant i regionen).

De kommuner och fylkeskommuner som är ekonomiskt svaga hamnar i ROBEK-registret (register om betinget godkjenning og kontroll). Vilka kommuner som hamnar på ROBEK-listan och står under regeringens kontroll baseras på fem kriterier som bl.a. handlar om att inte ha upprättat en budget och plan i balans och att inte ha återställt ett underskott i tid.

Syftet med reglerna är att fånga upp de kommuner som har en svag ekonomi och bidra till att den ekonomiska balansen blir återställd.

Statsforvalteren granskar inlämnade budget och årsredovisningar för kommunerna och rapporterar till ROBEK-registret om en kommun inte klarar kriterierna enligt listan. En kommun blir avförd från listan när denna inte längre bedöms uppfylla kriterierna.

Om en kommun är registrerad på listan krävs tillstånd för att ta upp lån, leasing eller ingå långsiktiga hyresavtal av byggnader och anläggningar. Om en kommun som finns på ROBEK-listan tecknar ett avtal så är detta avtal inte giltigt innan det godkänts av Statsforvalteren. ROBEK-listan publiceras offentligt och banker, hyresvärdar och andra motparter har en skyldighet att upplysa sig om vilka kommuner som är upptagna på listan.

Statsforvalteren har också möjlighet att ge ekonomiskt bidrag till kommuner om det finns särskilda behov. Sådana medel är villkorade med att genomföra åtgärder för att nå en balanserad ekonomi.

[32] TBU utgörs av en expertgrupp för rapportering, statistisk bearbetning och expertutvärdering.

4 Ekonomin i kommuner och regioner

4.1 Inledning

I detta kapitel ges en beskrivning av kommunsektorns ekonomiska situation och utveckling utifrån ramverket för finanspolitiken och den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner. I den första delen ges en beskrivning på nationell nivå för sektorn som helhet, medan den andra delen analyserar utvecklingen för grupper av samt enskilda kommuner respektive regioner.

Utredningen har till stor del använt statistik till och med 2019, eftersom huvuddelen av analyserna gjordes innan alla uppgifter för 2020 fanns tillgängliga. Utredningen bedömer dessutom att 2020 var ett speciellt år på grund av de extra statsbidrag som betalats ut till sektorn i samband med covid-19-pandemin, vilket skulle ha försvårat analysen, och har därför valt att i de flesta fall inte heller komplettera med uppgifter för 2020 i efterhand.

Statistiken för kommuner, regioner och de kommunala koncernerna utgår från SCB:s årliga insamling i räkenskapssammandraget. Räkenskapssammandraget baseras på räkenskaper för kommuner och regioner samt sammanställda räkenskaper för de kommunala koncernerna i enlighet med regelverket i LKBR. Statistiken över kommunsektorns låneskuld har kompletterats med uppgifter från Kommuninvest.

4.2 Kommunsektorn i det finanspolitiska ramverket

I föregående kapitlet (avsnitt 3.4) beskrevs det finanspolitiska ramverket kortfattat. För att överskottsmålet ska uppnås över en konjunkturcykel har regeringen vid utformningen av finanspolitiken ett

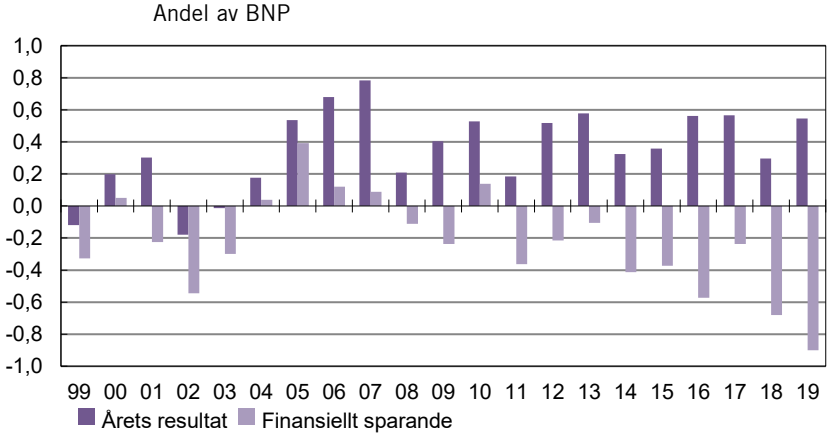
övergripande ansvar för att beakta det finansiella sparandet i alla delar av den offentliga sektorn, dvs. i staten, kommunsektorn och ålderspensionssystemet.[1]

Det kommunala balanskravet är utformat i enlighet med de principer som styr den ekonomiska redovisningen i kommunsektorn och som i stort överensstämmer med de redovisningsprinciper som tillämpas inom företagssektorn. Det skiljer sig från de redovisningsprinciper som tillämpas i nationalräkenskaperna och som därmed ligger till grund för beräkningen av det finansiella sparandet.

Från och med 2010-talets andra hälft har det finansiella sparandet i den offentliga sektorn varit positivt. Staten har haft ett positivt finansiellt sparande, medan kommunsektorn har haft ett negativt finansiellt sparande under i stort sett varje år under 2010-talet.

Kommunsektorn har enligt resultaträkningen redovisat ett positivt resultat sedan 2004. Det finansiella sparandet i kommunsektorns har varit negativt under 2010-talet, vilket framför allt beror på att investeringarna har varit större än de avskrivningar på tidigare investeringar som tas upp i resultaträkningen. På sikt kan sektorns resultat och finansiella sparande väntas konvergera om investeringarnas tillväxt bromsar in och avskrivningarna därmed ”hinner i kapp” investeringsutgifterna.

Figur 4.1 Kommunsektorns resultat och finansiella sparande



Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget och nationalräkenskaperna.

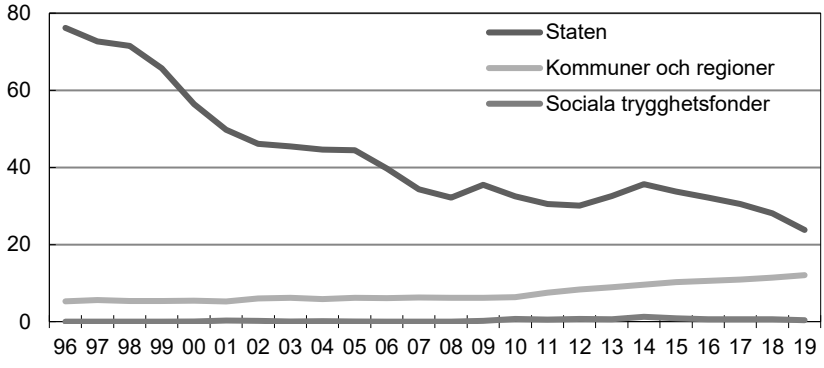
[1] Ramverket för finanspolitiken Skr. 2017/18:207.

Effekten av investeringarna syns även i den offentliga sektorns konsoliderade bruttoskuld, den s.k. Maastricht-skulden. Kommunsektorns bruttoskuld har ökat i snabb takt de senaste decennierna och utgör 2019 cirka en tredjedel av den offentliga sektorns bruttoskuld. Kommunsektorns bruttoskuld ökade från 6,4 procent av BNP 2010 till 12,1 procent 2019, efter att fram till 2010 legat kring 6 procent av BNP. Statens del av den offentliga bruttoskulden, mätt som andel av BNP, har däremot sjunkit sedan mitten av 1990-talet, eftersom tillväxttakten av BNP har varit högre än skuldens tillväxt.

En bidragande orsak till att skuldsättningen har ökat i kommunsektorn är att det ökade investeringsbehovet till en större del har behövt finansieras med upplåning. En annan faktor som påverkar kommunsektorns andel av den offentliga bruttoskulden är hur finansieringsverksamheten organiseras. I nationalräkenskaperna klassificeras en stor andel av de kommunala koncernföretagen som en del av näringslivet. Om en kommun tar upp lån för att vidareutlåna till de kommunala koncernföretagen kan skulden komma att räknas in i den offentliga skuldsättningen, trots att den egentligen avser företag som i nationalräkenskaperna klassificeras som en del av näringslivet. Om samma företag lånar på egen hand kommer skulden inte att ingå i den offentliga bruttoskulden.

Figur 4.2 Fördelning av Maastricht-skulden

Andel av BNP



Källa: Statistiska centralbyrån, nationalräkenskaperna.

4.3 Utvecklingen av kommunsektorns ekonomi

4.3.1 Årets resultat och balanskravsresultat

Kommunsektorn som helhet har, som nämnts ovan, redovisat positiva resultat varje år under 2000-talet med undantag för 2002 och 2003. De ekonomiska resultaten har generellt sett varit starkare i kommunerna än i regionerna. År 2020 redovisade sektorn ett rekordhögt resultat. Enligt preliminära uppgifter för 2020 uppgick resultatet för kommunsektorn som helhet till 55 miljarder kronor, en kraftig ökning från 2019 då resultatet uppgick till 27 miljarder kronor. Av resultatet stod kommunerna för cirka två tredjedelar. Det höga resultatet förklaras främst av covid-19-pandemin som resulterade i stora statliga tillskott samtidigt som kostnaderna ökade långsammare än normalt. Generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning ökade med 41 miljarder kronor och skatteintäkterna ökade med 7 miljarder kronor jämfört med 2019.

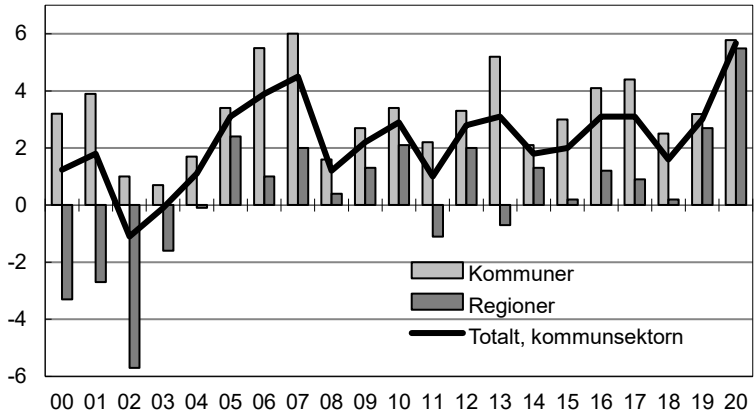
SKR uppskattar att åren 2011–2019 står engångsutbetalningar från rea- och exploateringsvinster samt engångsutbetalningar från AFA Försäkring för 90 procent av överskotten. År 2019 stärktes resultatet dessutom av orealiserade vinster på finansiella tillgångar, i synnerhet för regionerna.[2]

Resultatets andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning uppgick 2020 preliminärt till 5,7 procent, vilket kan jämföras med perioden 2000–2019 då det i genomsnitt uppgick till 2,1 procent.

[2] SKR (2021b).

Figur 4.3 Årets resultat 2000–2020

Procent, andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning

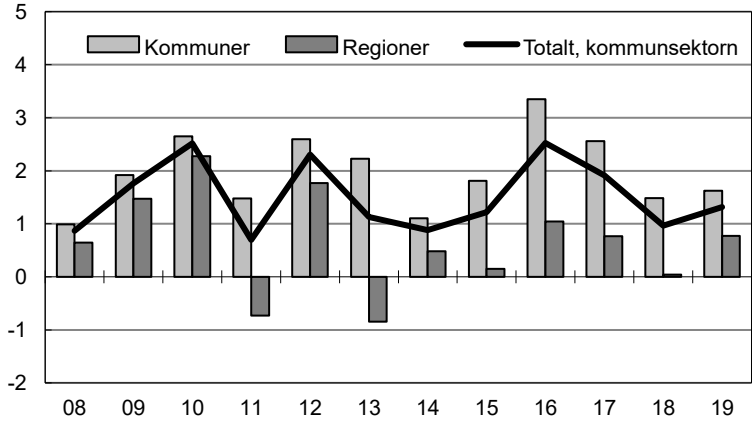


Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget.

Balanskravsresultatet uppgick för kommunsektorn som helhet till 12 miljarder kronor 2019, varav kommunerna svarade för drygt 9 miljarder kronor. Det var 16 miljarder kronor lägre än årets resultat enligt resultaträkningen för 2019.

Figur 4.4 Balanskravsresultat 2008–2019[3]

Procent, andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning



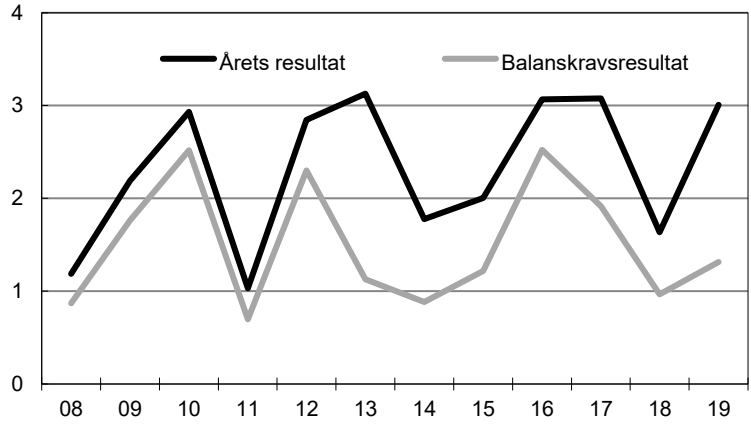
Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget.

[3] Statistik över balanskravsresultatet finns för åren 2008–2019.

Skillnaden mellan balanskravsresultatet och årets resultat består vanligtvis främst av justeringar för realisationsvinster och förändring av resultatutjämningsreserven. År 2019 justerades värdet på de finansiella tillgångarna upp på grund av förändrade redovisningsregler. För sektorn som helhet har skillnaden mellan årets resultat och balanskravsresultatet alltid varit positiv, 2013 var den som störst (2,0 procentenheter) följt av 2019 (1,7 procentenheter). Skillnaden har i genomsnitt uppgått till 0,8 procentenheter för perioden 2008–2019.

Figur 4.5 Jämförelse mellan årets resultat och balanskravsresultat 2008–2019

Procent, andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning



Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget.

Kommuner och regioner får reservera överskott till en resultatutjämningsreserv som kan användas för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel. Resultatutjämningsreserverna uppgick 2020 till totalt 29,4 miljarder kronor för sektorn som helhet, varav kommunerna stod för 23 miljarder kronor. Resultatutjämningsreserverna ökade kraftigt, totalt med nästan 11 miljarder kronor, mellan 2019 och 2020.

Kommuner och regioner ska enligt LKBR sammanställa räkenskaperna för den kommunala koncernen. Totalt sett redovisar såväl de kommunala koncernföretagen som de kommunala koncernerna positiva resultat. Kommunernas kommunala koncernföretag står för en stor andel av överskottet och då främst till följd av fastighets-

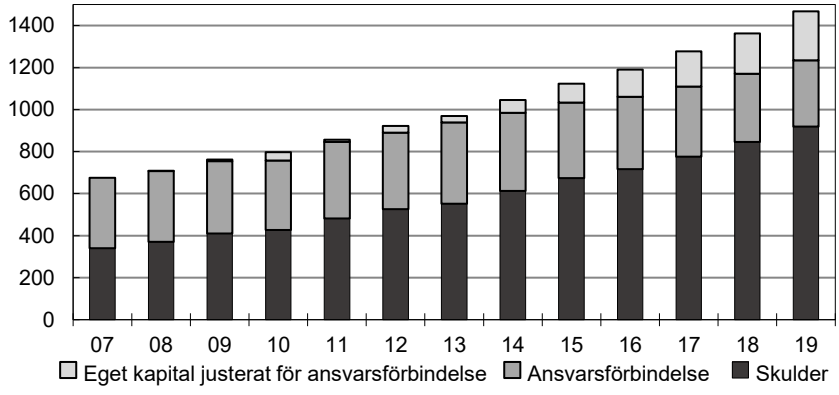
företagens resultat. Resultaten enligt de sammanställda räkenskaperna (koncernredovisningen) har varit högre än resultaten i kommunerna och regionerna för alla åren 2008–2019. Totalt uppgick årets resultat i sektorns sammanställda räkenskaper till drygt 36 miljarder kronor 2019, varav kommunernas kommunala koncerner stod för nästan 27 miljarder kronor och regionernas kommunala koncerner för drygt 9 miljarder kronor. Resultatet för 2019 var högre än det årliga genomsnittet 2000–2018, som var knappt 20 miljarder kronor.

4.3.2 Eget kapital och soliditet

Den generella bilden för sektorn som helhet, och för de flesta kommuner och regioner, är att storleken på såväl tillgångar, skulder och eget kapital har ökat över tid.

Figur 4.6 Tillgångar, skulder och eget kapital i kommuner och regioner, 2007–2019

Miljarder kronor i löpande priser



Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget.

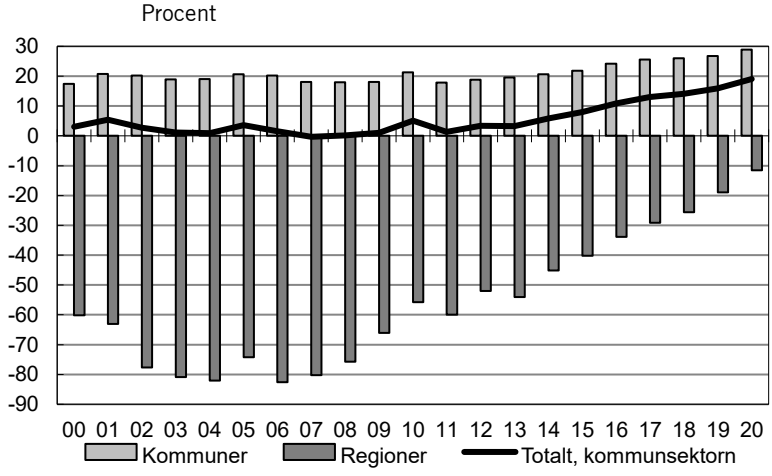
Med ansvarsförbindelse avses ansvarsförbindelse för pensionsförpliktelser. I diagrammet utgörs tillgångarna av hela stapeln. Eget kapital enligt balansräkningen kan avläsas i diagrammet genom att ta summan av ansvarsförbindelsen och eget kapital justerat för ansvarsförbindelsen.

Vid utgången av 2019 uppgick kommuners och regioners tillgångar till 1 467 miljarder kronor (varav kommunerna 1 121 miljarder kronor) och det egna kapitalet till 550 miljarder kronor (varav kommu-

nerna 482 miljarder kronor). Det egna kapitalet ökade med 34 miljarder kronor eller 7 procent mellan 2018 och 2019.

Soliditeten kan mätas inklusive eller exklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser som avser pensioner intjänade före 1998.[4] De olika måtten ger olika bilder av den finansiella ställningen och dess utveckling över tid i kommuner och regioner. Det egna kapitalet ökar i storlek under den studerade perioden 2007–2019, oavsett vilket mått som används, vilket beror på de positiva resultat som sektorn redovisat under perioden. Det gäller dock inte soliditeten. Om ansvarsförbindelsen räknas in bland skulderna noteras en ökning av soliditeten, eftersom ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser har minskat under den senare delen av perioden. Om ansvarsförbindelsen i stället räknas bort från skulderna minskar soliditeten över den studerade tidsperioden.

Figur 4.7 Soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, 2000–2020



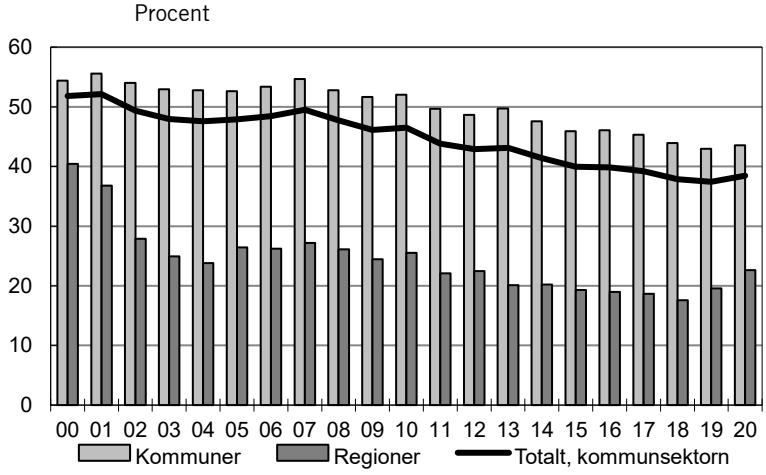
Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget.

Soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser fortsatte att förstärkas för både kommunerna och regionerna 2020. Den positiva förändringen var främst en följd av de höga resultaten och minskningen av pensionsförpliktelsen intjänad före 1998. Solidi-

[4] Ansvarsförbindelsen ökade fram till 2013 för att därefter ha börjat minska i storlek. Den beräknas vara helt avbetalad senast 2050.

teten inklusive ansvarsförbindelsen uppgick 2020 till 29 procent för kommunerna och −12 procent för regionerna. Regionernas soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser har dock stärkts mer än kommunernas under den senaste tioårsperioden.

Figur 4.8 Soliditet exklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, 2000–2020



Källa: Statistiska centralbyrån.

Som nämnts ovan är soliditeten högre om ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser exkluderas, men har över perioden försvagats för sektorn som helhet, med undantag för åren 2005–2007 och 2020.

Skillnaden mellan soliditetsmåtten inklusive och exklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser kommer på sikt att gå mot noll när ansvarsförbindelsen är avbetalad. Det beräknas inträffa någon gång före 2050. Om utvecklingen i de två diagrammen jämförs framgår att skillnaden mellan de två soliditetsmåtten för hela sektorn var cirka 50 procentenheter 2000 och att den minskade till knappt 20 procentenheter 2020.

Resultaten i de kommunala koncernföretagen är inte tillräckligt höga för att investeringarna ska kunna finansieras med egna medel i den utsträckning som krävs för att bibehålla eller öka soliditeten i tillräcklig utsträckning. Soliditeten i företagen har således minskat. Soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser i de kommunala koncernerna har förbättrats sedan 2000 och uppgick

vid utgången av 2019 till 17 procent. Soliditeten i de kommunala koncernerna är marginellt högre än soliditeten i kommuner och regioner, och har följt samma utveckling över tid. Det bör framhållas att det i flera företag finns ett dolt värde i fastigheter eftersom dessa inte har redovisats till marknadsvärde, det kan i synnerhet gälla i kommunernas bostadsföretag i landets storstads- och tillväxtregioner. En soliditet baserad på tillgångar värderade till marknadsvärde skulle således kunna vara betydligt högre.

4.3.3 Investeringar och låneskuld

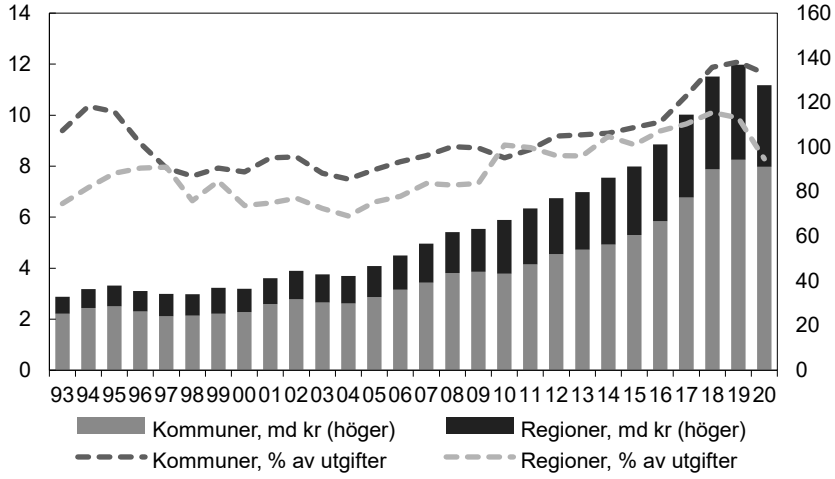
Kommunsektorns investeringsutgifter har ökat kraftigt de senaste åren. År 2019 uppgick sektorns fasta bruttoinvesteringar till 136 miljarder kronor eller 2,7 procent av BNP. Under 2020 sjönk investeringarna i kommunsektorn något och uppgick till 128 miljarder kronor, varav kommunerna stod för 70 procent. Investeringsutgifterna har ökat sedan mitten av 2000-talet både mätt i kronor och som andel av sektorns utgifter. Under 2010-talets andra hälft har utgifterna för investeringarna ökat snabbare än tidigare.

Kommunsektorns omfattande investeringar de senaste åren har flera förklaringar. Den demografiska utvecklingen har medfört ökade behov av verksamhetslokaler, såsom skolor, äldreboenden och sjukhus. Det sammanfaller dessutom med att äldre byggnader och infrastruktur från 1960- och 1970-talen behöver renoveras eller bytas ut. Utöver ökade behov har det låga ränteläget tillsammans med sektorns goda ekonomiska resultat sannolikt ökat benägenheten att investera.

Kommuner och regioner har finansierat delar av investeringarna med egna medel genom det utrymme som skapats via årets resultat och avskrivningar. Självfinansieringsgraden har 2000–2019 legat på drygt 60 procent för sektorn som helhet och uppgick till följd av det höga resultatet 2020 till nära 100 procent. Självfinansieringsgraden var högre i regionerna än i kommunerna både 2019 och 2020.

Figur 4.9 Kommunsektorns investeringsutgifter och investeringarnas andel av sektorns totala utgifter, 1993–2020

Procent (vänster) respektive miljarder kronor i löpande priser (höger)



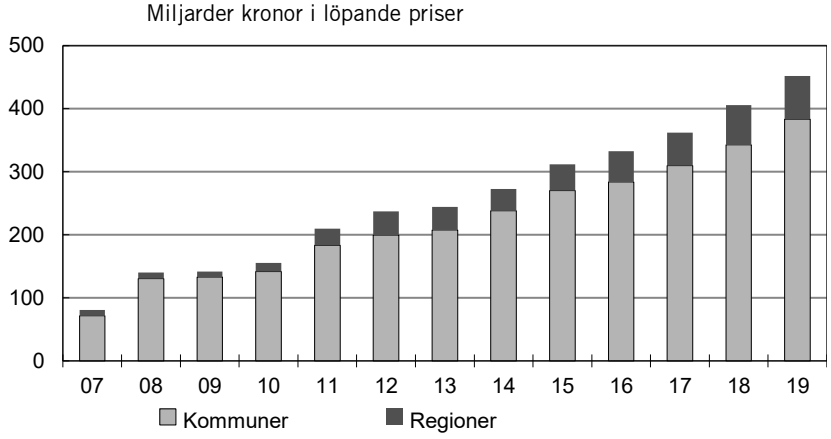
Källa: Statistiska centralbyrån, nationalräkenskaperna.

En förklaring till att låneskulden har ökat över tid är att den höga investeringsnivån i kommunsektorn inte har kunnat finansieras fullt ut med egna medel. Totalt uppgick de externa låneskulderna i kommuner och regioner (exklusive de kommunala koncernföretagen) till 452 miljarder kronor 2019. Kommunerna stod för merparten av låneskulden, 383 miljarder kronor. För sektorn som helhet ökade skuldsättningen med drygt 11 procent jämfört med 2018, vilket motsvarar genomsnittet för hela perioden 2007–2019. Procentuellt har skuldsättningen under samma period ökat mest i regionerna. Den genomsnittliga skuldsättningen har på tio år ökat mer än tre gånger räknat som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

En annan förklaring till den ökade låneskulden är att kommunerna tar upp lån som vidareutlånas till de kommunala koncernföretagen. Därutöver går kommuner och regioner även i borgen för de kommunala koncernföretagens egna lån. De kommunala koncernernas totala låneskuld uppgick 2019 till 726 miljarder kronor. Företagens totala egna externa upplåning var således 274 miljarder kronor. Kommuner och regioner hade vid utgången av 2019 lånefordringar

på de kommunala koncernföretagen[5] som uppgick till totalt 319 miljarder kronor. Netto var låneskulden i kommuner och regioner, med avdrag för lånefordringar på de kommunala koncernföretagen, 133 miljarder kronor 2019.

Figur 4.10 Externa låneskulder i kommuner och regioner 2007–2019



Källa: Kommuninvest.

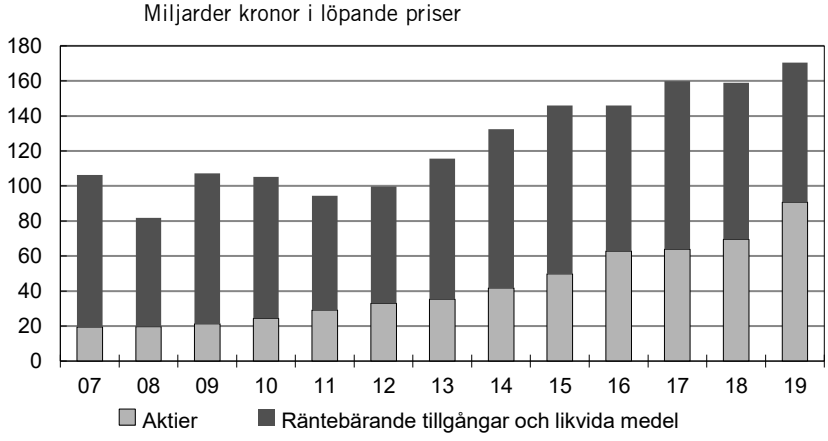
En pådrivande kraft bakom låneskuldens ökning är den lågräntemiljö som har rått de senaste åren. Det är billigt att låna och det kan därför framstå som attraktivt att låna snarare än att skapa finansieringsutrymme genom högre resultat i verksamheten eller att senarelägga investeringarna, särskilt om bedömningen görs att de låga räntorna kommer att bestå. De flesta analytiker är dock överens om att en återgång till mer normala räntenivåer sannolikt kommer att ske någon gång i framtiden. Det finns därför anledning att anta att lågräntemiljön har skapat ett beteende där kommuner och regioner tagit på sig större låneskulder än vad som är långsiktigt motiverat och hållbart. Dessutom finns samtidigt chans till hög avkastning på placeringar. Det har därför varit attraktivt att både låna och placera medel samtidigt för att utnyttja den hävstångseffekt som uppstår när låneräntan är låg och avkastningen på mer eller mindre riskfyllda placeringar är

[5] Med lånefordringar på kommunala koncernföretag avses fordringar på de kommunala koncernföretagen som består av externa lån som kommunen eller regionen har upptagit och vidareutlånat till sina koncernföretag och/eller utlåning av kommunens eller regionens egen överskottslikviditet till sina koncernföretag.

god. Det finns betydande finansiella risker i detta. En mer påtaglig ökning av räntan skulle sannolikt leda till att kostnaderna för upplåningen ökade samtidigt som avkastningen på tillgångarna minskade, eller till och med blev negativ. Risken förstärks av det faktum att en stor andel av lånen har korta kapital- och räntebindningar, vilket sannolikt förklaras av att räntevillkoren för korta lån har varit mer förmånliga, samtidigt som finansieringsrisken, dvs. sannolikheten att få avslag på en låneansökan, bedömts som låg. Det innebär att det inte finns någon större inbyggd fördröjningseffekt eller försäkring mot räntehöjningar. Så fort räntorna stiger kommer det omedelbart märkas på resultatet genom att sektorns finansiella kostnader kommer att öka.

De tillgångar som kan generera avkastning och ränteintäkter har ökat i storlek, dvs. de realiserbara finansiella tillgångarna[6] i sektorn.

Figur 4.11 Realiserbara finansiella tillgångar i sektorn, 2007–2019



Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget.

De realiserbara finansiella tillgångarna har totalt ökat från 106 miljarder kronor 2007 till 171 miljarder kronor 2019, vilket är en ökning med 40 procent i fasta priser. De realiserbara tillgångarna har således inte minskat i takt med att investeringar i materiella tillgångar ökat. Det ska ses i relation till att låneskulden också ökat, knappt 90 pro-

[6] Dessa beräknas som summan av alla finansiella tillgångar, såväl anläggnings- som omsättningstillgångar, men med aktier och andelar i koncernföretag borträknade. Det motsvarar summan av likvida medel och placeringar.

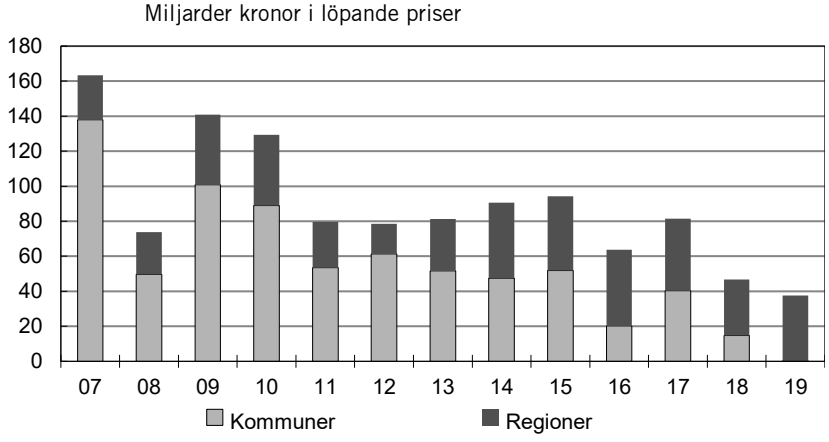
cent i fasta priser, i betydligt snabbare takt under samma period. Som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning har de realiserbara finansiella tillgångarna legat stabilt runt 20 procent för sektorn som helhet under perioden. Regionernas andel av de realiserbara finansiella tillgångarna är förhållandevis stor och ökande. År 2019 uppgick den till 43 procent.

Aktiernas andel av totala realiserbara finansiella tillgångar i sektorn har ökat från 18 till 53 procent, i absoluta belopp från 19 till 91 miljarder kronor.

4.3.4 Finansiella nettotillgångar eller nettolåneskuld?

Genom att ställa de realiserbara finansiella tillgångarna i relation till låneskulden kan det visas om det netto antingen finns en låneskuld i kommunen eller regionen eller om det finns finansiella nettotillgångar som kan användas för framtida finansieringsbehov. Lånefordringar på kommunala koncernföretag tas inte med i denna beräkning, eftersom dessa medel i stället hade kunnat användas för att generera en ränta eller avkastning i form av extern kapitalplacering.

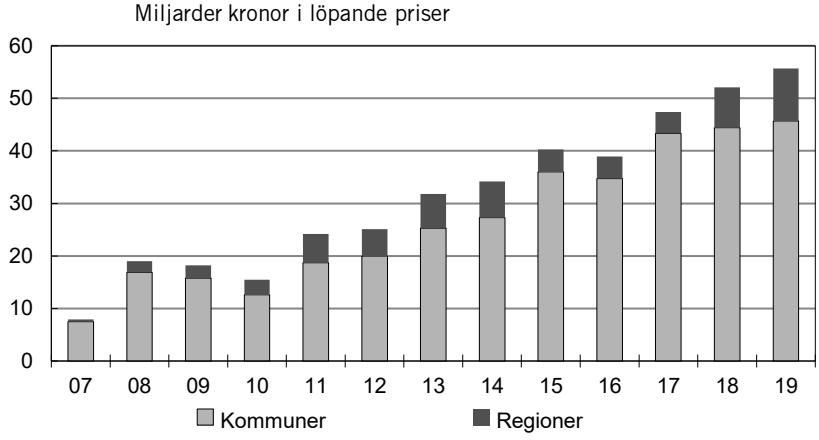
Figur 4.12 Finansiella nettotillgångar i kommuner och regioner, 2007–2019



Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget och Kommuninvest.

De finansiella nettotillgångarna i sektorn har minskat stadigt under den studerade perioden, från 163 miljarder kronor till 37 miljarder kronor. Regionernas finansiella nettotillgångar har ökat från 25 till 37 miljarder kronor. Kommunerna har, från att ha legat på 138 miljarder kronor 2007, sammantaget helt utraderat sina finansiella nettotillgångar under 2019.

Figur 4.13 ”Överbelåning” i kommuner och regioner, 2007–2019



Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget och Kommuninvest.

Det förekommer fall där en kommun eller region både har en låneskuld och stora realiserbara finansiella tillgångar på samma gång. De realiserbara finansiella tillgångarna skulle i princip ha kunnat användas för att betala av lånen, men kommunen eller regionen har valt att inte göra det. En viss nivå behövs för att ha en betalningsberedskap och är därmed ofrånkomlig. Det handlar dock i en del fall om betydligt större belopp än så. Skillnaden mellan de realiserbara finansiella tillgångarnas storlek och låneskuldens storlek (justerad för lånefordringar på kommunala koncernföretag) är medel som sektorn har lånat upp, men som det inte egentligen har funnits ett reellt behov av sett utifrån finansieringsbehovet av investeringarna. Eftersom en kommun eller region kan ha finansiella nettotillgångar och en annan en nettolåneskuld måste denna ”överbelåning” beräknas individuellt för varje kommun eller region.

”Överbelåningen” har ökat under den studerade perioden och har växt från 8 miljarder kronor till 56 miljarder kronor, en ökning med över 500 procent i fasta priser. Regionernas ”överbelåning” har ökat

från nära 0 till 10 miljarder kronor medan kommunernas ”överbelåning” ökat med 38 miljarder kronor till 46 miljarder kronor.

4.4 Analys av ekonomin i kommuner och regioner

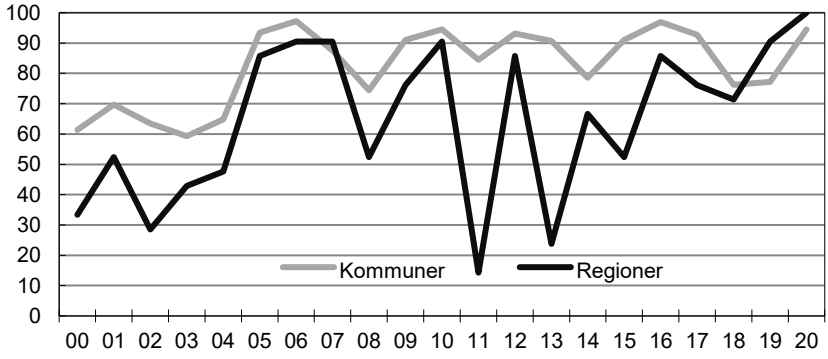
4.4.1 Inledning

I detta avsnitt görs spridningsanalyser av olika ekonomiska mått främst för att visa på de stora skillnader som finns mellan enskilda kommuner och regioner. En analys har också gjorts av skillnader mellan regioner och kommuner samt mellan olika grupper av kommuner. Kommungrupperna är den av SKR etablerade indelningen i *storstäder och storstadsnära kommuner*, *större städer och kommuner nära större stad* samt *mindre städer/tätorter och landsbygdskommuner*.[7] Utredningen har också gjort analyser utifrån en egen gruppindelning som baseras på befolkningens tillväxttakt de senaste tio åren: *snabbväxande kommuner* (definieras som en tillväxttakt för den senaste tioårsperioden över rikets tillväxttakt), *kommuner med medelhög tillväxt* (positiv tillväxttakt den senaste tioårsperioden men under rikets tillväxttakt) samt *minskande kommuner*. Avsnittet avslutas med en sammanfattning.

4.4.2 Resultat och balanskravsresultat

Figur 4.14 Andel kommuner och regioner som redovisat ett positivt resultat 2000–2020

Procent



Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget.

[7] SKR (2017).

Trots god ekonomisk tillväxt under flera år har vissa kommuner och regioner redovisat negativa resultat. Preliminärt redovisade 16 kommuner men ingen region ett negativt resultat 2020. Andelen kommuner och regioner som har uppvisat positiva resultat har varierat stort över tid. Både 2011 och 2013 var det en ovanligt låg andel av regionerna som visade positiva resultat. Det förklaras i huvudsak av en sänkt diskonteringsränta för pensionsskulden, vilket slog hårt på resultatet dessa år.

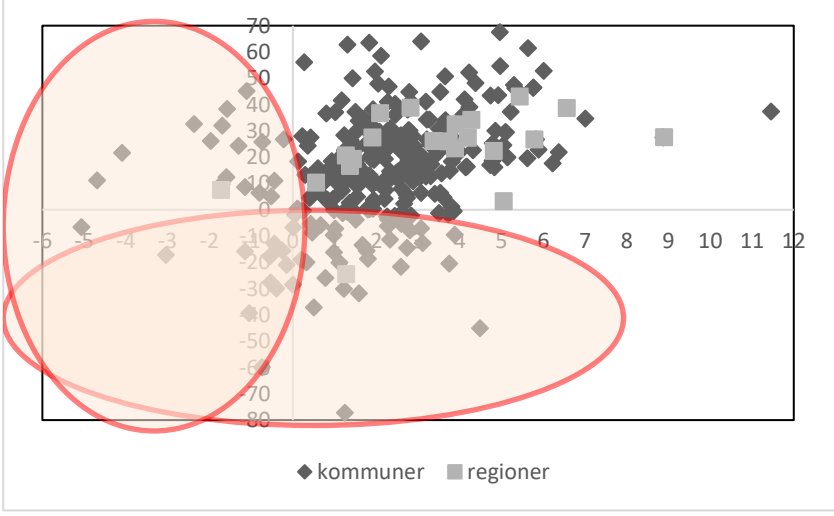
Generellt har kommungruppen *storstäder och storstadsnära kommuner* redovisat de högsta resultaten. Undantaget är för åren 2016–2017 då kommungruppen *mindre städer/tätorter och landsbygdskommuner* hade högst resultat räknat i kronor per invånare. En förklaring är att flera av dessa kommuner tagit emot ett stort antal flyktingar och fått ersättning av staten för detta, vilket tillfälligt stärkt ekonomin.

Det är främst befolkningsmässigt små kommuner som redovisar negativa resultat. Sett över hela perioden hade kommungruppen *mindre städer/tätorter och landsbygdskommuner* störst andel negativa resultat.

Figur 4.15 Spridningsdiagram: Genomsnittliga resultat 2015–2019 i förhållande till soliditeten 2019

x-axeln genomsnittligt resultat i procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning

y-axeln soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser i procent



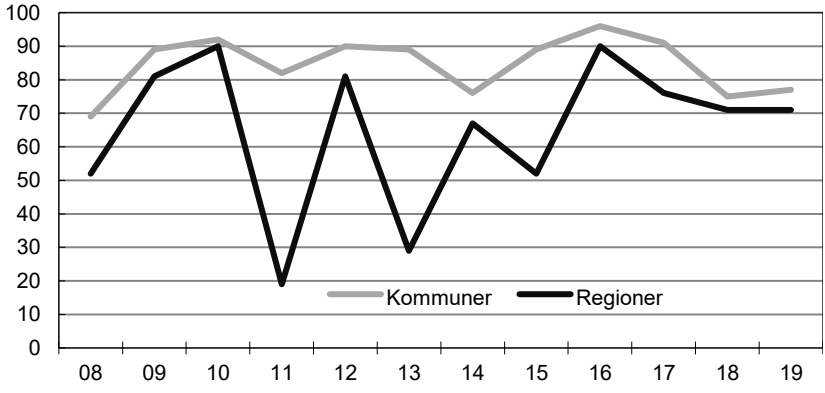
Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget.
En region (–6, –128) och två kommuner ligger utanför diagrammet (35, 69), (43, 60).

De allra flesta kommuner och regioner har över tid positiva resultat, även om engångshändelser enstaka år kan ge ett negativt resultat. 26 kommuner och 3 regioner hade i genomsnitt negativa resultat över hela perioden 2015–2019, se det rödmarkerade området till vänster i diagrammet. De genomsnittliga resultaten för perioden uppvisar en stor spridning mellan −6 procent (som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning) och +43 procent. Resultatet för fyra av fem kommuner och regioner ligger mellan 0 och 5 procent och för hälften mellan 1 och 3,5 procent. Medianen är 2,3 procent. De mest avvikande positiva resultaten beror på stora intäkter kopplat till samhällsomvandling.

I diagrammet rödmarkeras också området som motsvarar en negativ soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser. Det kan ifrågasättas om kommuner och regioner som kombinerar negativa resultat med negativ soliditet, där båda rödmarkeringarna sammanfaller, kan anses uppnå god ekonomisk hushållning. Dessa var 10 kommuner och två regioner.

Figur 4.16 Andel kommuner och regioner som redovisat ett positivt balanskravsresultat 2008–2019

Procent



Källa: Statistiska centralbyrån.

Andelen kommuner som redovisat positiva balanskravsresultat har varierat mellan åren. Under 2015–2019 var andelen som lägst (74 procent) 2018 och som högst (96 procent) 2016. För regionerna har

motsvarande andel varierat mellan som lägst 55 procent 2015 och som högst 90 procent 2016. År 2019 redovisade 23 procent av kommunerna (68 kommuner) och 30 procent av regionerna (6 regioner) ett negativt balanskravsresultat. Av dessa anförde drygt en tredjedel av kommunerna och en region synnerliga skäl för att inte behöva återställa hela eller delar av det negativa balanskravsresultatet. Även på balanskravsresultatet syns effekten av sänkt diskonteringsränta för pensionsskulden tydligt åren 2011 och 2013 tydligt, och andelen regioner med positiva balanskravsresultat är betydligt lägre dessa år.

Vid utgången av 2019 var det 46 kommuner och 6 regioner som hade ett negativt balanskravsresultat kvar att återställa, totalt 1,3 miljarder kronor respektive 3,1 miljarder kronor.

Sedan möjligheten att använda resultatutjämningsreserv infördes hade den vid utgången av 2019 tillämpats av drygt hälften av kommunerna och knappt en tredjedel av regionerna. Mellan 2019 och 2020 ökade antalet som reserverat medel med 23 kommuner och 5 regioner. Under perioden 2013–2019 har ett fåtal kommuner använt medel ur resultatutjämningsreserven. Resultatutjämningsreserven har använts för att täcka hela eller delar av ett underskott.

4.4.3 Soliditet

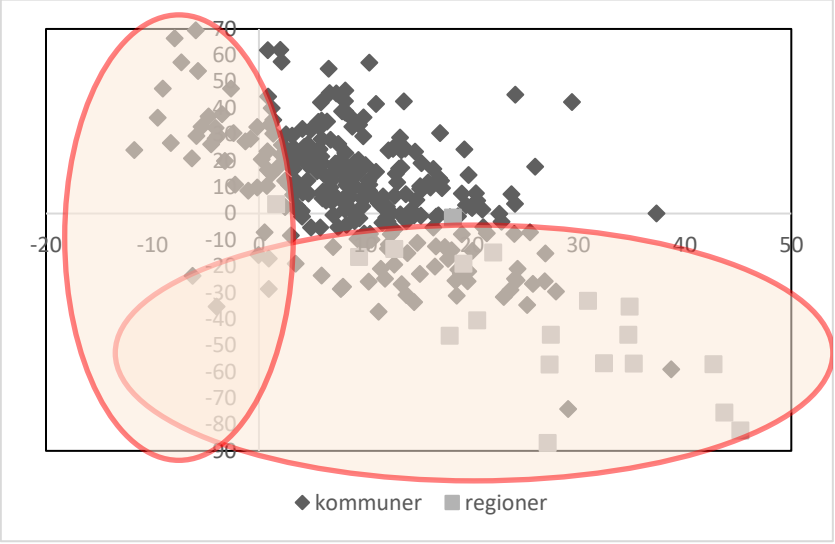
Soliditeten exklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser är relativt hög i många kommuner, lite mer än hälften ligger över 40 procent. Regionernas soliditet ligger generellt på en lägre nivå än kommunernas men är i de flesta fall positiv. Utvecklingen över tid har dock varit negativ både för kommuner och regioner.

Soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser är relativt låg, precis hälften av kommunerna når 20 procent och de flesta regioner har en negativ soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser. Utvecklingen över tid har dock varit positiv, i synnerhet de sista fem åren.

Figur 4.17 Spridningsdiagram: Soliditetens förändring 2015–2019 i förhållande till soliditeten 2015

x-axeln soliditet inklusive ansvarsförbindelse för pensionsförpliktelser förändring i procent

y-axeln soliditet inklusive ansvarsförbindelse för pensionsförpliktelser i procent



Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget.
Anm. Två regioner (–9, –119), (64, –141) och en kommun ligger utanför diagrammet (58, –37).

Även om en majoritet av kommuner och regioner följer den generella bilden finns det ett betydande antal kommuner och regioner som uppvisar både en soliditet och en förändring av soliditeten som både kan vara betydligt starkare eller betydligt svagare än genomsnittet. En minoritet av kommunerna och de flesta regionerna har trots en generell positiv utveckling fortfarande en negativ soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser. Dessa utgör 19 procent av totala antalet kommuner (43 stycken) och regioner (17 stycken) och är markerade med det röda området i undre delen i diagrammet.

En minoritet av kommunerna och regionerna har gått emot trenden och minskat soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser de sista fem åren. De är markerade med det röda området till vänster i diagrammet. Dessa utgör 10 procent av totala

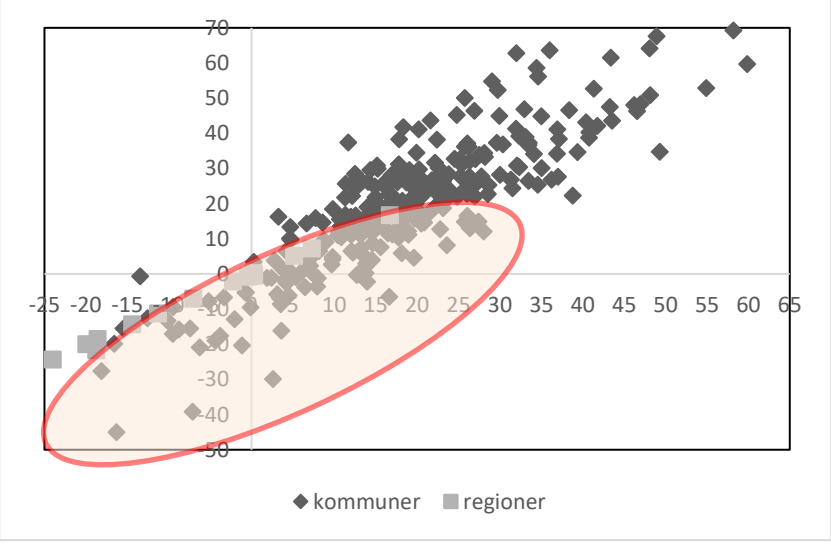
antalet kommuner (29 stycken) och regioner (1). De flesta av dessa utgår dock från relativt höga nivåer på soliditeten.

Kombineras negativ soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser med negativ utveckling de sista fem åren, det område i diagrammet där de båda rödmarkeringarna överlappar varandra, är det fyra kommuner och en region som omfattas. Enligt utredningens bedömning visar det på en mycket svag finansiell ställning och utveckling. Utökas gruppen till att även omfatta de som har en soliditet under 20 procent är det 10 procent av kommunerna och regionerna som ligger i detta område.

Figur 4.18 Spridningsdiagram: Soliditetens i koncernen 2019 i förhållande till soliditeten i kommunen eller regionen 2019

x-axeln soliditet inklusive ansvarsförbindelse för pensionsförpliktelser i koncernen i procent

y-axeln soliditet inklusive ansvarsförbindelse för pensionsförpliktelser i kommunen eller regionen procent

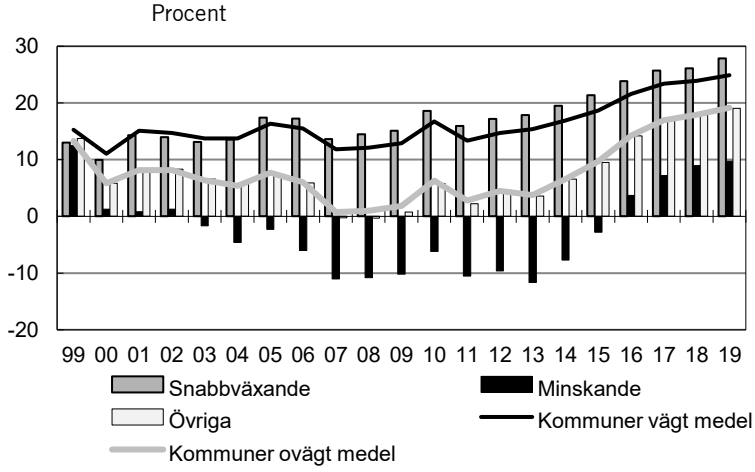


Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget.
Anm. Tre regioner ligger utanför diagrammet (–120, –128), (–77, –77), (–60, –60).

Soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser i kommuner och regioner jämfört med soliditeten i respektive kommunala koncernvisar, på övergripande nivå, en samstämmig bild både vad gäller ställningen och utvecklingen över tid. I den enskilda kom-

munen eller regionen kan dock de kommunala koncernföretagens bidrag till den kommunala koncernens soliditet i vissa fall innebära antingen en markant förstärkning eller försvagning. För en stor minoritet kommuner och regioner, 22 procent, försvagas soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser så pass mycket att den ligger under 20 procent, se rödmarkerat område i diagrammet nedan. På samma sätt som soliditeten i företagen helst ska bidra till att stärka koncernens soliditet i förhållande till kommunen eller regionen ska även resultaten i företagen bidra till en stärkt ekonomi.

Figur 4.19 Soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser i kommungrupper efter befolkningstillväxt 1999–2019



Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget.

Högst soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser har kommungruppen *storstäder och storstadsnära kommuner* medan kommungruppen *mindre städer/tätorter och landsbygdskommuner* har den lägsta soliditeten, med en skillnad på 12 procentenheter. Exklusive ansvarsförbindelsen skiljer det dock bara 3 procentenheter mellan kommungrupperna. En tydligare skillnad i nivå på soliditeten kan skönjas mellan olika grupper kommuner indelade efter befolkningsförändring. Snabbväxande kommuner har den högsta soliditeten, 28 procentenheter, kommuner med minskande befolkning har den lägsta soliditeten, 10 procentenheter. För 20 år sedan började grupperna på samma nivå, för att därefter utvecklas åt olika håll. Alla

grupper har haft en lika positiv utveckling de senaste fem åren. Exklusive ansvarsförbindelsen är skillnaden fortfarande liten, även med denna gruppindelning.

4.4.4 Låneskuld och finansiella nettotillgångar

Höga investeringsnivåer har ett samband med hög befolkningstillväxt och nivån har varit högst i kommungruppen *storstäder* och *storstadsnära kommuner* och lägst i gruppen *större städer* och *kommuner nära större stad*. Störst skillnader kan ses mellan grupper indelade efter tillväxttakt. I snabbväxande kommuner uppgår investeringskvoten[8] 2019 till 14 procent, ett par kommuner når över 20 procent i snitt de senaste tolv åren. Investeringarna i kommuner med medelhög tillväxt når 11 procent 2019. I kommuner som haft en minskande befolkning uppgår de till 9 procent, att jämföra med genomsnittet 13 procent. Den kommun som har lägst genomsnittlig investeringsnivå ligger på 1 procent. Investeringstakten har ökat för alla grupper.

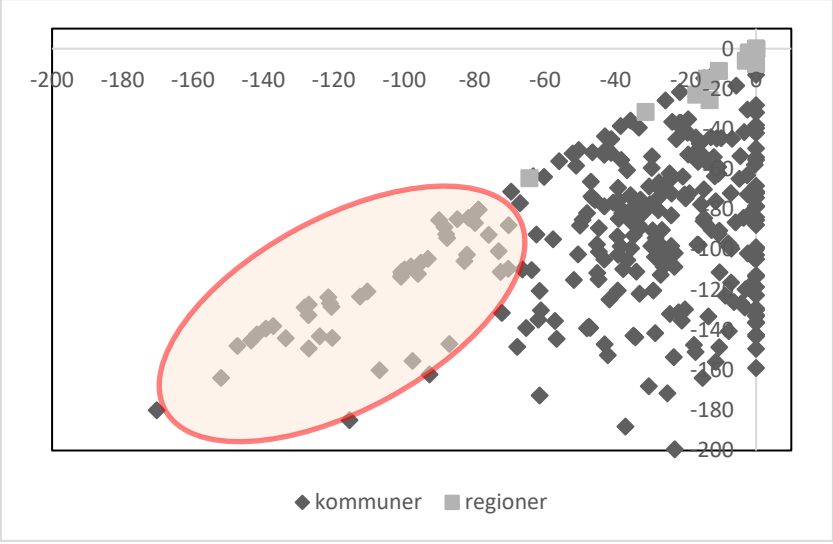
I snabbväxande kommuner uppgår lånekvoten[9] 2019 till 54 procent (ovägt genomsnitt), i kommuner med medelhög tillväxt till 36 procent och i minskande kommuner till 27 procent – att jämföra med det vägda genomsnittet för riket på 66 procent. Genomsnittet dras upp av att de befolkningsmässigt största kommunerna växer snabbast, investerar mest och också har de allra högsta lånekvoterna. Av regionerna står Region Stockholm, som också haft snabbast befolkningstillväxt i riket, för den största delen av skulden, men allt fler regioner tar upp lån för att finansiera investeringar. Investeringarna i regionerna låg 2019 på 8 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

En stor andel av kommunerna har en hög lånekvot. Det var 38 kommuner och 9 regioner som var helt fria från låneskuld 2019. 73 kommuner och en region hade en lånekvot över 50 procent. 25 kommuner hade en lånekvot över 100 procent.

[8] Investeringarna som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.
[9] Låneskuldens andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

Figur 4.20 Spridningsdiagram: Låneskuld i kommun eller region i förhållande till låneskuld i koncern 2019

x-axeln lånekvot i kommuner och regioner i procent
y-axeln lånekvot i de kommunala koncernerna i procent



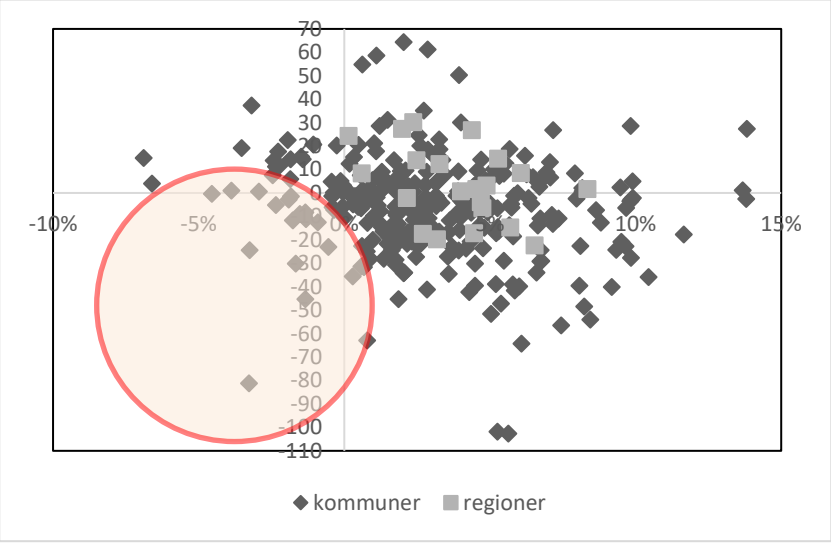
Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget och Kommuninvest.
Anm. Tre kommuner ligger utanför diagrammet (–225, –225), (–3, –222), (0, –219).

Generellt är låneskulderna betydligt högre i de kommunala koncernerna. En av kommunernas kommunkoncerner och 8 av regionernas hade ingen låneskuld. 256 kommunala koncerner (255 kommuner och en region) hade en lånekvot över 50 procent. 126 kommunala koncerner (samtliga kommuner) hade en lånekvot över 100 procent. I koncernerna finns det som regel höga tillgångsvärden som finansierats av skulderna, så höga låneskulder i de kommunala koncernföretagen behöver inte nödvändigtvis vara problematiskt. En individuell analys av riskerna i företagen behöver alltid göras.

Figur 4.21 Spridningsdiagram: Befolkningsutveckling 2015–2019 i förhållande till förändring av finansiella nettotillgångar 2015–2019

x-axeln befolkningsutveckling i procent

y-axeln finansiella nettotillgångar andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, förändring i procentenheter



Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget, Kommuninvest och egna beräkningar.

Utredningen bedömer att för att uppnå god ekonomisk hushållning behöver utrymme för amortering av låneskulden skapas när investeringstrycket är lågt. I figur 4.21 approximeras investeringsbehovet av befolkningsutvecklingen. Det är en bättre indikator än den faktiska investeringsnivån, eftersom den utesluter ambitionshöjningar och kvalitetshöjningar som inte är demografiskt drivna och därmed inte heller helt nödvändiga. Genom att visa förändringen av finansiella nettotillgångar[10], måttet på den så kallade ”finansiella bufferten”, fångas även de kommuner och regioner som saknar låneskuld eller väljer att öka placeringsportföljens storlek i stället för att amortera låneskulden.

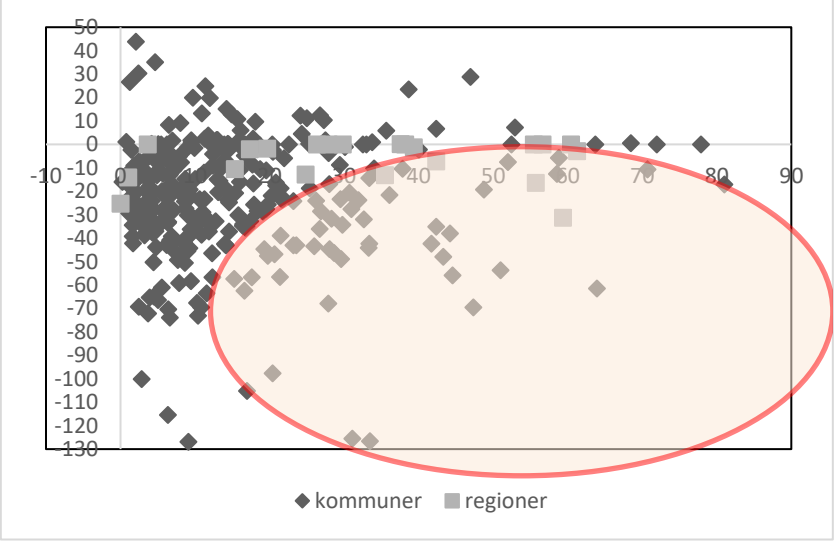
[10] Nettot av låneskuld, lånefordringar och realiserbara finansiella tillgångar (likvida medel och placeringar).

I det rödmarkerade området återfinns de kommuner och regioner som trots lågt investeringstryck har minskat de finansiella nettotillgångarna eller ökat låneskulden under perioden. Totalt är det 19 kommuner som inte har tillräckligt höga resultat för att lyckas skapa det utrymme som behövs. I motsatt ände finns positivt nog ett större antal kommuner och regioner som trots högt investeringstryck lyckas öka storleken på den finansiella bufferten alternativt minska låneskulden.

Figur 4.22 Spridningsdiagram: Realiserbara finansiella tillgångar 2019 i förhållande till låneskuld justerad för lånefordringar på kommunala koncernföretag 2019

x-axeln realiserbara finansiella tillgångars andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, i procent

y-axeln låneskuld justerad för lånefordringar på kommunala koncernföretag, andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, i procent



Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget, Kommuninvest och egna beräkningar.

Genom att sätta realiserbara finansiella tillgångar[11] i relation till låneskulden (här justerad för eventuella lånefordringar på koncernföretag) kan de kommuner och regioner som lånar och placerar samtidigt och därmed har en slags ”överbelåning” identifieras. Dessa kommuner och regioner har en högre låneskuld än vad det faktiska finansieringsbehovet i kärnverksamheten har krävt. Denna ”överbelåning” är begriplig, men långt ifrån oproblematisk, enligt utredningens uppfattning. Samtidigt som möjlighet till hög avkastning skapas genom att placera lånade medel utsätter sig kommunen eller regionen för finansiella risker och ägnar sig åt ett slags spekulation. Dessa kommuner och regioner vill tona ner riskerna och menar att det är ”arbitrage”. Det är en verksamhet som ligger utanför det kommunala kärnuppdraget och frågan är om det också ligger utanför den kommunala kompetensen. I diagrammet ligger dessa kommuner och regioner inom det rödmarkerade området.

4.4.5 Skilda förutsättningar styr resultatkraven

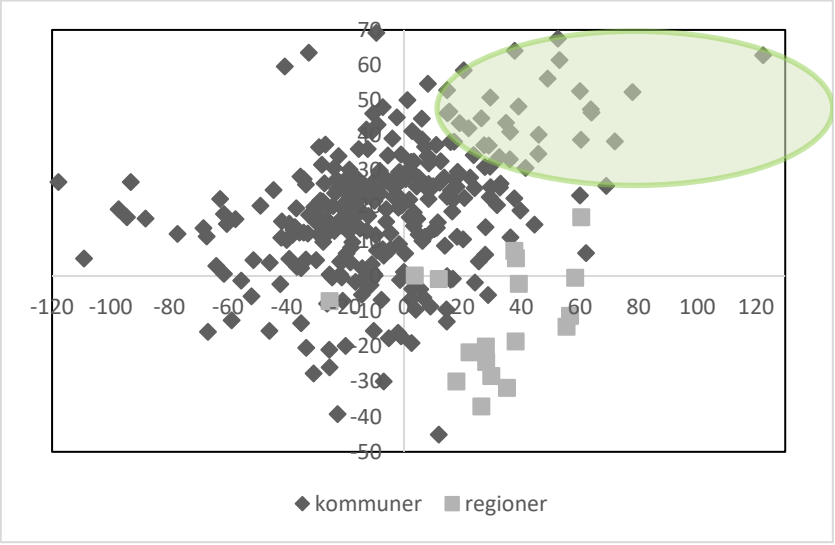
Genom att lägga ihop realiserbara finansiella tillgångar och låneskuld kan det beräknas om det antingen netto finns en låneskuld i organisationen eller om det netto finns finansiella tillgångar. En kommun eller region som både har finansiella nettotillgångar och en hög soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser kan sägas ha en stark finansiell ställning, vilket innebär att det finns ett visst utrymme att inte varje år ha positiva resultat, utan i stället ”återbetala” medel till skattebetalarna antingen i form av en lägre skattesats eller mer välfärdstjänster än vad som finansieras genom kommunens eller regionens löpande intäkter. Dessa kommuner och regioner markeras i det gröna området i diagrammet.

[11] Motsvarar summan av placeringar och likvida medel. Fördelningen mellan placeringar och likvida medel kan bero på graden av aktiv medelsförvaltning eller olika bedömning om kortsiktigt likviditetsbehov. Genom att räkna samman posterna elimineras dessa skillnader i analysen. En likviditetsberedskap upp till 10 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning kan anses rimlig vilket illustreras i diagrammet genom att det rödmarkerade området börjar en bit till höger om y-axeln.

Figur 4.23 Spridningsdiagram: Finansiella nettotillgångar 2019 i förhållande till soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser 2019

x-axeln finansiella nettotillgångar andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, i procent

y-axeln soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser i procent



Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget, Kommuninvest och egna beräkningar.
Anm. Två regioner (15, –77), (–13, –60) ligger utanför diagrammet.

Generellt visar analysen att snabbväxande kommuner utgår från en betydligt starkare ställning än de andra kommungrupperna baserade på befolkningsförändring. Sämsta utgångsläget har kommunerna med minskande befolkning. Dessa kommuner har dock inte haft en negativ utveckling under senare tid vilket de snabbväxande kommunerna har haft. Det innebär att skillnaderna har minskat över tid. Utvecklingen visar att soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser stärks för allt fler kommuner och regioner, men också att allt fler har rört sig mot en nettolåneskuld.

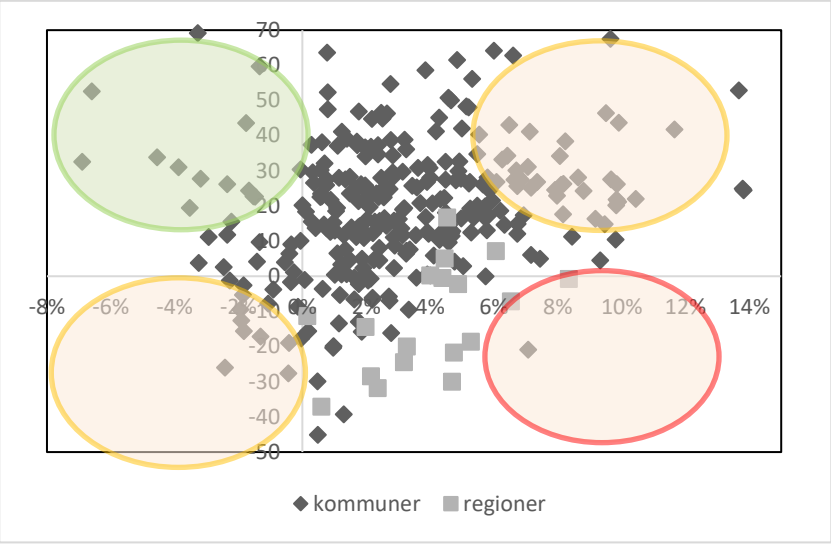
Det sista diagrammet syftar till att visa hur det med utgångspunkt i två variabler, befolkningsutveckling och soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, kan resoneras kring lämpliga långsiktiga resultatmål, som är förenliga med god ekonomisk hushållning, för olika typer av kommuner och regioner. Befolknings-

utvecklingen visar på behovet av investeringar, medan soliditeten, visar kommunens eller regionens ekonomiska utgångsläge.

Figur 4.24 Spridningsdiagram: Befolkningsutveckling 2015–2019 i förhållande till soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser 2019

x-axeln befolkningsutveckling i procent

y-axeln soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser i procent



Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget.
Anm. Två regioner (2, –77), (6, –60) ligger utanför diagrammet.

En grupp kommuner och regioner har lågt investeringsbehov och en relativt stark ekonomi i grunden. Dessa kommuner och regioner markeras i det gröna området uppe till vänster i diagrammet. De behöver enligt utredningens uppfattning inte uppvisa särskilt höga resultatnivåer för att ha en god ekonomisk hushållning.

I det gula området nere till vänster återfinns kommuner med lågt finansieringsbehov men som genom ett sämre utgångsläge behöver stärka sin ekonomi och amortera på låneskulden. I det gula området uppe till höger återfinns kommuner med högt finansieringsbehov, men som har ett starkt utgångsläge och kanske rentav har ett utrymme att sänka soliditeten och öka låneskulden. De långsiktiga resultat-

nivåerna för kommunerna i de gulmarkerade områdena behöver enligt utredningens uppfattning generellt vara medelhöga.

Slutligen har vi det röda området nere till höger. De kommuner och regioner som ligger i detta område har ett högt finansieringsbehov och ett svagare utgångsläge. De bör därför enligt utredningens uppfattning inte öka låneskulden och försämra soliditeten ytterligare. I stället behöver utrymme för amorteringar och stärkt soliditet skapas. Sammantaget behöver dessa kommuner och regioner ha de högsta resultatnivåerna för att anses uppnå kravet på god ekonomisk hushållning.

4.4.6 Sammanfattning och slutsatser

Ekonomin i sektorn som helhet har stärkts under senare år, även om en stor del av överskotten beror på engångshändelser såsom exploateringsintäkter och AFA-ersättningar. Det finns dock en stor spridning mellan enskilda kommuner och regioner bl.a. vad gäller resultat, kostnadsutveckling och skuldsättning. Det finns kommuner och regioner där ekonomin, trots goda år, inte har stärkts. Dessa kommuner och regioner lever, enligt utredningens uppfattning, i de flesta fall inte upp till kravet på god ekonomisk hushållning och har i en del fall inte heller följt reglerna kring balanskravet. De flesta av dessa kommuner och regioner är små och har därmed liten påverkan ur ett makroekonomiskt perspektiv. Det betyder dock inte att problemen kan negligeras. För att regelverkets trovärdighet ska upprätthållas behöver följsamheten till reglerna vara god i alla kommuner och regioner.

Åtagandet i det stora antalet kommunala koncernföretag samt det ekonomiska läget i företagen och dess affärsrisker kräver en aktiv och ändamålsenlig ägarstyrning för att god ekonomisk hushållning ska uppnås.

Kommunsektorn står inför betydande utmaningar framöver, vilket kommer att sätta press på ekonomin och kräva en effektiv ekonomistyrning som anpassas efter den enskilda kommunens och regionens förutsättningar.

5 Utredningens analyser och överväganden

5.1 Faktorer som påverkar den ekonomiska styrningen i kommuner och regioner

5.1.1 Inledning

Utredningen har enligt sina direktiv i uppdrag att göra en översyn av kommunallagens bestämmelser om ekonomisk förvaltning, i syfte att skapa ett ändamålsenligt utformat regelverk som å ena sidan ger tillräckligt goda förutsättningar för kommuner och regioner att bedriva en effektiv ekonomisk styrning och å andra sidan är tillräckligt styrande utifrån statens behov av att upprätthålla en långsiktigt hållbar finanspolitik.

I direktiven sägs bl.a. att det finns ett antal kommuner och regioner som har en svag ekonomi trots flera år av gynnsamma ekonomiska förutsättningar med låg ränta, ökade skatteintäkter och ökade generella statsbidrag. Djupgående ekonomiska problem kan enligt direktiven vara en följd av ogynnsamma förutsättningar som är svåra att påverka genom beslut på lokal nivå, men kan också vara tecken på en svag och ineffektiv styrning.

Vidare sägs i direktiven att i dagsläget har följderna av sjukdomen covid-19 drabbat hela samhället, inte minst kommuner och regioner. Kommunsektorns skatteintäkter utvecklas inte i samma takt som tidigare och stora merkostnader uppstår. Det finns en risk att de kommuner och regioner som redan innan krisen hade svag ekonomi kommer att se en ytterligare försvagning.

Förutsättningarna för kommuner och regioner att följa regelverket och ha en effektiv ekonomistyrning påverkas av många olika faktorer där den egna förmågan är viktig men där också externa faktorer kan ha stor betydelse. Inledningsvis har utredningen därför

framhållit några sådana faktorer som inte omfattas av uppdraget men som bedöms vara mycket betydelsefulla för utvecklingen och styrningen av ekonomin i kommuner och regioner framöver och därigenom också för att ett förändrat regelverk för ekonomisk förvaltning ska få önskvärda effekter.

5.1.2 Den kommunala ekonomin framöver kommer att utmanas av den demografiska utvecklingen

Den demografiska utvecklingen har stor betydelse för behovet av resurser inom olika välfärdstjänster. Även innehållet i och ambitionsnivån för de kommunala tjänsterna påverkar kostnaderna. Efterfrågan på verksamheterna har också ökat i takt med stigande välstånd.

Mellan 2012 och 2017 ökade befolkningen i en snabb takt; framför allt barn och äldre (65 år eller äldre). Sedan 2017 har befolkningstillväxten avtagit. Enligt SCB:s befolkningsframskrivning från april 2020 förväntas Sveriges befolkning öka med drygt 900 000 personer (knappt 9 procent) fram till 2035. Det är framför allt antalet personer som är 80 år och äldre som relativt sett förväntas öka mest.

Enligt Finansdepartementets bedömning i den ekonomiska vårpropositionen för 2021 innebär den demografiska utvecklingen att den offentliga konsumtionen sammantaget behöver öka med cirka 12,5 procent t.o.m. 2035 om utbudet av välfärdstjänster ska upprätthållas på samma nivå som i dag.

Under våren 2021 presenterade SCB en ny befolkningsframskrivning för perioden fram till 2070, vilken visar en viss minskning av befolkningsutvecklingen jämfört med den tidigare framskrivningen. Fortfarande gäller dock att den starkaste ökningen av folkmängden sker i de äldre åldrarna. Sammantaget ger den nya framskrivningen en befolkningsökning med cirka 700 000 invånare mellan 2020 och 2035.[1]

I den verksamhet som bedrivs av kommuner och regioner är det främst personer över 85 år som står för den största kostnaden i kronor per invånare. I takt med att andelen äldre ökar kommer det att sätta stor press på den kommunala ekonomin.

[1] SCB (2021).

Flera rapporter har behandlat frågan om välfärdens framtida finansiering.[2] De olika aktörerna är tämligen samstämmiga om att det på sikt kommer att uppstå ett finansieringsgap mellan vad medborgarna kommer att efterfråga i form av välfärdstjänster och vad finansieringen beräknas klara av. Exempelvis redovisade Finansdepartementet i juni 2019 ett växande finansieringsgap, dvs. skillnaden mellan de kostnader som kommunsektorn kan ha med gällande skattesats och den kostnadsnivå som krävs för att med dåvarande demografiska trender behålla 2019 års välfärdsstandard.[3] År 2026 förväntades finansieringsgapet uppgå till cirka 90 miljarder kronor. Efter 2019 har kommunsektorn erhållit ytterligare statsbidrag, både generella och riktade, men en hel del återstår att göra för att möta utmaningarna.

En stor utmaning är personalförsörjningen. Enligt Finansdepartementets beräkning från 2019 behöver personalen utökas med nästan 80 000 personer fram till 2026. Detta innebär att 55 procent av sysselsättningstillväxten i Sverige skulle behöva ske i kommunsektorn. Det innebär att även om finansieringsfrågan kan lösas finns det en risk att den personal som behövs i verksamheterna inte kommer att finnas tillgänglig att anställa.

Det har också förts fram olika tänkbara åtgärder som skulle kunna bidra till att sluta finansieringsgapet. Sannolikt kommer gapet behöva slutas genom en kombination av effektiviseringar, skattehöjningar och ökade statsbidrag.

Ytterligare en väg att hantera problemen handlar om att stärka de offentliga finanserna genom åtgärder som ökar antalet arbetade timmar i ekonomin. Det kan t.ex. ske genom att fler äldre arbetar längre innan pensionen eller genom att fler utrikesfödda deltar på arbetsmarknaden. Den makroekonomiska utvecklingen påverkar förutsättningarna för verksamheten i kommuner och regioner, främst via utvecklingen av lönesumman (summan av kontant bruttolön), eftersom verksamheten till största delen finansieras med skatt på förvärvsinkomster. En god utveckling av den samlade sysselsättningen är därför av stor vikt för sektorn.

De långsiktiga ekonomiska utmaningarna kommer att kräva samhällsekonomiska avvägningar och prioriteringar. Utmaningarna kommer också att ställa stora krav på kommuner och regioner att

[2] Se bl.a. Långtidsutredningen 2019 (SOU 2019:65), Svenskt Näringsliv (2021), SKR (2020a, 2020b, 2021b).
[3] Regeringen (2019).

avväga behov mot resurser och att göra det med bibehållande och utveckling av en god ekonomisk hushållning.

Befolkningens storlek och sammansättning är viktiga utgångspunkter för såväl verksamhets- som investeringsplaner i kommuner och regioner. Samtidigt behöver lägre befolkningstillväxt inte nödvändigtvis betyda minskade investeringsnivåer. Det finns ett fortsatt stort investeringsbehov även kommande år vilket kan medföra att skuldsättningen fortsätter att öka. Ökad skuldsättning medför också ökade finansiella kostnader. I dag är ränteläget lågt men när räntorna stiger kommer också kostnaderna för lånen att öka.

Den här beskrivna utvecklingen innebär att betydelsen av en effektiv ekonomistyrning kommer att öka väsentligt för att klara utmaningarna framöver. Samtidigt måste det göras klart att även med den bästa ekonomistyrningen kommer det sannolikt inte att vara tillräckligt för att hantera de finansieringsbehov som den demografiska utvecklingen kan förväntas leda till.

5.1.3 Statens budgetprocess påverkar planeringsförutsättningarna för kommuner och regioner

En effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner främjas av ett långsiktigt perspektiv och stabila planeringsförutsättningar.

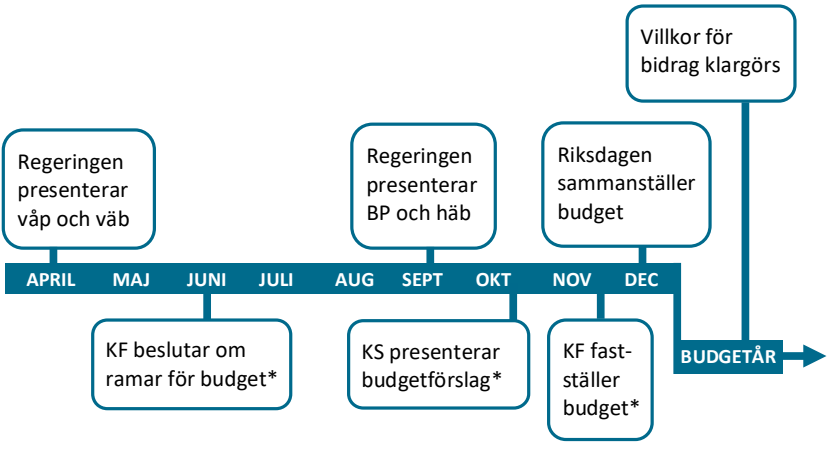
De olika statsbidragen utgör sammantaget ett betydande tillskott till budgeten i kommuner och regioner. Under senare år, med många nya riktade statsbidrag och stora förändringar i de generella bidragen, har kommuner och regioner givit starka uttryck för att deras planeringsförutsättningar försämrats. Det handlar framför allt om att staten ger besked om de statliga bidragen i ett skede när den kommunala budgetprocessen i princip redan är avslutad.

För kommunerna och regionerna kan det i många fall vara oklart om de kommer att få ett nytt eller förlängt statsbidrag, eftersom besluten om statsbidrag fattas år för år. Dessa beslut passar i många fall inte heller in tidsmässigt i förhållande till kommunernas och regionernas planerings- och budgetarbete. När statsbidragen utgör satsningar i budgetpropositionen kommer de sent i förhållande till kommunernas och regionernas planeringsprocesser, som i de flesta fall börjar tidigt under året. Detta är i många fall nödvändigt för att kommunerna och regionerna ska kunna hålla sig inom de tidsgränser som uppställs gällande den kommunala budgetprocessen i kommunal-

lagen. De statliga satsningarna som inte aviseras tidigt på året kan därmed leda till krav på hastiga omprioriteringar som också skapar undanträngningseffekter hos kommuner och regioner. Ett annat problem är att kommuner och regioner i många fall inte heller vet om de är berättigade att söka ett statsbidrag, eller om de kommer att få bidraget beviljat, förrän budgetåret har börjat. När medlen väl har beviljats behöver de ofta spenderas på relativt kort tid, vilket också kan kräva snabba omprioriteringar i verksamheten. Beredskap måste också finnas för att ta ställning till fortsatt finansiering av verksamheten när det tillfälliga statsbidraget upphör, vilket försvårar den interna styrningen.

De beskrivna problemen är starkt kopplade till den bristande överensstämmelsen i tid mellan den statliga respektive den kommunala budgetprocessen, vilket illustreras i figuren nedan.

Figur 5.1 En jämförelse mellan den statliga och den kommunala budgetprocessen



Källa: Statskontoret (2019).

Enligt kommunallagen (2017:725) ska styrelsen senast sista oktober upprätta förslag till budget, när det inte finns särskilda skäl för något annat. Många kommuner och regioner tar dock beslut om budgetramar tidigare än så (ofta i juni) och beredningsprocessen börjar tidigt under året. Fullmäktige ska fastställa budget och skattesats senast sista november, om det inte finns särskilda skäl för något annat.

Anmärkning: Våp = vårproposition, BP = budgetproposition, väb = vårändringsbudget, häb = höständringsbudget, KS = kommunstyrelsen eller regionstyrelsen, KF = kommunfullmäktige eller regionfullmäktige.

Det har riktats starka önskemål från kommunsektorn om att alla statliga ekonomiska satsningar bör aviseras senast i den ekonomiska vårpropositionen för att budgetarbetet i kommuner och regioner ska

bli effektivt. Denna utredning har inte i uppdrag att föreslå förändringar i den statliga budgetprocessen. Vi kan ändå konstatera att de synpunkter som framförts från kommuner och regioner i många fall förefaller välgrundade och att en fortsatt ordning där nya riktade bidrag beslutas sent under året inte kommer att underlätta en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner, oavsett vilka förslag utredningen lägger i övrigt.

5.1.4 Sammanfattning

Betydelsen av en effektiv ekonomistyrning kommer att öka framöver för att kommuner och regioner ska klara sina utmaningar, men som utredningen beskrivit ovan är det många faktorer – utöver regelverket – som påverkar möjligheterna till framgång.

I detta kapitel redovisar utredningen sina analyser och överväganden kring de olika delarna i uppdraget, utifrån gällande regelverk och hur det har tillämpats och fungerat i praktiken.

5.2 God ekonomisk hushållning

5.2.1 Utredningens uppdrag

Målet för den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner är att de ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs av t.ex. kommunala bolag. Detta krav är grundläggande för den ekonomiska styrningen och omfattar allt från hur medel förvaltas till hur kommunen eller regionen valt att organisera sig. Det är därför viktigt att kravet är ändamålsenligt utformat och ger tillräcklig stadga åt den ekonomiska styrning som kommuner och regioner själva är ansvariga för att bedriva. Bland annat mot den bakgrunden har utredningen i uppdrag att föreslå hur kravet på god ekonomisk hushållning bör vara utformat, och lämna nödvändiga författningsförslag.

5.2.2 Bakgrund och gällande rätt

Vad är god ekonomisk hushållning?

I 11 kap. 1 § kommunallagen anges målet för den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner vilket innebär ett krav på en god ekonomisk hushållning i verksamheten. Kravet på en god ekonomisk hushållning omfattar kommunens eller regionens verksamhet samt den verksamhets som bedrivs genom sådana juridiska personer som avses i 10 kap. 2–6 §§ kommunallagen, dvs. hel- och delägda kommunala bolag samt kommunala stiftelser och föreningar.

I grundsatsen god ekonomisk hushållning ligger att verksamheten ska utövas på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt.[4] Det finns ingen tydlig definition av vad som utgör god ekonomisk hushållning men däremot ges vissa exempel som vägledning i bestämmelsens förarbeten. Det anses t.ex. höra till god ekonomisk hushållning att kommuner och regioner som sålt eller fått försäkringsersättning för tillgångar som varit avsedda att användas under längre tid, använder motsvarande belopp för att investera i annan sådan tillgång, alternativt betalar av skulder.

Det kan dock vara motiverat att använda medel från en sådan försäljning för löpande behov om vikande befolkningsunderlag eller en förändrad verksamhetsinriktning gör behovet av tillgången avsevärt mindre. Likaså bör medel från en försäljning kunna användas för löpande behov när avsikten redan från början varit att behålla tillgången under en kortare tid.[5] Andra exempel på god ekonomisk hushållning är att vårda och underhålla fastigheter och andra tillgångar väl, att ha en god framförhållning i den fysiska planeringen, att ha en ändamålsenlig förrådshållning och en effektiv organisation.[6]

Det är däremot inte förenligt med god ekonomisk hushållning att undergräva ekonomin genom en konsekvent underbalansering av budgeten och det utgör normalt sett inte god ekonomisk hushållning att ta upp lån för driftsändamål. Löpande kostnader bör täckas med löpande intäkter. Vidare är ett nollresultat inte tillräckligt för att kravet på en god ekonomisk hushållning ska anses uppfyllt. Resultatet bör i normalfallet ligga på en nivå som realt sett åtminstone konsoliderar ekonomin. Ett önskvärt resultatkrav är att reinvesteringar

[4] Prop. 2016/17:171, s. 422 och prop. 1990:91:117 s. 211.
[5] Prop. 1990/91:117, s. 211.
[6] Prop. 2016/17:171, s. 422–423 och prop. 1990/91:117, s. 210–211.

på lång sikt kan göras utan finansiering med nya lån. Även andra faktorer än rent ekonomiska bör beaktas vid en bedömning av innebörden av en god ekonomisk hushållning, t.ex. investeringsplaner, befolkningsutveckling och riskexponering.

En grundläggande princip inom den ekonomiska förvaltningen är att varje generation själv ska bära sina egna kostnader.[7] Detta s.k. generationsperspektiv innebär att ingen generation ska behöva betala för det som en tidigare generation förbrukat.[8] Detta innebär att överskottet (resultatet) därför måste vara tillräckligt stort för att motsvarande servicenivå ska kunna garanteras även för nästkommande generation utan att den ska behöva uttaxeras en högre skatt.

Riktlinjer för god ekonomisk hushållning

I anslutning till kravet på att kommuner och regioner ska ha en god ekonomisk hushållning i 11 kap. 1 § kommunallagen uppställs även krav på att fullmäktige ska besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning. Om kommunen eller regionen beslutat att bygga upp en resultatutjämningsreserv enligt 11 kap. 14 § kommunallagen ska riktlinjerna även omfatta denna.

Kravet på riktlinjer infördes mot bakgrund av att det ansågs nödvändigt att fylla ut och skapa en bättre stadga åt det generella kravet på god ekonomisk hushållning med en riktlinje som innehöll regler som var anpassade efter respektive kommuns eller regions behov och förutsättningar.

Något krav på vad riktlinjerna ska innehålla anges inte i lag men i förarbetena framgår att riktlinjerna ska ta sin utgångspunkt i kommunens eller regionens ekonomiska ställning, de faktorer som främst påverkar verksamhet och ekonomi i framtiden samt en bedömning av faktorernas betydelse och påverkbarhet. Riktlinjerna bör innehålla en uttolkning av vad god ekonomisk hushållning betyder för kommunen respektive regionen och hur detta kan uppnås mer konkret. Riktlinjerna syftar till att slå fast principer och avser det strategiska, mer långsiktiga perspektivet, dvs. längre än det budgetperspektiv på ett år eller den plan för ekonomin på tre år som budgeten ska innehålla enligt 11 kap. 6 § tredje stycket kommunallagen.[9]

[7] Prop. 1996/97:52, s. 32–33.
[8] Prop. 2003/04:105, s. 12.
[9] Prop. 2011/12:172, s. 32.

5.2.3 Hur har god ekonomisk hushållning tolkats och tillämpats i praktiken?

Har kommuner och regioner haft god ekonomisk hushållning?

För kommunsektorn som helhet kan utredningen konstatera att ekonomin det senaste decenniet har utvecklats på ett positivt sätt, vilket beskrivits i avsnitt 4.3. På aggregerad nivå har såväl resultaten som soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser förbättrats. Låneskuldens snabba ökning kan dock innebära risker. Det ser också väldigt olika ut mellan olika kommuner respektive regioner när det gäller huruvida god ekonomisk hushållning kan anses ha uppnåtts, vilket beskrivs i avsnitt 4.4.

Det finns exempel på enskilda kommuner eller regioner som trots sektorns positiva utveckling och generellt goda förutsättningar de senaste åren inte har stärkt sin ekonomi. Resultaten har varit på för låga nivåer, vilket innebär att kommunen eller regionen försämrat sin ekonomiska ställning alternativt inte lyckats stärka den från en redan låg nivå. Enligt utredningens analyser var det 43 kommuner och 17 regioner som 2019 hade en negativ soliditet, inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser. Av dessa är det 6 kommuner och 5 regioner som hade en negativ soliditet redan 2009 och som därefter har försämrat den ytterligare.

Av de 50 kommuner som haft den mest stabila befolkningsutvecklingen[10] de senaste tio åren är det 32 kommuner som har negativa finansiella nettotillgångar, dvs. en nettoskuld, 2019[11]. Storleken på skulden har dessutom ökat de senaste tio åren hos 23 av dessa kommuner – dvs. kommunerna har inte lyckats amortera trots stabila förutsättningar och sannolikt ett relativt lågt behov av demografiskt drivna investeringar.

Även om det kan finnas speciella omständigheter i enskilda fall så är ändå utredningens huvudsakliga slutsats att det är fler än någon enstaka kommun eller region som inte har lyckats leva upp till kravet på god ekonomisk hushållning.

I utredningens enkätundersökning som skickades till kommuners och regioners ekonomidirektörer ställs en fråga om de anser att de

[10] Befolkningsförändring mellan −1,5 procent och +1,5 procent totalt för åren 2009–2019.
[11] Nettot av låneskuld, lånefordringar på koncernföretag, placeringar och likvida medel. Bland regionerna är det två som har negativa finansiella nettotillgångar, vilka dessutom ökat de senaste tio åren. Det är dock två regioner med hög befolkningstillväxt.

finansiella målen har uppnåtts de tre senaste åren, varvid en av tio svarar nej. Den höga nivån på investeringarna och låneskuldens utveckling är de faktorer som många pekar ut som den vanligaste utmaningen.

Tolkning av begreppet god ekonomisk hushållning

En viktig fråga för utredningen har varit om begreppet god ekonomisk hushållning är tillräckligt tydligt definierat och om kommuner och regioner har en god förståelse för dess innebörd. Kan svagheter i ekonomistyrningen bero på brister i tolkning av vad god ekonomisk hushållning innebär?

Frågor på detta tema har ställts i såväl utredningens enkätundersökning till ekonomidirektörer som i intervjuundersökningen med politiska företrädare i ett urval av kommuner och regioner. Frågan har också diskuterats vid olika möten som utredningen har arrangerat eller medverkat i.

Av enkätsvaren kan utläsas att förståelsen för innebörden av god ekonomisk hushållning generellt anses vara ganska god men få svarar att den är mycket god. I intervjuundersökningen anser samtliga att begreppet är helt eller tillräckligt tydligt. Samtidigt noteras att när intervjupersonerna ombeds konkretisera begreppet så görs olika tolkningar. Merparten associerar begreppet till långsiktiga riktlinjer för ekonomin medan ett mindre antal i stället tolkar det som att begreppet handlar om kvalitet och effektivitet i verksamheten. Vissa intervjuade politiker uppger att de värdesätter att begreppet är öppet för tolkning. Andra anser att bristen på tydlighet kan försvåra kommunikationen kring regelverket inom organisationen och med medborgarna och att jämförelser med andra kommuner och regioner försvåras. Vid många möten med sektorsföreträdare som utredningen deltagit i har det efterfrågats ett förtydligande av begreppet.

Sammanfattningsvis kan utredningen konstatera att det finns utrymme för förtydliganden av begreppet god ekonomisk hushållning men att det samtidigt också framhålls att varje kommun och region måste kunna anpassa tolkningen till sina egna förutsättningar.

Riktlinjer för god ekonomisk hushållning

Ett verktyg för att förtydliga innebörden i begreppet god ekonomisk hushållning och dess tillämpning i den enskilda organisationen är riktlinjer för god ekonomisk hushållning. Genom enkätundersökningen samt en genomgång av ett urval av riktlinjer har utredningen studerat förekomst, utformning och innehåll i riktlinjerna.

Enligt enkätundersökningen har 85 procent av kommunerna och regionerna politiskt beslutade riktlinjer och de uppges ofta vara beslutade i bred politisk enighet. Hos en majoritet, 62 procent, av de som har riktlinjer, utgör riktlinjerna ett separat styrdokument som beslutats i särskild ordning. Men det är också relativt vanligt att riktlinjerna i stället är en integrerad del i det årliga budgetdokumentet. Utredningen kan konstatera att det i sådana fall ofta kan vara svårt att urskilja och identifiera de mer långsiktiga riktlinjerna för god ekonomisk hushållning.

Innehållet i riktlinjerna för god ekonomisk hushållning varierar. Utredningen har orienterat sig om innehållet genom att studera ett urval av kommuners och regioners riktlinjer, men kan därmed inte uttala sig närmare om hur vanligt det är att vissa element förekommer i riktlinjerna. Ofta innehåller riktlinjerna långsiktiga, finansiella mål. Ibland beskrivs i riktlinjerna vad god ekonomisk hushållning innebär för den egna kommunen och regionen utifrån de egna förutsättningarna. Det är relativt vanligt att riktlinjerna innehåller verksamhetsmål för god ekonomisk hushållning, även om de är mindre förekommande än finansiella mål.

I vissa fall beskrivs i riktlinjerna ett regelverk för den ekonomiska förvaltningen på en mycket övergripande nivå. Utredningen har ställt en enkätfråga om huruvida det i riktlinjerna görs en bedömning av vilka faktorer som bidrar till god ekonomisk hushållning och en majoritet svarar ja.

Utredningen har också ställt en fråga i enkäten om riktlinjerna har uppdaterats vid något tillfälle. En majoritet svarar ja, medan en knapp fjärdedel svarar nej på frågan. I utredningens olika studier av mål och riktlinjer noteras att i flera fall lever samma riktlinjer kvar som fanns när kravet infördes 2013. Ett visst behov av uppdatering kan således antas föreligga.

Koncernperspektiv i riktlinjer för god ekonomisk hushållning

Utredningen har också studerat förekomsten av ett koncernperspektiv i riktlinjerna för god ekonomisk hushållning. Dels har vissa frågor ställts i enkäten, dels har utredningen beställt en särskild kartläggning från Ekonomihögskolan vid Lunds universitet. En slutsats som utredningen drar är att det endast är en minoritet av kommuner och regioner som anlägger ett koncernperspektiv i mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning. Det har dock skett en viss förbättring på senare tid.

Respondenterna i enkäten uppger att ägardirektiv är det viktigaste instrumentet för att styra de kommunala bolagen inom koncernen. Samtidigt konstateras i Ekonomihögskolans kartläggning att finansiella mål i ägardirektiven mycket sällan motiveras utifrån god ekonomisk hushållning, utan vanligtvis utifrån koncern- eller medborgarnytta.

God ekonomisk hushållning på kort och lång sikt

I förarbeten till 11 kap. 1 § kommunallagen[12] anges att det är angeläget att riktlinjerna för god ekonomisk hushållning slår fast principer och avser det strategiska, mer långsiktiga perspektivet, dvs. längre än budgetperspektivet på tre år.

Det finns enligt utredningen en stor samstämmighet kring att det långsiktiga perspektivet i ekonomistyrningen är centralt för att åstadkomma en god ekonomisk hushållning och att generationsperspektivet är fundamentalt. Denna samstämmighet bekräftas genomgående i de undersökningar som utredningen har gjort och de kontakter som utredningen har haft med sektorsföreträdare, forskare och andra grupper inom ramen för utredningens arbete. Med långsiktigt avses ofta en längre planeringshorisont än budgetens treårsperspektiv. Som en möjlig konkretisering av det längre perspektivet nämns exempelvis bortom mandatperioden, över en konjunkturcykel eller så långt som det är praktiskt möjligt för att närma sig ett generationsperspektiv.

I enkäten framkommer att en majoritet endast har ett tidsperspektiv upp till tre år i sina finansiella mål, medan en minoritet har ett tidsperspektiv på 4–10 år. Riktlinjerna för god ekonomisk hushållning är i dag det enda instrument som finns för att fånga det

[12] Prop. 2011/12:172, s. 33.

längre perspektivet. Att fånga det längre perspektivet i budgetarbetet är viktigt. De kommuner som lägger en högre vikt vid ett flerårigt perspektiv i budgeten, i den meningen att flerårsprognoser har en styrande funktion, kan väntas uppvisa ett bättre ekonomiskt resultat än de som inte gör det.[13]

Sambandet mellan de mer långsiktiga riktlinjerna och det mer kortsiktiga perspektivet i budgeten har studerats på olika sätt. Utredningen har i studien av finansiella mål jämfört eventuellt förekommande långsiktiga målnivåer för de finansiella målen med målnivåer i budgeten 2019. I det korta perspektivet var det en majoritet av organisationerna som satte lägre målnivåer i budgeten jämfört med de långsiktiga målen. Det förekom också avvikelser åt det andra hållet, dvs. högre mål på kort sikt än på lång sikt. En fråga i enkäten gällde om riktlinjerna anses styrande i utformningen av målen för god ekonomisk hushållning i budget och treårsplan. En knapp majoritet svarar ja, men en stor andel svarar delvis, vilket indikerar att avvikelser tillåts förekomma. På frågan om budget 2020 och treårsplan ligger i linje med de finansiella målen svarar 14 procent nekande. En annan fråga i enkäten gäller om de finansiella målen anses tillräckliga för att uppnå god ekonomisk hushållning på lång sikt och här svarar en av fyra nekande. Vanliga orsaker till detta uppges vara att resultatkraven sätts för lågt i det korta perspektivet samt att målen inte är tillräckligt styrande.

God ekonomisk hushållning i framtiden

För att få underlag för en bedömning av förutsättningarna för kommuner och regioner att uppnå en god ekonomisk hushållning i ett tioårsperspektiv har utredningen uppdragit åt en konsult att göra en sådan analys baserad på en särskilt framtagen simuleringsmodell.

Analysen avser hur ekonomin i kommunsektorn och i enskilda kommuner och regioner kan komma att utvecklas över de kommande tio åren, fram till 2030, utifrån historiska data och vissa antaganden (se separat rapport i bilaga 6). Simuleringen ska svara på under vilka förutsättningar som sektorn kan uppnå god ekonomisk hushållning i framtiden. I detta sammanhang har en god ekonomisk hushållning definierats som tillräckligt höga resultat för en oförändrad/

[13] Dahlberg, Gustafsson och Molander (2005).

stärkt soliditet både inklusive respektive exklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser och/eller en oförändrad/minskad låneskuld 2030.

Två olika simuleringar har gjorts för alla kommuner respektive alla regioner. Simuleringen för kommunerna visar att en genomsnittlig resultatnivå på knappt 2,5 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning för sektorn som helhet under hela perioden kan vara tillräckligt för att inte minska något av soliditetsmåtten eller öka låneskulden, under förutsättning att de antaganden som görs i modellen håller. Simuleringen för regionerna visar att en ungefär hälften så hög, genomsnittlig resultatnivå, 1,2 procent, räcker för att soliditeten inte ska minska eller låneskulden öka i regionerna fram till 2030. Skillnaden mellan kommuner och regioner beror framför allt på att regionernas investeringsbehov och därmed behov av lånefinansiering är lägre. Samtidigt har regionerna också ett sämre utgångsläge med mindre tillgångar och svagare balansräkning.

Det är viktigt att framhålla att det beräknade resultatet på sektornivå inte kan ses som en generell tumregel för vad som kan anses vara god ekonomisk hushållning i enskilda kommuner eller regioner. För många kan resultatkravet vara betydligt högre eller betydligt lägre än vad simuleringen för alla kommuner eller alla regioner sammantaget visar. Det finns stora skillnader i förutsättningar som i rapporten illustreras med olika exempelkommuner och exempelregioner där soliditeten i utgångsläget är olika eller där befolkningsutvecklingen skiljer sig åt. De olika exemplen visar att varje kommun eller region behöver göra egna analyser och egna ställningstaganden om ekonomiska mål. Exemplen visar också att det kan vara relevant att frångå principen om oförändrad soliditet eller låneskuld i enskilda kommuner och regioner. Exempelvis kan i vissa fall målet vara att soliditeten ska öka och i andra fall kan en minskning accepteras. Justerade mål ger justerade resultatkrav. För de valda exemplen ligger de nödvändiga resultatnivåerna på mellan en och fem procent för kommunerna och på mellan en halv och två procent för regionerna. Detta visar än tydligare att en individuell analys alltid behöver göras.

Ett alternativt scenario med en högre investeringsnivå har också testats, vilket får stora konsekvenser med högre resultatkrav för kommunsektorn som följd.

5.2.4 Identifierade problem och utredningens slutsatser

Tolkning och definition av god ekonomisk hushållning

Utredningen konstaterar att det saknas en gemensam, tydlig och framåtsyftande definition av begreppet god ekonomisk hushållning. Även om begreppet ska tolkas och tillämpas utifrån de lokala förutsättningarna så kan avsaknaden av en gemensam definition förstärka skillnaderna i förmåga att uppnå god ekonomisk hushållning. Det kan också motverka en effektiv ekonomistyrning om det inte är tydligt vilka kraven är.

Den övergripande målsättningen för den ekonomiska styrningen, vilken i dag ges i form av kravet på en god ekonomisk hushållning, måste enligt utredningen ges tillräcklig stadga men samtidigt medge en flexibilitet åt den styrning som kommuner och regioner ansvarar för. Det kan samtidigt vara en nackdel om flexibiliteten blir alltför stor.

Kommunernas och regionernas tolkning och tillämpning av bestämmelsen om god ekonomisk hushållning skiljer sig åt avsevärt. Dessa skillnader beror till viss del på olika lokala förutsättningar, behov och politiska prioriteringar, men även vid likartade förutsättningar kan tillämpningen av god ekonomisk hushållning vara väldigt olika.

Utredningen kan vidare konstatera att sektorns ekonomi som helhet har haft en positiv utveckling. Dock finns det vissa kommuner och regioner som i enskilda fall eller mer systematiskt har agerat på ett sätt som inte är förenligt med kravet på en god ekonomisk hushållning.

Sammantaget tyder detta på att kravet på en god ekonomisk hushållning behöver definieras tydligare för att främja en tillämpning som leder till en effektiv ekonomistyrning där det inte kan betraktas som legitimt att ställa upp otillräckliga eller ineffektiva mål utifrån ett långsiktigt generationsperspektiv. De krav som uppställs från lagstiftarens sida ska också bidra till att omotiverade skillnader i tillämpningen hos kommuner och regioner med liknande behov och förutsättningar undviks. I målsättningen för den ekonomiska styrningen bör vikten av en egen behovsanalys och eget ansvarstagande betonas men det måste också balanseras med ett förtydligande av vilka ställningstaganden som behöver göras.

Riktlinjer för god ekonomisk hushållning

I dag finns krav på att kommuner och regioner ska ha en riktlinje för god ekonomisk hushållning, dock utan krav på innehåll. Det saknas såväl formella krav som konkret vägledning och stöd för hur riktlinjerna bör utformas och användas för att stödja en effektiv ekonomistyrning. Det finns en risk att riktlinjerna i vissa fall endast finns till för att uppfylla ett formellt lagkrav, att de inte har ett relevant innehåll, håller en låg kvalitet och att de inte används. Vidare är riktlinjerna på flera håll inaktuella då de aldrig uppdaterats och ibland finns det överhuvudtaget ingen särskild riktlinje för god ekonomisk hushållning.

Innehållet i riktlinjerna för god ekonomisk hushållning är mycket olika i olika kommuner respektive regioner. I vissa fall finns behovsanalyser och relevanta ställningstaganden till olika finansiella mål, i andra fall inte. Riktlinjerna är inte sällan otillräckligt styrande för budgeten. Om riktlinjerna innehåller finansiella mål behöver inte budgetens mål alltid stämma överens med dessa. De finansiella målen utifrån det kortare perspektivet i budgeten sätts ofta lägre än de mer långsiktiga målen.

Ett sätt att höja kvaliteten i ekonomistyrningen och säkerställa långsiktig ekonomisk hållbarhet utifrån egna förutsättningar är att uppställa mer detaljerade och obligatoriska krav på innehåll och på den process som omgärdar riktlinjer för god ekonomisk hushållning. Det kan vara krav på vilka ställningstaganden som ska göras, vilket tidsperspektiv som ska anläggas och krav på en regelbunden aktualitetsprövning.

I kommunallagen ställs krav på fyra olika riktlinjer med skilda syften, vilka tillkommit succesivt från 1990-talet, då 1991 års kommunallag infördes, och framåt. Krav ställs på riktlinjer för god ekonomisk hushållning, där också hanteringen av resultatutjämningsreserver ingår, riktlinjer för medelsförvaltning och riktlinjer för förvaltning av pensionsmedel. Kopplingen mellan de olika riktlinjerna synes ofta vara svag. Eftersom alla de olika riktlinjerna bör syfta till att understödja det övergripande målet om en god ekonomisk hushållning bör en bättre samordning mellan dessa eftersträvas.

Det långsiktiga perspektivet

Trots att enigheten är stor om att ett långsiktigt perspektiv är centralt för att uppnå god ekonomisk hushållning så finns det ofta en kortsiktighet i planeringen, som sannolikt också förstärks av det ettåriga balanskravet. Hur det långsiktiga perspektivet ska integreras med planeringen är otydligt och leder till att många nöjer sig med ett treårsperspektiv.

Koncernperspektivet

De kommunala koncernerna har i dag en mycket stor betydelse både ekonomiskt och verksamhetsmässigt för både kommuner och regioner. Samtidig saknas ofta koncernperspektivet inom ramen för riktlinjerna för god ekonomisk hushållning och eventuella finansiella mål på lång sikt. Det indikerar att styrningen av koncernen mot god ekonomisk hushållning inte är tillräckligt stark.

5.3 Medelsförvaltning

5.3.1 Utredningens uppdrag

Medelsförvaltningen är en viktig del av den ekonomiska styrningen i kommuner och regioner och omfattar såväl placering av likvida medel som upplåning. Kommuner och regioner ska förvalta sina medel på ett sådant sätt att krav på god avkastning och betryggande säkerhet kan tillgodoses. Utredningens har i anslutning till detta i uppdrag att föreslå hur bestämmelserna om medelförvaltning bör vara utformade, föreslå hur bestämmelserna om pantsättningsförbud bör vara utformade och lämna nödvändiga författningsförslag.

5.3.2 Bakgrund och gällande rätt

Medelsförvaltning

Enligt 11 kap. 2 § kommunallagen ska kommuner och regioner förvalta sina medel på ett sådant sätt att krav på god avkastning och betryggande säkerhet kan tillgodoses. Enligt 11 kap. 3 § kommunallagen ska fullmäktige besluta om riktlinjer för medelsförvaltningen.

I kravet på god avkastning och betryggande säkerhet ligger enligt förarbetena att kommunernas eller regionernas medel inte bör riskeras genom placeringar som är tveksamma eller svårbedömda från rättslig synpunkt eller som kräver sådana specialkunskaper som kommunerna och regionerna kan ha svårt att leva upp till. Motsvarande gäller i fråga om exempelvis ränte- och valutarisker i samband med upplåning.[14] Riktlinjerna för medelsförvaltningen bör avse placering och upplåning av medel och sådana organisatoriska regleringar som kan vara påkallade.[15]

Medelsförvaltningen utgör en del av god ekonomisk hushållning och det är viktigt att upprätthålla en gräns mot rent spekulativ verksamhet som inte ryms inom ramen för den kommunala kompetensen (jfr 2 kap. 7 § kommunallagen och det s.k. spekulationsförbudet). Det betonas i både äldre och nuvarande förarbeten att huvudsyftet med den kommunala verksamheten, inbegripet den ekonomiska förvaltningen, är att med iakttagande av en ansvarsfull ekonomihantering fullgöra de uppgifter som ankommer på kommunerna eller regionerna till följd av lagar, andra författningar och egna beslut, inte att uppnå finansiella resultat i sig. Därför bör det aldrig förloras ur sikte att de kommunala medlen ytterst härrör från alla som bor i kommunen eller regionen och att pengarna ska användas för invånarnas bästa.[16]

Förvaltning av pensionsmedel

Fullmäktige ska enligt 11 kap. 4 § kommunallagen besluta om riktlinjer för förvaltning av medel avsatta för pensionsförpliktelser. I dessa riktlinjer ska det anges hur medlen ska förvaltas. Tillåten risk vid placering av medlen ska då fastställas. Det ska också anges hur uppföljningen och kontroll av förvaltningen ska ske.

De medel som omfattas av kravet på riktlinjer är de avsättningar för pensionsförpliktelser som ska skuldföras i enlighet med blandmodellen. Bestämmelsen medför ett krav på att dessa pensionsmedel ska separeras från övrig medelsförvaltning i fullmäktiges föreskrifter liksom vid uppföljning och redovisning av resultatet av förvalt-

[14] Prop. 1990/91:117, s. 110–111.
[15] Prop. 2016/17:171, s. 423.
[16] Prop. 1990/91:117, s. 110–111.

ningen.[17] Även om beskattningsrätten ytterst garanterar kommunernas och regioners möjligheter att infria sina åtaganden så ansågs det vid införandet av bestämmelsen viktigt att fullmäktige, genom riktlinjerna för förvaltningen av pensionsmedel, ser till att medel finns tillgängliga när pensionsförpliktelserna ska infrias. Därmed ställs krav på fullmäktige att fatta vissa beslut som är avgörande för att medelsförvaltningen ska ske på ett säkert sätt.[18]

Pantsättningsförbudet

Det kommunala pantsättningsförbudet regleras i 11 kap. 22 § kommunallagen. Av bestämmelsen framgår att kommuner och regioner inte får upplåta panträtt i sin egendom till säkerhet för en fordran. Vid förvärv av egendom får de dock överta betalningsansvaret för lån som tidigare har tagits upp mot säkerhet av panträtt i egendomen.

Pantsättningsförbudet syftar till att säkerheten för kommunernas och regionernas lån ska utgöras av all den egendom som de äger och hela deras skattekraft. Pantsättningsförbudet har ansetts kunna bidra till att långivarnas förtroende upprätthålls för kommuner och regioner i egenskap av låntagare. [19]

Pantsättningsförbudet har störst betydelse beträffande fast egendom men gäller också upplåtelsen av panträtt i lös egendom.[20] När det gäller fast egendom är det upplåtandet av panträtt genom överlämnande av pantbrev som är otillåtet. Det finns däremot ingenting som hindrar att en kommun eller en region tar ut pantbrev i sin fasta egendom. En inskrivningsmyndighet får inte avslå en ansökan om inteckning på den grunden att fastigheten ägs av en kommun eller en region.[21] Pantsättningsförbudet hindrar inte heller att en kommun eller en region vid förvärv av egendom får överta betalningsansvaret för lån som tidigare tagits upp mot säkerhet av panträtt i egendomen.

[17] Prop. 1997/98:52, s. 10.
[18] Prop. 1997/98:52, s. 13–14.
[19] Prop. 1978/79:53, s. 18.
[20] Prop. 1978/79:53, s. 21.
[21] NJA 1975, s. 110.

5.3.3 Hur ser medelsförvaltningen ut i praktiken?

Riktlinjer

Utredningen har studerat i vilken omfattning riktlinjer för medelsförvaltning finns framtagna i kommuner och regioner. 83 procent uppger i enkäten att de har riktlinjer för medelsförvaltning. Utredningens genomgång av ett urval av riktlinjer i kommuner och regioner bekräftar att det som regel finns riktlinjer för medelsförvaltning. Genomgången visar också att särskilda riktlinjer för pensionsmedelsförvaltning endast finns hos en minoritet, dock är förekomsten något vanligare bland regioner än kommuner.

Utformningen av riktlinjerna följer oftast ett likartat mönster. De finansiella riskerna kopplade till medelsförvaltningen beskrivs. Olika strategier och tekniker för riskbegränsning ställs upp som ett regelverk att efterleva, med begränsningar t.ex. avseende vissa typer av värdepapper eller finansiella instrument samt limiter kopplade till emittent, rating och löptider. Någon form av avkastningsmål, ofta i förhållande till en benchmark, sätts upp. Kapital- och räntebindningstider i portföljen regleras. I riktlinjerna beskrivs också vad den löpande rapporteringen för medelsförvaltningen ska innehålla.

Olika vägval

Utredningen har observerat att i vissa detaljfrågor kan enskilda kommuner eller regioner ha gjort vägval som är markant olika och som får stora konsekvenser för hur medelförvaltningen bedrivs. Några exempel redovisas i det följande.

En sådan viktig skillnad kan t.ex. gälla huruvida lån och kapitalplaceringar eller en större överskottslikviditet tillåts samtidigt, i en och samma organisation. Normalt sett är det storleken på en eventuell överskottslikviditet som sätter begränsningar för hur mycket placerade medel som kan arbeta och generera en avkastning. Genom att ta upp nya banklån eller avstå från att amortera ett lån när utrymme finns, kan dock storleken på överskottslikviditeten enkelt ökas, och därmed även den avkastning som genereras. En viss nivå på likvida medel, samtidigt som kommunen eller regionen har banklån, är oundviklig på kort sikt, eftersom det behöver finnas utrymme för att upprätthålla en betalningsberedskap. De allra flesta skriver

emellertid uttryckligen i sina riktlinjer att lån i placeringssyfte inte är tillåtet och undviker på så sätt att utsättas för dubbla finansiella risker. En mycket liten grupp saknar en sådan restriktion och öppnar därmed upp för ett agerande med större finansiella risker. Det finns också gråzoner där beloppsgränsen mellan likvida medel för betalningsberedskap och överskottslikviditet som kan användas för placeringar inte definieras tydligt eller sätts på en så hög nivå att den ändå öppnar upp för en kapitalplaceringsportfölj. Utredningens analyser visar att det 2019 var 39 kommuner och en region som hade både externa lån och en likviditet och/eller placeringar som överstiger 20 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Siffrorna har justerats för lånefordringar på koncernbolag.

Trots att riktlinjerna oftast har ett koncernperspektiv är det sällan som en samlad reglering sker av lån och placeringar inom olika delar av koncernen. Det är t.ex. relativt vanligt att en av de juridiska personerna i koncernen har externa banklån samtidigt som en annan har överskottslikviditet som placeras.

Relaterat till detta finns också en annan viktig skillnad som gäller huruvida det finns någon form av internbankslösning som arbetar med intern utlåning eller vidareutlåning inom koncernen. Alternativet är ett förfarande där kommunen eller regionen går i borgen för koncernföretagen, vilket för närvarande ser ut att vara den vanligaste lösningen. Ränteavdragsbegränsningar har minskat användandet av internbanker, men en del ser att fördelarna överväger och väljer ändå denna modell.

Även ifråga om placeringar i aktier finns stora skillnader mellan organisationernas riktlinjer. En majoritet begränsar kapitalplaceringar till säkrare räntebärande värdepapper och räntefonder med låg risk medan en stor minoritet öppnar upp för placeringar huvudsakligen i aktiefonder men ibland också med inslag av alternativa placeringar såsom hedgefonder. Denna skillnad i risk ger i sin tur även stora skillnader i avkastningsmål på placeringsportföljen. Utredningens analyser visar att 2019 hade 93 kommuner samt 18 regioner placeringar i aktier och aktiefonder.

Det finns också kommuner som kombinerar lån till placeringar med att placera i aktier. 25 kommuner men ingen region hade 2019 en sådan strategi, som kan vara tämligen riskfylld.

Pensionsmedel

Vissa kommuner och regioner väljer att ha en särskild förvaltning av pensionsmedel. De flesta har emellertid valt att integrera pensionsåtagandet i kommunens eller regionens ekonomi som helhet, sannolikt ofta av skälet att överskottsmedel saknas. I dessa fall betonas att det är samtliga tillgångar och beskattningsrätten som garanterar att pensionsutbetalningarna kommer att kunna hanteras. I andra fall väljer kommunen eller regionen att särskilt sätta av medel som på sikt ska täcka samtliga eller en del av pensionsutbetalningarna, varvid medlen förvaltas separat från ekonomin i övrigt. I dessa fall anges att det i huvudsak är de avsatta pensionsmedlen som ska möta pensionsåtagandet. Pensionsmedlen kan förvaltas internt, i en pensionsstiftelse eller genom en försäkringslösning.

Betryggande säkerhet och god avkastning

I enkäten till ekonomicheferna svarar sju av tio att riktlinjerna för medelsförvaltningen främst betonar betryggande säkerhet. En av fyra svarar att betryggande säkerhet och god avkastning betonas lika mycket.

Endast en kommun svarade i enkäten att det under de senaste fem åren inträffat händelser som gjort att det i efterhand konstaterats att risktagandet i medelsförvaltningen varit för stort. I utredningens workshop med representanter från kommuners och regioners finansförvaltning framkom att under börsnedgången våren 2020 ledde riktlinjerna i ett fall till ett agerande som i efterhand visade sig vara fel och orsakade förluster.

Kompetens

I enkäten svarade ekonomicheferna också på frågan om hur kompetensen för medelsförvaltningen säkerställs. Två av tre har egna resurser och det är relativt ovanligt att dela resurser inom koncernen eller med andra kommuner eller regioner. Extern hjälp eller stöd från aktörer som Kommuninvest, affärsbanker eller konsulter är relativt vanligt. I diskussionerna har framkommit att en kvalificerad medelsförvaltning med en högre grad av risktagande, som också ger möj-

lighet till högre avkastning, kräver en viss typ av specialistkompetens som mindre kommuner sannolikt inte har tillgång till.

Endast en kommun svarade i enkäten att pantsättningsförbudet gjort att de avstått från någon form placering av medel eller handel med finansiella instrument.

5.3.4 Identifierade problem och utredningens slutsatser

Avsaknad av riktlinjer och samordning med övrig ekonomiförvaltning

En liten minoritet kommuner och regioner saknar riktlinjer för medelsförvaltning och tar därför inte ställning i viktiga frågor där lagstiftning ger mycket stora friheter. I dessa kommuner och regioner ligger därmed de finansiella riskerna utanför de politiska församlingarnas kontroll.

Medelsförvaltningen är en integrerad del av den ekonomiska förvaltningen och utgör en viktig del i kravet på en god ekonomisk hushållning. Den uppdelning och särreglering av medelsförvaltning och förvaltning av pensionsmedel som finns i dag i form av egna mål och särskilda krav på separata riktlinjer, har till viss del lett fram till att dessa frågor ses isolerat från det allmänna kravet på god ekonomisk hushållning. Utredningen anser att det är viktigt att kommuner och regioner bedriver sin ekonomistyrning utifrån ett helhetsperspektiv där medelsförvaltningen och förvaltningen av pensionsmedel utgör en del och att dessa delar bidrar till de övergripande långsiktiga målen för ekonomin som helhet. Det är vidare viktigt att förtydliga hur placeringar och lån förhåller sig till målen för den ekonomiska styrningen i stort, inte enbart utifrån ett avkastnings- och riskperspektiv. Den nuvarande regleringen med särskilda krav på bl.a. god avkastning och separat utformade riktlinjer understödjer inte ett sådant helhetsperspektiv. Utredningen anser mot den bakgrunden att medelsförvaltningen bör integreras på ett tydligare sätt i de övriga överväganden som ska göras i förhållande till den ekonomiska styrningen, både utifrån verksamhet och ekonomi på lång sikt, men också mer kortsiktigt, bl.a. i budgeten.

Avkastning och risktagande

Ett stort fokus på avkastning hos en liten andel av kommuner och regioner leder till stora skillnader i risktagande. Förekomsten av både lån och placeringar innebär ett risktagande som är svårt att motivera utifrån kommuners och regioners grunduppdrag, som också till stor del finansernas med skattemedel.

Aktier och andra mer riskfyllda placeringsformer kräver en mer aktiv förvaltning och kompetens som inte alla har tillgång till. Det leder till en stor skillnad i om avkastningen från finansiella placeringar kan avlasta kommunen eller regionen ekonomiskt eller inte.

Särregleringen av medelsförvaltningen och förvaltningen av pensionsmedel kan också ha bidragit till att det hos vissa kommuner, regioner och kommunala bolag finns ett riskbeteende där målet om en god avkastning är styrande.

Utredningen menar att det primära syftet med medelsförvaltningen är att säkerställa att medel finns för framtida betalningsåtaganden, inte att generera avkastning. Medel bör därför i normalfallet placeras i säkra och likvida tillgångar. Samtidigt bör det betonas att det finns kommuner eller regioner som är skuldfria och som har ansenliga finansiella tillgångar som förvaltas med ett långsiktigt tidsperspektiv. I de fallen kan ett visst risktagande i syfte att få högre avkastning anses mer motiverat.

Förvaltning av pensionsmedel

Kommunallagens krav på separata riktlinjer för pensionsmedelsförvaltning kan uppfattas snarast ha uppmanat till en separat hantering av pensionsmedel. Det kan i vissa fall ha bidragit till, och kanske t.o.m. uppmuntrat vissa kommuner eller regioner att välja mindre kostnadseffektiva och mer riskfyllda pensionslösningar. Med separata riktlinjer finns en risk att helhetsperspektivet går förlorat, när de separata riktlinjerna har andra mål och syften än vad som gäller för ekonomin som helhet.

Pantsättningsförbudet

Syftet med det kommunala pantsättningsförbudet är att säkerställa att säkerheten för kommunernas och regionernas lån utgörs av all den egendom som de äger och hela deras skattekraft. Utredningen har undersökt pantsättningsförbudets relevans i anslutning till förekomsten av handel med vissa finansiella instrument och om det kan anses förhindra en effektiv medelsförvaltning. Frågan berör endast ett fåtal aktörer inom den kommunala sektorn. Mot den bakgrunden samt att utredningen anser att fokus inom medelsförvaltningen bör förflyttas från ett högt risktagande till säkra långsiktiga placeringar, finns det inte skäl att göra några förändringar i detta avseende.

5.4 Balanskravet

5.4.1 Utredningens uppdrag

Av utredningens uppdrag framgår att balanskravet är och även fortsättningsvis bör vara en viktig utgångspunkt för ekonomistyrningen i kommuner och regioner. Balanskravet är dock förenat med vissa problem, det kan motverka sparande och leda till ett kortsiktigt perspektiv samt bidra till ett procykliskt agerande. Därför behöver balanskravet vara ändamålsenligt utformat och ange en lämplig nivå som möjliggör för kommunsektorn att möta framtida utmaningar. Det är vidare viktigt att möjligheten att hänvisa till synnerliga skäl, både vid upprättande av budget och vid regleringen av ett negativt resultat, används på rätt sätt och ligger i linje med god ekonomisk hushållning. Utredningen har mot den bakgrunden i uppdrag att föreslå hur regelverket för balanskravet bör vara utformat, föreslå hur balanskravsresultatet ska beräknas och regleras och lämna nödvändiga författningsförslag.

5.4.2 Bakgrund och gällande rätt

Balanskravet

I 11 kap. 5 § kommunallagen framgår det att kommuner och regioner varje år ska upprätta en budget för nästa kalenderår (budgetår) och att budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnad-

erna. Detta s.k. balanskrav gäller all kommunal verksamhet som bedrivs i förvaltningsform. Däremot omfattas inte andra juridiska personer, t.ex. hel- och delägda kommunala bolag.

Balanskravet syftar till att förhindra en fortlöpande urgröpning av kommunsektorns ekonomi och skapa garantier för att varje generation själva bär kostnaderna för den service som de beslutar om och konsumerar. Syftet med kravet är enligt förarbetena att de löpande intäkterna ska täcka de löpande kostnaderna. I normala fall innebär det att skillnaden mellan samtliga intäkter och kostnader eller med andra ord förändringen av eget kapital (det s.k. årets resultat i resultaträkningen) måste vara positivt. Detta innebär också att den löpande verksamheten inte till någon del behöver finansieras med lån.[22]

Enligt 11 kap. 5 § tredje stycket kommunallagen får undantag från balanskravet göras dels i den utsträckning som medel från en resultatutjämningsreserv tas i anspråk enligt 11 kap. 14 §, dels om det finns synnerliga skäl.

Balanskravsresultat

I samband med upprättande av årsredovisning räknas ett balanskravsresultat fram. Detta balanskravsresultat visar om kommunen eller regionen uppfyller balanskravet eller inte. Ett negativt balanskravsresultat innebär att balanskravet inte uppfyllts. Om balanskravsresultatet är negativt ska det regleras under de närmast följande tre åren (11 kap. 12 § första stycket kommunallagen). Kravet på reglering innebär att ett negativt balanskravsresultat ska återställas genom motsvarande positiva balanskravsresultat under de närmast följande åren.[23] Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för hur regleringen ska ske och beslut om reglering ska fattas senast i budgeten det tredje året efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom (11 kap. 12 § andra och tredje stycket kommunallagen).

Fullmäktige får besluta att en reglering av ett negativt balanskravsresultat inte ska göras om det finns synnerliga skäl (11 kap. 13 § kommunallagen). Det är också möjligt att med hänvisning till synnerliga skäl endast delvis reglera ett negativt resultat eller att reglera detta under en längre tid än tre år.

[22] Prop. 1996/97:52, s. 32.
[23] Prop. 1996/97:52, s. 38.

Balanskravsresultatet redovisas i förvaltningsberättelsen och beräknas i enlighet med 11 kap. 10 § LKBR. I bestämmelsen anges att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatutjämningsreserven (balanskravsresultat).

Balanskravsjusteringar görs genom att följande uppgifter inte beaktas vid beräkningen av årets resultat:

1. realisationsvinster som inte står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning,
2. realisationsförluster till följd av försäljning som står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning,
3. orealiserade vinster och förluster i värdepapper, och
4. återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper.

Om negativa balanskravsresultat uppstår finns vidare enligt 11 kap. 11 § LKBR ett krav på att kommuner och regioner i sin förvaltningsberättelse för det året, ska ange när och på vilket sätt det negativa balanskravsresultatet ska regleras. Om fullmäktige beslutat att reglering inte ska ske, ska en upplysning lämnas om skälen för detta. Upplysning ska också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa balanskravresultat har reglerats och om det balanskravsresultat som återstår att reglera.

Synnerliga skäl

Kommuner och regioner har möjlighet att med hänvisning till synnerliga skäl dels underbalansera budgeten dels avstå från att reglera ett negativt balanskravsresultat. Med synnerliga skäl avses enligt förarbetena fall då ett frångående av kravet att återställa det negativa balanskravsresultatet är mycket väl motiverat. Ett grundläggande krav är dock att de åtgärderna som vidtas är förenliga med god ekonomisk hushållning.[24] Möjligheten att underbalansera budgeten bör bara användas för enstaka år och med stor restriktivitet.

I förarbetena[25] till kommunallagen anges exempel på vad som kan anses utgöra synnerliga skäl. Ett exempel som tas upp är en s.k. *stark*

[24] Prop. 1996/97:52, s. 38.
[25] Prop. 2003/04:105, s. 18–19.

finansiell ställning, dvs. om det finns eget kapital och realiserbara tillgångar av en omfattning som överstiger rimliga krav på finansiell handlingsberedskap. I ett sådant läge bör det egna kapitalet tillåtas minska. För att en sådan minskning inte ska strida mot kravet på god ekonomisk hushållning ska det finnas kapital som täcker kommunens eller regionens hela pensionsåtagande. Därutöver ska det finnas en buffert med realiserbara tillgångar som kan användas för delfinansiering av framtida investeringar. När dessa delar är täckta måste de egna förutsättningarna definieras utifrån hur stor skuldsättningen är, vilken riskexponering som kan bli aktuell och penningflödet. Ytterligare exempel på vad som skulle kunna utgöra synnerliga skäl är större *omstruktureringsåtgärder i syfte att uppnå en god ekonomisk hushållning*, t.ex. omstrukturering av verksamhet för minskade kostnader i framtiden. Normala verksamhetsförändringar som kontinuerligt genomförs i syfte att effektivisera verksamheten ska däremot hanteras inom ramen för balanskravet. Inte heller faktorer som t.ex. en negativ befolkningsutveckling, hög arbetslöshet, förändringar av skatteintäkter, statsbidrags- och utjämningssystemet eller andra faktorer som det bör finnas beredskap för, utgör enligt förarbetena skäl för att inte reglera ett negativt resultat.[26]

5.4.3 Hur har balanskravet tillämpats i praktiken?

Balanskravet utvärderas med hjälp av resultatmåtten resultat efter balanskravsjusteringar och balanskravsresultat som definieras i LKBR. Vid beräkning och redovisning av resultat efter balanskravsjusteringar ska årets resultat justeras för vissa poster som inte härrör från den egentliga verksamheten. Balanskravsresultatet beräknas därefter genom att reglering för resultatutjämningsreserv läggs till resultat efter balanskravsjusteringar.

De största justeringsposterna i balanskravsutredningen under perioden 2008–2019 har avsett reducering av samtliga realisationsvinster samt avsättning till resultatutjämningsreserven. Justeringsposterna innebär att balanskravsresultatet ofta är lägre än årets resultat. För sektorn totalt har skillnaden mellan de olika resultaten i genomsnitt uppgått till knappt 1 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning de senaste tolv åren

[26] Prop. 2003/04:105, s. 21.

(se avsnitt 4.3.1). Under vissa år kan skillnaden vara större på grund av exempelvis betydande finansiella justeringsposter.

Uppnås balanskravet?

För kommunsektorn som helhet har balanskravsresultatet varit positivt under perioden 2008–2019 (se avsnitt 4.4.2), men utfallet skiljer sig mellan kommuner respektive regioner. Regionerna som helhet hade ett negativt balanskravsresultat 2011 och 2013 medan det för kommunerna sammantaget var positivt samtliga år. Andelen kommuner och regioner som inte uppfyller balanskravet varierar över tid. För varje år under perioden har i genomsnitt 16 procent av kommunerna och 35 procent av regionerna uppvisat ett negativt balanskravsresultat. Den lägsta andelen bland kommunerna var 4 procent 2011 och bland regionerna 10 procent 2010. Den högsta andelen bland kommunerna var 31 procent 2008 och bland regionerna 81 procent 2011.

Negativa balanskravsresultat ska normalt återställas inom tre år. Om synnerliga skäl anses föreligga kan dock fullmäktige besluta att en sådan reglering inte ska göras. Fullmäktige kan också, om synnerliga skäl föreligger, förlänga återställandetiden eller endast delvis återställa det negativa balanskravsresultatet.

En majoritet av alla kommuner (75 procent) och regioner (95 procent) har redovisat ett negativt balanskravsresultat minst ett av åren 2008–2019. Det finns också kommuner och regioner som har haft negativa balanskravsresultat under flera år. Som mest har en kommun haft negativa balanskravsresultat i 8 år och en region i 11 år under perioden 2008–2019.

Under hela perioden 2008–2019 har 22 kommuner och 7 regioner ett negativt ackumulerat balanskravsresultat, dvs. där summan av periodens samtliga års balanskravsresultat blir negativ för den enskilda kommunen och regionen. Summan för dessa 29 kommuners och regioners ackumulerade balanskravsresultat är totalt −6,6 miljarder kronor, varav regionerna står för −4,5 miljarder kronor. Två regioner har ackumulerade negativa balanskravsresultat på cirka en och en halv miljard kronor vardera och står tillsammans för mer än hälften av det samlade ackumulerade underskottet från negativa balanskravsresultat i sektorn för perioden.

Vid utgången av 2019 hade 46 kommuner och 6 regioner, enligt egen uppgift, ett negativt balanskravsresultat kvar att återställa, totalt −4,4 miljarder kronor varav regionerna svarade för den större delen, −3,1 miljarder kronor. I dessa uppgifter ingår även de som fortfarande har tid kvar för att återställa balanskravsresultatet inom tre år.

Ett antal kommuner och regioner har svårt att återställa balanskravsresultaten inom tre år. Under perioden 2011–2019 var det i genomsnitt 16 kommuner och regioner varje år som hade kvar en del att återställa av ett tre år gammalt negativt balanskravsresultat (t.ex. för 2019 som härrör från 2016) och således inte hade återställt resultatet i tid. Ofta finns det i dessa fall inte angivet när återställande ska ske.

Därtill har utredningen fått kännedom om enstaka fall där en kommun eller region beslutat att inte återställa alls, utan att åberopa synnerliga skäl. Enligt utredningens beräkning är det underskott om −2,2 miljarder kronor som kommuner och regioner under perioden har beslutat att inte återställa genom att helt enkelt avskriva dem utan några skäl. Oavsett frekvens är förekomsten av ett sådant beteende allvarligt.

Budgetera för balans

De allra flesta kommuner och regioner upprättar en budget i balans som bygger på ett budgeterat årets resultat. Det finns ingen statistik som visar huruvida kommuner och regioner också upprättar en budget i balans i termer av ett balanskravsresultat. I utredningens enkätundersökning svarar dock sex av tio av respondenter att ett balanskravsresultat beräknas vid upprättandet av budget och plan. Det är vanligare att regioner beräknar balanskravsresultatet än kommuner.

Under perioden 2008–2019 var det i genomsnitt knappt 5 procent av kommunerna och drygt 9 procent av regionerna årligen som budgeterade med ett negativt årets resultat. Det kan jämföras med att drygt 13 procent av kommunerna och 35 procent av regionerna uppvisade ett negativt årets resultat i bokslutet per år. Det är således oftast fler som redovisar ett negativt resultat än som har budgeterat för det. Majoriteten av dem som redovisat ett negativt balanskravsresultat redovisade också ett negativt årets resultat.

Många kommuner och regioner synes budgetera med små marginaler vilket gör det svårare att hantera intäkts- eller kostnadsvariationer. Avsaknad av marginaler i budgeten kan också bidra till en ökad risk för urgröpning av det egna kapitalet. Om även balanskravsresultatet, som oftast ligger lägre än årets resultat, alltid beräknades i budgeten skulle marginalerna i budgeterat resultat sannolikt öka.

Hur används synnerliga skäl?

Kommuner och regioner kan under vissa förutsättningar åberopa synnerliga skäl för att inte återställa hela eller delar av ett negativt balanskravsresultat, alternativt förlänga återställandetiden.

Under perioden 2008–2019 var den ekonomiska omfattningen av att åberopa synnerliga skäl för att inte återställa ett negativt balanskravsresultat som mest 2,2 miljarder kronor 2013 och som minst knappt 16 miljoner kronor 2017. För 2019 var motsvarande siffra 446 miljoner kronor för sektorn som helhet, varav 11 kommuner stod för 229 miljoner och en region för återstoden.

Under senare år har antalet kommuner som åberopat synnerliga skäl varit mellan 2 och 11 per år, undantaget 2013 då det var 70 kommuner. Detta år gjordes förändrade antaganden för beräkning av pensionsskulden, vilket påverkade resultatet negativt. Andra förekommande synnerliga skäl avser t.ex. aktieägartillskott till kommunala bolag, nedskrivning av värdet på aktier och andelar i bolag, inlösen av pensionsskuld via försäkringslösning, omställningsarbete och i enstaka fall en stark finansiell ställning. I många fall ligger motiveringarna för att åberopa synnerliga skäl i linje med lagstiftning och förarbeten, men det förekommer också motiveringar som är mer tveksamma. Exempelvis förekommer det att kommuner och regioner hänvisar till omstrukturering som ett synnerligt skäl utan att det finns en tydlig koppling till god ekonomisk hushållning.

För att belysa frågan om hur synnerliga skäl används har utredningen studerat ett urval av kommuner och regioner (33 respektive 5) som under senare tid har haft upprepade negativa balanskravsresultat och som samtidigt redovisat synnerliga skäl eller uppgivit i enkäten att de inte återställt ett negativt balanskravsresultat. En handfull av de studerade kommunerna och regionerna har enligt utredningen inte använt möjligheten att åberopa synnerliga skäl i enlighet med lag-

stiftarens intentioner. Framför allt har det handlat om att de aktuella kommunerna eller regionerna har haft en alltför svag finansiell ställning, trots att de har motiverat synnerliga skäl utifrån en stark finansiell ställning. Vidare har det förekommit alltför svaga motiveringar för hur det som beskrivs som en omstrukturering av verksamheten, faktiskt kan bidra till lägre kostnader och god ekonomisk hushållning på sikt.

Synnerliga skäl skapar flexibelt balanskrav

Synnerliga skäl används också för andra ändamål än att inte återställa negativa balanskravsresultat – i vissa fall för att skapa en flexibilitet i förhållande till balanskravet. Sedan 2014 är det möjligt att i räkenskapssammandraget redovisa justeringar efter balanskravsresultatet under posten ”övriga justeringar”.[27]

Exempelvis justeras balanskravsresultatet för medel som öronmärks inom eget kapital för sociala investeringsfonder, kompetensfonder, olika miljöåtgärder eller nedskrivning av fastighetsvärden. Synnerliga skäl åberopas också i vissa fall även om ett negativt balanskravsresultat inte har redovisats. År 2019 uppgick sådana justeringar som här beskrivits till 615 miljoner kronor och det är framför allt i kommunerna som detta görs. Under perioden 2014–2019 har årligen i genomsnitt en av tio kommuner och sammantaget 89 kommuner återfört medel till balanskravsutredningen som ett synnerligt skäl. På sektornivå har beloppet varierat mellan 1 181 och 615 miljoner kronor per år. Under perioden hade hälften av kommunerna som återförde medel till balanskravsutredningen ett positivt balanskravsresultat det året som en övrig justering registrerades.

Förekomsten av resultatjusteringar är också omvittnad inom forskningen. Donatella (2016) konstaterar att resultatjustering förekommer för att jämna ut resultatet över tid. Resultatjustering kan ske med hjälp av olika instrument, bl.a. avsättningar, synnerliga skäl, partiell inlösen av pensionsförpliktelse samt nedskrivningar och utrangering av tillgångar. I Donatella (2018) studeras förekomsten av resultatjusteringar och hur dessa på sektornivå påverkar resultatet. Studien konstaterar att resultatjustering sker under samtliga år och att justeringarnas påverkan på resultatnivån inte är obetydlig. Re-

[27] Se inrapporteringsblankett för räkenskapssammandraget och instruktionerna för räkenskapssammandraget för 2020 (SCB 2020).

sultatjusteringarna på sektornivå uppgår till mellan −0,6 procent till 0,8 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Det framgår inte vilket instrument som använts för resultatjustering. I studierna dras slutsatsen att införandet av resultatutjämningsreserven har haft en knappt märkbar till ingen effekt på förekomsten av resultatjusteringar i kommuner.

Agerande inför bokslut kan påverka balanskravsresultatet

På utredningens workshop om finansförvaltning med företrädare för sektorn framkom att regelverket kring balanskravsjusteringarna har en påverkan på agerandet i medelförvaltningen inför ett bokslut. En balanskravsjustering görs för orealiserade vinster men inte för realiserade vinster vilket innebär att resultatet kan påverkas genom att sälja av placeringar före årsskiftet. Denna s.k. ”julhandel” – att köpa eller sälja finansiella instrument i samband med årsskiftet – kan användas när kommunen eller regionen annars riskerar att redovisa ett negativt balanskravsresultat.

Hur relaterar balanskravet till andra resultatmått?

Balanskravsresultatet är ett av flera resultatmått som återfinns i den ekonomiska redovisningen hos kommuner och regioner. I resultaträkningen och balanskravsutredningen finns flera summeringar som kan användas som resultatmått:

- Verksamhetens nettokostnader
- Verksamhetens resultat
- Resultat efter finansiella poster
- Årets resultat
- Årets resultat efter balanskravsjusteringar
- Balanskravsresultat.

Skillnaden mellan *Resultat efter finansiella poster* och *Årets resultat* utgörs av extraordinära poster. Parallellt med detta finns det möjlighet för kommuner och regioner att lägga till fler poster i resultat-

räkningen. Ett exempel på detta är *Årets resultat justerat för jämförelsestörande poster* som kan redovisas i anslutning till resultaträkningen eller i not. RKR har i en rekommendation beskrivit vad som kan definieras som extraordinära respektive jämförelsestörande poster.[28] De jämförelsestörande posterna kan återfinnas både under verksamhetens nettokostnader eller bland finansiella poster och blir därmed en egen dimension i resultaträkningen. Flera av de jämförelsestörande posterna kan sammanfalla med balanskravsjusteringarna.

I utredningens enkätundersökning anser knappt hälften av de svarande att balanskravsresultatet ger en rättvisande bild av ekonomin. Närmare fyra av tio anser också att det är ett centralt styrmått. En av tre använder verksamhetens resultat före finansiella poster som centralt styrmått och en av fyra använder årets resultat justerat för jämförelsestörande poster. En majoritet; två av tre, anser emellertid att årets resultat är det mest centrala resultatmåttet i ekonomistyrningen. Sammanfattningsvis anser således nästan hälften av respondenterna att balanskravsresultatet ger en rättvisande bild av ekonomin men det används i praktiken av betydligt färre som centralt styrmått. Betydligt fler använder årets resultat och det gäller i än högre grad för kommuner och regioner med stark ekonomi, höga genomsnittliga resultat och stark soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser.

I utredningens undersökningar och kontakter med företrädare för kommuner och regioner har ofta lyfts fram behovet av ett s.k. *underliggande resultat*. Det ska spegla den del av resultatet som huvudsakligen avser den löpande kärnverksamheten och som inte påverkas av tillfälligheter eller engångshändelser utanför kommunens eller regionens direkta kontroll. Någon exakt eller enhetlig definition av ett underliggande resultat finns dock inte. Utredningens tolkning är att ett underliggande resultat ungefär motsvaras av verksamhetens resultat före finansiella poster och som justeras för exploateringsintäkter och andra jämförelsestörande poster. Balanskravsresultatet kan sägas ligga närmare ett underliggande resultat än årets resultat, men de balanskravsjusteringar som görs i dag är inte tillräckliga för att det fullt ut ska kunna betraktas som ett underliggande resultat.

Resultaträkningens sista rad är årets resultat, som också är utgångspunkten vid härledning av balanskravsresultatet. Årets resultat är också en utgångspunkt vid uttolkningen av god ekonomisk hus-

[28] RKR:s Rekommendation R11 Extraordinära och jämförelsestörande poster (nov 2018).

hållning. På detta sätt skapas en koppling mellan balanskravet och god ekonomisk hushållning.

För att komma till balanskravsresultatet ska årets resultat i balanskravsutredningen rensas från vissa av de intäkter och kostnader som inte härrör från den löpande verksamheten (vilket ger årets resultat efter balanskravsjusteringar) och därefter justeras med eventuella förändringar av resultatutjämningsreserven.

Ett balanskravsresultat över noll ses av de flesta som ett lägsta godtagbart resultat. I balanskravsutredningen elimineras engångsintäkter i form av sådana realisationsvinster som inte står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning, eftersom de ska användas för att finansiera investeringar. I årets resultat ingår samtidigt andra typer av intäkter som kan liknas vid realisationsvinster, exempelvis exploateringsintäkter och gatukostnadsersättningar. Dessa elimineras inte i balanskravsutredningen i dag. Sammantaget innebär detta att balanskravsresultatet inte fullt ut tar hänsyn till intäkter som avser att finansiera framtida utgifter och som därför inte ska kunna konsumeras i närtid. Balanskravsresultatet justeras heller inte med sådana kostnader eller intäkter som uppstår när pensionsskulden ned- eller uppvärderas till följd av förändrade beräkningsantaganden, vilka därför måste hanteras ett enskilt år.

5.4.4 Identifierade problem och utredningens slutsatser

Balanskravet bidrar till en effektiv ekonomistyrning men …

Utredningen bedömer att balanskravet, sedan det infördes, har bidragit till att sätta fokus på de ekonomiska frågorna och därmed också bidragit till en bättre ekonomisk styrning i kommuner och regioner.

Utredningens enkätundersökning ger stöd för att det finns en god acceptans och förståelse för balanskravet och en majoritet av kommunerna och regionerna anser att kravet bidragit till en effektiv ekonomisk styrning och ökat fokus på ekonomifrågorna.

Utredningen har kunnat bekräfta bilden av att balanskravet har satt fokus på de ekonomiska frågorna, bidragit till en bättre ekonomisk styrning och att det har hög legitimitet. Därtill uppfattas balanskravet av de flesta som en miniminivå för vad som kan utgöra ett acceptabelt resultat.

Det är dock inte en oomtvistad ståndpunkt. En del bedömare menar att balanskravet i dag riskerar att flytta fokus från den högre ambitionsnivån som kravet på god ekonomisk hushållning utgör för de allra flesta kommuner och regioner och att det därför antingen borde avskaffas eller skärpas.

Ett alternativ kan vara att balanskravet skärps genom nivån höjs från ett nollresultat till exempelvis en procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Detta riskerar dock att flytta fokus från målet om god ekonomisk hushållning till balanskravet och befästa den valda lägsta nivån på balanskravet som en acceptabel resultatnivå över tid, vilket i sin tur riskerar att försämra den ekonomiska ställningen. Balanskravets syfte bör enligt utredningens uppfattning inte vara att ange en acceptabel lägstanivå för kommuners och regioners resultat sett över en längre tid utan bör i stället syfta till att utgöra ett skydd mot misskötsel av ekonomin och en garant för att kommunsektorn inte ska begränsa möjligheten för staten att uppfylla överskottsmålet.

Balanskravet är inte samma sak som god ekonomisk hushållning

Balanskravets utformning innebär att det i sig inte styr mot god ekonomisk hushållning. Balanskravsresultatet utgör en lägsta acceptabel nivå för ett enskilt år. När balanskravet infördes angavs som skäl att syftet var att dels förhindra en fortlöpande urgröpning av kommunernas och regionernas ekonomi, dels att skapa grundförutsättningar för en långsiktig stabil finansiell utveckling av den kommunala sektorn. Balanskravet är på så sätt en försäkran som minskar risken att ekonomin i den kommunala sektorn inte drabbar den offentliga ekonomin negativt.[29] För att på lång sikt konsolidera ekonomin och uppnå god ekonomisk hushållning krävs för de flesta kommuner och regioner en resultatnivå som ligger en bra bit över balanskravet. Detta är inte ett problem för sektorn som helhet – många kommuner och även regioner har en resultatnivå över noll – utan för ett mindre antal kommuner och regioner med återkommande underskott.

Balanskravet riskerar också att bidra till ett kortsiktigt fokus. Enligt utredningens enkätundersökning svarar en tredjedel av kommunerna och en femtedel av regionerna att balanskravet har inne-

[29] Prop. 1996/97:52, s. 29.

burit ett större fokus på det årliga balanskravsresultatet än på de långsiktiga målen för god ekonomisk hushållning.

Balanskravet respekteras inte fullt ut

Ett antal av de kommuner och regioner som redovisat negativa balanskravsresultat återställer inte resultatet inom tre år utan väljer att återställa på längre tid. Vissa negativa balanskravresultat som uppstår är av en sådan storlek att de inte rimligen kan förväntas återställas inom en treårsperiod. Hanteringen är dock långt ifrån transparent och konsekvent. Ibland hänvisas till synnerliga skäl för att förlänga återställandeperioden, ibland inte. Hur denna förlängda återställandetid redovisas i budget och årsredovisning varierar. Ibland anges en exakt plan för återställande och ibland beskrivs endast i allmänna ordalag att kommunen eller regionen fortfarande avser att återställa underskottet någon gång i framtiden när ekonomin så tillåter.

I regelverket för ekonomisk förvaltning finns ingen övre tidsgräns för ett förlängt återställande av negativa balanskravsresultat och det har inte heller utvecklats någon praxis. Utredningen anser att både tillämpningen och redovisningen av förlängd återställandetid bör följa tydliga och välkända regler och formkrav, vilka i dag till stor del saknas.

Förekomsten av återkommande negativa balanskravsresultat bidrar till en ökad risk för att god ekonomisk hushållning inte uppnås och att ekonomin i dessa kommuner och regioner urholkas på sikt.

Synnerliga skäl tillämpas vidlyftigt

Balanskravet utgör en miniminivå för vad som kan utgöra ett acceptabelt resultat för ett enskilt år och utgör ett skydd för det egna kapitalet. Därför behöver det vara tydligt på vilka grunder avsteg från att upprätta en budget i balans eller att inte återställa ett negativt balanskravsresultat medges.

Synnerliga skäl åberopas varje år av en liten minoritet kommuner och regioner och oftast till relativt begränsade belopp, men över tid ackumuleras antalet kommuner och regioner som någon gång åberopat synnerliga skäl till en betydande andel. Det kan ifrågasättas om tolk-

ningen av vad synnerliga skäl innebär, för vissa av de kommuner och regioner som åberopar sådana, är förenlig med lagstiftarens intentioner.

Det rör sig om tolkningar både av vad som utgör omstrukturer-ingsåtgärder och av vilka kostnadsposter som bör klaras av inom befintliga ekonomiska ramar. Till exempel har synnerliga skäl åberopats för att inte återställa negativa resultat som uppstått i kärnverksamheten, för att reglera öronmärkta medel inom eget kapital, för att lösa in pensionsåtagandet genom en försäkring, för medfinansiering av statlig och regional infrastruktur och till följd av ekonomiska tillskott till de kommunala företagen.

I något enstaka fall har negativa balanskravsresultat avskrivits utan hänvisning till synnerliga skäl. För att nå god ekonomisk hushållning krävs i normalfallet att negativa balanskravsresultat återställs. Det kan inte anses vara förenligt med kravet på god ekonomisk hushållning att inte återställa negativa balanskravsresultat genom att åberopa synnerliga skäl eftersom det medför en urholkning av ekonomin och en övervältring på kommande generationer.

Dessutom använder en del kommuner synnerliga skäl för att hantera bokföring av öronmärkningar i eget kapital. Den sammantagna bedömningen är att regleringen kring synnerliga skäl möjliggör avsteg från balanskravet som inte är förenliga med god ekonomisk hushållning. Av det skälet bör det övervägas om möjligheten att åberopa synnerliga skäl ska tas bort eller begränsas tydligare.

Stark finansiell ställning behöver förtydligas

Det är ett mycket litet antal kommuner och regioner som åberopat stark finansiell ställning för att budgetera med ett negativt resultat eller för att inte återställa ett negativt resultat – sannolikt färre än de som egentligen skulle ha skäl för det. Det kan bero på att det finns en otydlighet kring var gränsen går för vad som utgör en stark finansiell ställning. Men utredningen har också sett att det finns fall där en kommun eller region har hävdat stark finansiell ställning för att inte återställa negativa balanskravsresultat utan att uppfylla det mest grundläggande kriteriet: ett kapital som täcker hela pensionsåtagandet.

Utredningen anser att det synsätt som återspeglas i undantaget för stark finansiell ställning är relevant. Det finns ingen anledning för staten att uppmuntra kommuner och regioner att fortsätta att stärka sin finansiella ställning bortom en viss gräns. När den finansiella ställningen är tillräckligt god bör undantag därför kunna medges från balanskravet. Därigenom blir det tydligt att en fortsatt förstärkning av den finansiella ställningen inte är vare sig nödvändig eller önskvärd ur statens perspektiv och att det kanske eller rent av kan vara aktuellt för den aktuella kommunen eller regionen att lämna tillbaka en del av kapitalet till invånarna i form av en lägre skattesats eller mer resurser till välfärden.

Utredningen anser dock att om stark finansiell ställning fortsatt ska kunna fungera som undantag från balanskravet behöver det definieras tydligare så att inga tvivel råder om när en kommun eller region ska kunna åberopa undantaget. Utredningen anser att den vägledningen som finns i tidigare förarbeten inte ger en sådan tydlighet, exempelvis finns följande frågetecken:

1. Det går att tolka beskrivningen i förarbetena avseende kravet på eget kapital som att det räcker att soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser är positiv, dvs. i praktiken ligger mycket nära noll. Det kan dock inte anses vara tillräckligt, kravet får inte vara för lågt eftersom det egna kapitalet ska utgöra en betryggande marginal och buffert och inte riskera att helt urholkas av enstaka oförutsedda händelser.

2. Beskrivningen i förarbetena av att det ska finnas en buffert med realiserbara tillgångar tar inte hänsyn till att det numera är vanligt att det både förekommer realiserbara finansiella tillgångar och låneskulder samtidigt. Det bör tydligt framgå att eventuella låneskulder ska avräknas från de realiserbara tillgångarna. En kommun eller region som netto har en låneskuld bör inte betraktas ha en stark finansiell ställning, eftersom ett fortsatt starkt resultat behövs för att finansiera amorteringarna.

3. Skrivningen i förarbetena om att bufferten ska delfinansiera investeringar är oprecis, följdfrågan blir till hur stor eller liten del detta ska ske. Här behöver den andel av planerade investeringar som ska kunna självfinansieras med hjälp av bufferten fastställas mer exakt.

Omstrukturering för god ekonomisk hushållning måste betalas

Utredningen har sett exempel på att synnerliga skäl motiveras med omstruktureringskostnader på ett sätt som inte ligger i linje med lagstiftningens intentioner. Syftet med en omstruktureringsinsats är i normalfallet att den ska leda till lägre kostnader och högre resultat på sikt, vilket därmed möjliggör ett framtida återställande av negativa balanskravsresultat. Det är därför svårt att se att förekomsten av en större omstruktureringskostnad skulle kunna motivera att ett underskott skrivs av helt och hållet. Däremot kan ett återställande på längre tid motiveras på dessa grunder, för att omstruktureringen ska hinna ge effekt.

I dag har kommuner och regioner möjlighet att reservera överskott till en resultatutjämningsreserv för konjunkturutjämnande ändamål. En liknande konstruktion skulle kunna övervägas också för andra ändamål i syfte att stärka incitamenten att spara och bygga en buffert för att hantera bl.a. eventuella framtida omstruktureringskostnader. För att hantera behoven hos de kommuner och regioner som inte kan eller vill utnyttja en sådan möjlighet till eget sparande kan det dock vara motiverat att bibehålla möjligheten till förlängd återställandetid av negativa balanskravsresultat, för sådana kostnader som syftar till att åstadkomma en högre resultatnivå.

Balanskravet är asymmetriskt

Balanskravet har en asymmetrisk utformning i den meningen att underskott ska återställas inom tre år medan överskott konsolideras in i det egna kapitalet. Teoretiskt kan balanskravets utformning bidra till ett kortsiktigt konsumtionsbeteende där kostnader tidigareläggs och eventuella överblivna medel används innan årets slut. Den tesen får emellertid begränsat stöd i utredningens enkätundersökning. Samtidigt svarar var fjärde respondent att de reserverar medel inom eget kapital för framtida driftskostnader. I flera fall är reserveringarna att betrakta som tveksamma utifrån god redovisningssed. Forskningsstudier visar emellertid på att resultatjusteringar genom att flytta intäkter eller kostnader mellan olika år inte är ovanliga. En av strategierna som används för detta ändamål är att sätta av medel för framtida utgifter (Donatella 2016).

Balanskravets inbyggda asymmetri har till viss del kunnat hanteras genom möjligheterna att ange synnerliga skäl för att inte behöva återställa negativa balanskravsresultat. Om möjligheten att åberopa synnerliga skäl tas bort skulle det innebära en skärpning av balanskravet. En sådan förändring skulle förstärka balanskravets funktion som ett skyddsnät för den kommunala ekonomin. Det är dock fortfarande viktigt att utrymme finns för kommuner och regioner att vidta exempelvis omstruktureringsåtgärder som ligger i linje med en god ekonomisk hushållning. För att kommuner och regioner ska kunna hantera sådana omstruktureringskostnader, som kan ta längre tid att återställa än tre år, behövs ett verktyg för att kunna fördela sådana kostnader över en längre tidsperiod. Utgångspunkten måste dock vara att negativa balanskravsresultat alltid ska återställas.

Balanskravsresultatet är inte anpassat för styrning

Utrednings syn på balanskravet är att det ska vara ett lägsta godtagbart resultatkrav kopplat till ett resultatmått som i huvudsak speglar utfallet av kommunernas och regionernas kärnverksamhet. Det betyder att årets resultat enligt resultaträkningen inte kan användas eftersom det innehåller en hel del andra poster än de som härrör från kärnverksamheten. Trots att en eliminering av vissa poster görs redan i dag, när balanskravsresultatet beräknas, finns det fortfarande mer tillfälligt förekommande poster som kan påverka balanskravsresultatet ett enskilt år relativt mycket, både positivt och negativt. Exempelvis har exploateringsintäkter påverkat resultatet för ett antal kommuner liksom förändringar av beräkning av pensionsskulden, som påverkat hela sektorn. Dessa poster kan ge relativt stora förändringar i balanskravsresultatet mellan olika år och det kan ibland vara pedagogiskt svårt att förklara för alla utom de mest insatta. Det innebär också en risk för att de tas till intäkt för att höja de löpande verksamhetskostnaderna, trots att t.ex. exploateringsintäkter enligt utredningens uppfattning i första hand bör användas till investeringar eller för att amortera av låneskulden medan intäkter från gatukostnadsersättningar är förenade med framtida kostnader. Den typen av intäkter och kostnader bör därför inte finnas med i ett mått som avser att spegla kärnverksamhetens intäkter och kostnader under året.

Det finns således vissa ytterligare intäkts- och kostnadsposter för vilka frågan kan ställas om de, utifrån ett perspektiv om god ekonomisk hushållning, också bör tas bort i balanskravsutredningen. Det handlar om intäkter av engångskaraktär, exploateringsintäkter, försäljning av tomter, eller som korresponderar mot framtida kostnader, gatukostnadsersättningar och privata investeringsbidrag. En annan kostnadspost som påverkar balanskravsresultatet mycket är omvärdering av pensionsskulden till följd av ändrade beräkningsantaganden. När en omvärdering har skett som har betytt att negativa balanskravsresultat har uppstått har många kommuner och regioner hävdat synnerliga skäl för att inte återställa resultatet. Om balanskravsresultatet ska vara av en sådan natur att det speglar den löpande verksamheten och består av kostnadsposter som kommunen och regioner har möjlighet att påverka kan det lösas genom att nya justeringsposter införs i balanskravsutredningen.

Balanskravsresultatet kan påverkas genom bokslutspolitik

Det finns ett behov av att utjämna resultatet över olika år vilket balanskravet inte medger. Det har föranlett att kommuner och regioner gjort vissa justeringar som är att betrakta som s.k. bokslutspolitik. Utredningen har i ovanstående avsnitt redovisat att olika tekniker för resultatjusteringar förekommer. Exempelvis kan synnerliga skäl användas för att lägga stora kostnader på ett enskilt år, vilket leder till att en bättre resultatnivå kan visas upp under kommande år. Därtill öppnar även olika hantering av realiserade och orealiserade vinster från medelförvaltningen i balanskravsjusteringarna upp för bokslutpolitik. Genom att sälja och återköpa värdepapper vid ett årsskifte kan balanskravsresultatet påverkas. Förutom onödiga transaktionskostnader utsätter sig kommunen eller regionen också för en marknadsrisk genom denna hantering. Med relativa enkla medel kan negativa balanskravsresultat undvikas vilket leder till att balanskravets funktion försvagas eller sätts ur spel. Hanteringen bör därför inte uppmuntras så som sker genom dagens sätt att beräkna balanskravsresultatet.

5.5 Konjunkturutjämning

5.5.1 Utredningens uppdrag att utvärdera resultatutjämningsreserver

Balanskravets ettåriga karaktär innebär en risk att kommuner och regioner bidrar till att förstärka konjunktursvängningar, genom att genomföra besparingar i sin verksamhet vid en konjunkturnedgång och/eller att bygga ut den för mycket i en högkonjunktur, när skatteintäkterna är goda. I syfte att mildra risken för sådana effekter har kommuner och regioner sedan 2013 möjlighet att sätta av medel i resultatutjämningsreserver. Avsikten med resultatutjämningsreserverna är att skapa förutsättningar för en mer stabil utveckling av kommunsektorns konsumtion och sysselsättning över en konjunkturcykel. Resultatutjämningsreserver kan vara ett bra verktyg för en effektiv och flexibel ekonomistyrning förutsatt att reserverna används på rätt sätt, dvs. inte för tillfälliga skattesänkningar eller utgiftsökningar. Utredningen har mot den bakgrunden i uppdrag att bedöma om resultatutjämningsreserver bör bli obligatoriska och lämna förslag på hur regelverket om resultatutjämningsreserver i övrigt bör vara utformat samt lämna nödvändiga författningsförslag.

5.5.2 Bakgrund och gällande rätt

Enligt 11 kap. 14 § första stycket kommunallagen får kommuner och regioner reservera medel till en resultatutjämningsreserv. Beslut om att reservera till respektive använda medel från resultatutjämningsreserven bör i första hand fattas i samband med beslutet om budgeten och kan vid behov revideras i samband med fullmäktiges behandling av årsredovisningen.[30]

Syftet med resultatutjämningsreserven är att förstärka möjligheten för kommuner och regioner att själva utjämna intäkter över tid, och därigenom möta konjunkturvariationer samt att stärka inriktningen mot en långsiktig, god ekonomisk hushållning.[31] Balanskravets konstruktion innebär att det begränsar möjligheterna att jämna ut effekterna för verksamheten av tillfälliga intäktsminskningar, t.ex. till följd av en konjunktursvacka. Införandet av resultat-

[30] Prop. 2016/17:171, s. 428.
[31] Prop. 2011/12:172, s. 16, 22–23.

utjämningsreserverna kunde därför enligt förarbetena ses som ett förtydligande av det övergripande målet om god ekonomisk hushållning som kommuner och regioner ska ha i sin verksamhet.[32] Det ansågs dock viktigt att en uppbyggd resultatutjämningsreserv inte användes för tillfälliga skattesänkningar eller utgiftsökningar.[33]

Enligt 11 kap. 14 § andra stycket kommunallagen får en reservering till resultatutjämningsreserven göras med högst ett belopp som motsvarar det lägsta av antingen den del av årets resultat eller den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 11 kap. 10 § LKBR, som överstiger en procent av summan av skatteintäkterna, de generella statsbidragen och den kommunalekonomiska utjämningen (första punkten) eller två procent av summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning (andra punkten). Den första punkten förutsätter att kommunen eller regionen inte har ett negativt eget kapital, inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser. Den andra punkten kan tillämpas av kommuner och regioner som har ett negativt eget kapital inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser.

Medel från resultatutjämningsreserven får användas för att utjämna intäkter över konjunkturcykeln (11 kap. 14 § första stycket kommunallagen). Vid en bedömning av om en kommun eller en region ska använda medel från resultatutjämningsreserven, kan en vägledning vara om den prognostiserade underliggande skatteunderlagsutvecklingen för riket nästkommande år över- eller understiger den genomsnittliga utvecklingen av skatteunderlaget för de senaste tio åren.[34]

Om en kommun eller en region väljer att ha en resultatutjämningsreserv ska det även framgå av riktlinjerna för god ekonomisk hushållning hur kommunen eller regionen avser att hantera denna (11 kap. 1 § kommunallagen). Innehållet i riktlinjerna bör enligt förarbetena innefatta en reglering av när medel ska reserveras till reserven, hur de reserverade medlen får användas och villkoren för användningen.[35] Vidare uttalas i förarbetena att kommunen respektive regionen bör ha en strategi för uppbyggnaden av resultatutjämningsreserver och för hur den avser att utjämna resultaten mellan hög- och lågkonjunkturer. Det bör även finnas lokala kriterier för resultat-

[32] Prop. 2011/12:172, s. 1, 23.
[33] Prop. 2011/12:172, s. 24.
[34] Prop. 2011/12:172, s. 30.
[35] Prop. 2011/12:172, s. 32.

reservering, som kopplas till kommunens eller regionens resultatmål och ekonomiska ställning, samt ett tak för hur stor reserven högst får vara. Taket kan t.ex. formuleras som en andel av kommunens eller regionens skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomiska utjämning.[36]

5.5.3 Hur har resultatutjämningsreserven tillämpats i praktiken?

Utredningen har uppmärksammat att det finns brister i det statistiska underlaget som kommuner och regioner rapporterar in till SCB och som har försvårat möjligheten att utvärdera resultatutjämningsreserven. Bland annat har utredningen noterat att det i många fall finns motstridigheter mellan de uppgifter som rapporterats in till i räkenskapssammandraget och motsvarande uppgifter i årsredovisningen. Dessutom har det inte varit möjligt att återskapa resultatutjämningsreservens utgående balans med de uppgifterna om reservering och ianspråktagande av medel som anges i balanskravsutredningen.[37]

Kommunsektorn som helhet har under perioden 2013–2019 reserverat 21,3 miljarder kronor till resultatutjämningsreserven och disponerat medel ur resultatutjämningsreserven till ett belopp på 2,9 miljarder kronor. Totalt i sektorn uppgick kvarstående medel i resultatutjämningsreserverna 2019 till 18,5 miljarder kronor, motsvarande 4,5 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Kommunerna stod för 17,6 miljarder kronor och regioner för 0,8 miljarder kronor. Litet mer än hälften av kommunerna och nästan 30 procent av regionerna hade vid utgången av 2019 medel reserverade i en resultatutjämningsreserv.

Vid införandet av resultatutjämningsreserven 2013 tilläts upparbetade överskott för tiden 2010–2012 att sparas undan till resultatutjämningsreserven. Reserveringen för 2013, som är den största under perioden, innefattar således även överskott för 2010–2012.

[36] Prop. 2011/12:172, s. 27–28.
[37] Dessa brister med flera har påtalats i Riksrevisionen (2018a).

Tabell 5.1 Återstående medel i resultatutjämningsreserven 2013–2019

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Kommuner							
Årlig reservering, mdkr	5,8	1	1,7	2,6	4,4	2,8	2,2
Årlig disponering, mdkr		–0,6	–0,2	–0,7	–0,5	–0,2	–0,3
Utgående balans i RUR	5,8	6,1	7,5	9,3	13,2	15,8	17,6
Antal kommuner med utgående balans till RUR	98	118	120	141	139	154	162
Andel kommuner med utgående balans till RUR	34%	41%	41%	49%	48%	53%	56%
Regioner							
Utgående balans i RUR	0,8	0,6	0,7	0,7	0,8	0,8	0,8
Antal regioner med utgående balans i RUR	5	5	6	6	6	6	6
Andel regioner med utgående balans i RUR	24%	24%	29%	29%	29%	29%	29%
Utgående balans i RUR för kommunsektorn, mdkr	**6,5**	**6,7**	**8,2**	**10,0**	**14,1**	**16,6**	**18,5**

Källa: Statistiska centralbyrån, kommunernas och regionernas räkenskapssammandrag.

Resultatutjämningsreserv 2020

Den preliminära statistik som redovisats för 2020 indikerar att tillämpningen av resultatutjämningsreserven har ökat till följd av att ytterligare 23 kommuner och 5 regioner har reserverat medel. I avsnittet exkluderas 2020 dels därför att det statistiska utfallet inte är komplett, dels därför att 2020, p.g.a. covid-19, är ett väldigt speciellt år som inte återspeglar hur reserven har tillämpats under mer normala år. Under 2020 genererade kommunsektorn ett stort överskott som berodde på att sektorn av staten tillfördes extra statsbidrag som inte fullt ut kunde användas samt att verksamhetskostnaderna blev lägre än förväntat. Sammantaget ökade den utgående balansen i resultatutjämningsreserven 2020 med 10,9 miljarder kronor där kommunerna och regionerna vardera stod för hälften av ökningen.

Kommuner

Andelen kommuner som tillämpar resultatutjämningsreserver fördelas sig relativt jämnt mellan SKR:s kommungrupper. Den högsta andelen kommuner med en positiv utgående balans i resultatutjäm-

ningsreserver 2019 återfinns i gruppen mindre städer/tätorter och landsbygdskommuner och den lägsta andelen finns i gruppen större städer och kommuner nära större stad. I kommungruppen storstäder och storstadsnära kommuner var den utgående balansen mätt som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning dubbelt så stor jämfört med de två övriga kommungrupperna. Det beror i hög grad på att Göteborg och Malmö har gjort stora reserveringar.

Andelen kommuner som tillämpar resultatutjämningsreserver är störst bland de kommuner som i genomsnitt har haft ett positivt resultat mellan 2015 och 2019. Ett tillräckligt högt resultat är en förutsättning för att kunna reservera medel till resultatutjämningsreserver. Andelen som använder resultatutjämningsreserver är emellertid lägre för kommuner med högst resultatnivå. I utredningens enkätundersökning anger respondenter från sådana kommuner att de inte tillämpat resultatutjämningsreserver, eftersom de har tillräckligt höga resultatmål samt att en resultatutjämningsreserv riskerar att bidra till en sämre ekonomistyrning. Kommuner med ett i genomsnitt negativt resultat under perioden hänvisade, av naturliga skäl, i större utsträckning till att de saknat ekonomisk möjlighet att reservera medel till resultatutjämningsreserver.

Regioner

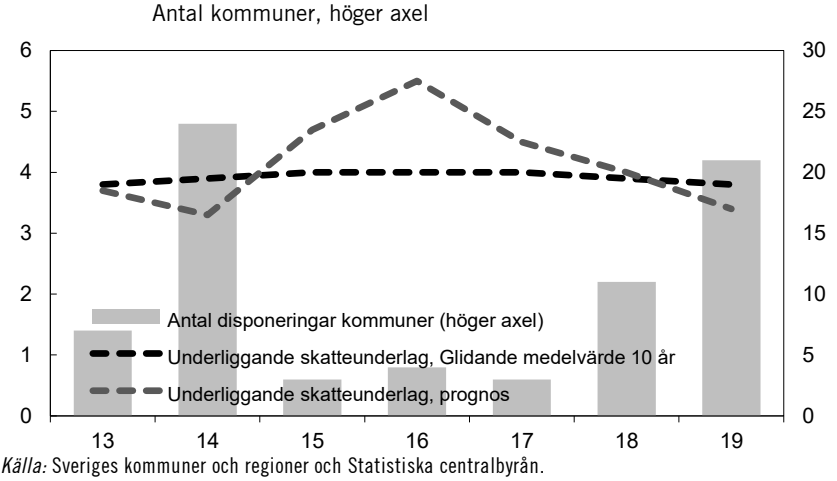
Användningen av resultatutjämningsreserver har varit lägre bland regionerna jämfört med kommunerna. Det är dels en lägre andel av regionerna som har infört resultatutjämningsreserver, dels är det reserverade beloppet som andel av skatteintäkter, statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning lägre jämfört med kommunerna. En trolig förklaring är att de flesta regionerna har ett negativt eget kapital inklusive ansvarsförbindelser för pensionsförpliktelser och en lägre resultatnivå relativt kommunerna. Det har därmed krävts att de uppvisar ett större positivt resultat för att kunna sätta av medel till resultatutjämningsreserven. De regioner som har en positiv utgående balans i resultatutjämningsreserver 2019 har också haft ett resultat som överstiger genomsnittet för riket.

5.5.4 Har resultatutjämningsreserven använts i enlighet med de ursprungliga intentionerna?

Det är tydligt vilka krav som uppställs i lagstiftningen för reservering av medel till resultatutjämningsreserver. Däremot finns det inget krav på vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att få ianspråkta medel, utöver stadgandet om att medel ur resultatutjämningsreserver får användas för att utjämna medel över en konjunkturcykel. Dock framgår det i förarbetena att resultatutjämningsreserven kan upplösas när den prognostiserade utvecklingen av det underliggande skatteunderlaget understiger ett tioårigt, historiskt genomsnitt av det underliggande skatteunderlaget. Om den beslutsregeln hade följts kunde medel ur reserven ha disponerats 2013, 2014 och 2019.

Under perioden 2013–2019 har 55 kommuner vid 73 tillfällen löst upp medel ur resultatutjämningsreserven. Flest antal disponeringar av medel ur resultatutjämningsreserven har skett under 2014 och 2019 följt av 2018. Under 2014 togs medel i anspråk av 24 kommuner eller 20 procent av de kommuner som reserverat medel till resultatutjämningsreserven vid den tidpunkten. Motsvarande siffror för 2019 var 21 kommuner eller cirka 13 procent. Drygt 70 procent av disponeringarna har således skett i enlighet med lagstiftarens intention.

Figur 5.2 Antal kommuner som tagit medel i anspråk ur en resultatutjämningsreserv och prognos över det underliggande skatteunderlagets utveckling, 2013–2019



Källa: Sveriges kommuner och regioner och Statistiska centralbyrån.

Omkring 30 procent av disponeringarna har emellertid skett under perioden 2015–2018 då skatteunderlagsutvecklingen översteg de uppställda kriterierna. I enkätundersökningen angavs i drygt 60 procent av svaren från de berörda att orsaken till att medel ur reserven disponerats var att de fått högre kostnader än väntat. Endast i 10 procent av svaren angavs att disponering skett till följd av en lägre skatteunderlagstillväxt kopplat till konjunkturläget. Det faktum att ett antal kommuner valt att disponera medel ur sin resultatutjämningsreserv under relativt goda tider skulle kunna förklaras av att många snarast betraktar den som ett verktyg för att täcka oväntade kostnadsökningar eller intäktsminskningar oavsett orsak.

5.5.5 Vilka problem har identifierats med resultatutjämningens utformning?

De med störst behov har lägst förmåga

För att vara ett effektivt verktyg som stabiliserar kommunsektorns verksamhet vid en konjunkturnedgång behöver resultatutjämningsreserven ha en hög implementeringsgrad bland de kommuner och regioner som har sämst förutsättningar att parera en lägre tillväxttakt av skatteunderlaget, dvs. kommuner och regioner som har låga resultatnivåer. Många av dessa har emellertid haft sämre möjligheter att bygga upp en resultatutjämningsreserv. Kommuner och regioner med höga resultatnivåer har haft bättre möjligheter att bygga upp en resultatutjämningsreserv, men också bättre möjligheter att hantera intäktsvariationer, utan tillgång till en resultatutjämningsreserv.

Frivillighet skapar olikhet

Det är frivilligt för kommuner och regioner att reservera medel till resultatutjämningsreserven. Vissa kommuner och regioner har valt att inte reservera medel till resultatutjämningsreserven, eller har saknat möjlighet. Trots en god konjunkturutveckling under ganska lång tid saknade 52 procent av kommuner och regioner en resultatutjämningsreserv 2019. Vid en större ekonomisk nedgång står således en stor andel av kommunerna och regionerna utan ett eget verktyg att kunna hantera en del av intäktsbortfallet.

Riktlinjer och principer för disponering

Reglerna för disponering av medel tillåter en lokal tolkning av hur och när medel ur resultatutjämningsreserven får tas i anspråk. I ett antal fall (jfr ovan, 60 procent av berörda angav kostnadsskäl) har det inneburit att resultatutjämningsreserven har använts för andra ändamål än att jämna ut intäkter över konjunkturcykeln. Utredningen har gjort en genomlysning av riktlinjerna för resultatutjämningsreserver hos de kommuner som har disponerat medel under perioden 2015–2018 samt 30 andra kommuner och samtliga regioner. Det finns inga större skillnader i lokala regler om när reserveringar får ske eller hur stor resultatutjämningsreserven får bli. Däremot finns det tydliga skillnader under vilka förhållanden resultatutjämningsreserven får lösas upp. De kommuner som har löst upp resultatutjämningsreserven under 2015–2018 har haft en mer generös tolkning av när medel kan lösas upp. De definierar eller bedömer oftare själva när lågkonjunktur råder och har i högre utsträckning adderat kompletterande regler för när medel kan disponeras. Regioner och övriga kommuner har i mycket högre utsträckning gjort en tolkning som är i linje med lagstiftarens intention.

Resultatutjämningsreservens storlek

Kommunerna har haft bättre förutsättningar än regionerna att reservera medel till resultatutjämningsreserven. Bland de som fram till och med 2019 hade reserverat medel i resultatutjämningsreserven uppgick storleken på den utgående balansen till 5,6 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Medianvärdet var 3,2 procent vilket innebär att resultatutjämningsreserven i vissa kommuner är av betydande storlek. Det finns inga centrala regler om hur stor resultatutjämningsreserven får vara. För 10 procent av kommunerna överstiger resultatutjämningsreserven 9 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. För den tiondel av kommuner som har den minsta storleken på resultatutjämningsreserven understiger den till 0,9 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. En stor resultatutjämningsreserv, i kombination med en avvikande tolkning av under vilka förutsättningar medel får disponeras, kan bidra till att det egna kapitalet i kommunen eller

regionen minskar på ett sätt som inte är förenligt med god ekonomisk hushållning. Alltför stora resultatutjämningsreserver skulle också kunna leda till en situation där en samtidig upplösning av medel ur alla resultatutjämningsreserver kan påverka statens möjlighet att uppfylla överskottsmålet.

Tabell 5.2 Fördelning av kommunernas utgående balans i resultatutjämningsreserven 2019

Andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning

	Percentil 10	Percentil 25	Median	Percentil 75	Percentil 90	Medelvärde
Procent	0,9	1,8	3,2	5,4	9,1	5,6

Källa: Statistiska centralbyrån.

5.5.6 Utredningens slutsatser

Utvärderingsperioden för kort

Utvärderingsperioden för resultatutjämningsreserven har varit kort och kommunsektorn har mestadels haft en hög skatteunderlagstillväxt bortsett från ett par år. Detta innebär att resultatutjämningsreserven inte har varit implementerad under någon längre period med svag utveckling av skatteunderlaget. Resultatutjämningsreserven har använts i begränsad utsträckning, drygt hälften av kommunerna och en knapp tredjedel av regionerna hade, vid 2019 års utgång, medel i resultatutjämningsreserver.

Obligatorium saknar stöd och innebär risker

Frågan om att göra resultatutjämningsreserver obligatoriska får mycket litet stöd i de undersökningar utredningen har genomfört och i de samtal som förts med företrädare från sektorn. Utredningen ser vidare en rad nackdelar med införandet av en obligatorisk resultatutjämningsreserv. För de kommuner och regioner som inte haft ekonomisk möjlighet att reservera medel medför ett obligatorium ingen skillnad, såvida reglerna inte samtidigt ändras för när medel får reserveras. Om reglerna för reservering skulle göras mer liberala riskerar resultatutjämningsreserven att bidra till en urholkning av

kommunernas och regionernas ekonomi givet att det inte finns någon garanti att medlen används på ett ändamålsenligt sätt.

Den begränsade användningen av resultatutjämningsreserverna beror till viss del på att det finns kommuner och regioner som inte har haft ekonomisk möjlighet att reservera medel till en resultatutjämningsreserv. Av de kommuner som har en resultatutjämningsreserv finns det ett mindre antal som har använt denna för att omfördela överskott av andra anledningar än konjunkturutjämning.

Kommunsektorns förmåga att på egen hand utjämna intäkter vid konjunkturvariationer är mot bakgrund av graden av tillämpning inte tillräcklig. Flera kommuner och regioner har visserligen goda resultat och kan hantera ett intäktsbortfall genom att justera sina finansiella mål, men många kommuner och regioner har så små marginaler att de inte kan hantera ett intäktsbortfall på egen hand.

Behovet av konjunkturutjämning kvarstår

Att resultatutjämningsreserver inte haft ett större genomslag och saknas i en stor del av kommun- och regionkollektivet innebär att det kvarstår ett behov av att statligt konjunkturstöd lämnas till kommunsektorn vid djupare ekonomiska kriser. Om resultatutjämningsreserven uppfattas som ett överflödigt verktyg för att kommuner och regioner själva ska trygga intäkterna vid en konjunkturnedgång kan det leda till att resultatutjämningsreserven nyttjas för andra ändamål än konjunkturutjämning.

Mot bakgrund av utredningens analys av resultatutjämningsreserverna vore det både mer ändamålsenligt och effektivt om staten tog ett större ansvar för konjunkturstabilisering av den kommunala verksamheten.

Stabilisering av kommunsektorns intäkter kan hanteras på olika sätt, vilka har sina för- och nackdelar. Dagens praxis, där stödet ofta ges i form av diskretionära statsbidrag, är långt ifrån optimal. Det gäller både ur kommunernas och statens perspektiv. Det grundläggande dilemmat är att kommuner och regioner är betjänta av ett så tidigt besked som möjligt för att undvika ”panikåtgärder” samtidigt som staten gärna vill vänta så länge som möjligt med beskedet, för att kunna anpassa beloppet till de behov som finns. Denna målkonflikt är dock inte oupplöslig. Utöver dagens praxis med diskretionärt

beslutade statsbidrag finns andra exempel på hur en statlig konjunkturstabilisering för kommuner och regioner skulle kunna utformas. Exempelvis kan olika regelstyrda modeller skapa förutsättningar för både ett tidigt principiellt besked och ett senare besked om de exakta beloppen, vilket skulle ge en mer ändamålsenlig ekonomisk planering både för staten och kommunerna. Ett aktuellt exempel där en sådan modell på ett mycket tydligt sätt hade gagnat både staten och kommunerna är det konjunkturstöd som lämnades till kommuner och regioner 2020. Om detta stöd hade baserats på en regelstyrd modell hade belastningen på statens finanser troligtvis blivit betydligt mindre samtidigt som samma effekt hade uppnåtts vad gäller kommunerna och regionernas verksamhet.

Tydliga kriterier för när finansiellt stöd lämnas till kommunsektorn vid lågkonjunktur skulle stärka förutsägbarheten och stärka kommunernas och regionernas planeringsförutsättningar inom ramen för den ekonomiska styrningen. Detta skulle även vara till hjälp för staten vid bedömningen om hur mycket medel som ska tillföras sektorn.

Utredningen har i sina direktiv fått möjlighet att ta upp andra frågor än de som nämns i direktivet, om det behövs för att utredaren ska kunna fullgöra sitt uppdrag på ett tillfredsställande sätt, och lämna nödvändiga författningsförslag. Mot den bakgrunden görs i det följande en analys av några olika modeller för statlig konjunkturstabilisering för kommuner och regioner.

5.5.7 Olika sätt att motverka effekterna för kommunsektorn av en konjunkturnedgång

Bakgrund och problembeskrivning

Vid befarade eller konstaterade djupare lågkonjunkturer har staten vid upprepade tillfällen tillfört kommunsektorn extra medel i form av konjunkturstöd för att undvika att negativa effekter uppstår för såväl tillhandahållandet av välfärdstjänster som det allmänna sysselsättningsläget. Ett sådant agerande är helt i linje med vedertagna stabiliseringspolitiska rekommendationer som syftar till att undvika att kommuner och regioner förstärker en redan pågående konjunkturnedgång. Balanskravets utformning leder till att kommuner och regioner normalt måste minska verksamhetens omfattning eller höja

skattesatsen när konjunkturen viker. De kommuner och regioner som har reserverat medel i en resultatutjämningsreserv kan ianspråkta dessa och minska de procykliska effekter som följer av balanskravets asymmetriska utformning. För de kommuner och regioner som inte har en resultatutjämningsreserv krävs att någon form av konjunkturstöd tillhandahålls för att undvika neddragningar i verksamheten eller skattehöjningar.

Resultatutjämningsreserv har emellertid haft ett begränsat genomslag, vilket redovisats ovan. Detta innebär att staten inte kan förlita sig på att kommunsektorn som helhet har en egen buffert inom ramen för resultatutjämningsreserven vid beslut om konjunkturstöd.

Diskretionärt beslutat konjunkturstöd riskerar att vara feldimensionerat och komma vid fel tidpunkt. För att trygga kommunernas och regionernas planeringshorisont behöver ett stöd aviseras tidigt i en kris. Samtidigt är den information som en bedömning om konjunkturutvecklingen bygger på oftast bristfällig, särskilt i en lågkonjunktur. För att undvika att behöva göra onödiga neddragningar i verksamheten behöver kommuner och regioner tidigt få en uppfattning om hur stort konjunkturstöd som kan förväntas. Staten behöver å sin sida med den osäkerhet som råder göra en uppskattning av vad en lämplig nivå på stöd bör vara så att kommunsektorn kan bibehålla nivån i verksamheten. Osäkerheten kan leda till en över- eller underkompensation i förhållande till de förväntningar som finns och ett samhällsekonomiskt ineffektivt nyttjande av befintliga resurser.

Staten behöver väga behovet av extra stöd till kommunsektorn mot risken att så kallade mjuka budgetrestriktioner (se avsnitt 3.6) uppstår eller förstärks. Om det statliga stödet till kommunsektorn under en djupare lågkonjunktur betraktas som en försäkringslösning minskar risken för att mjuka budgetrestriktioner uppstår. Avsaknaden av ett regelverk för när konjunkturstöd lämnas och hur stort belopp som tillförs sektorn lämnar ett utrymme för att förstora behovsbilden och följaktligen storleken på stödet.

Under 2020 tillfördes kommunsektorn 21 miljarder kronor i generella statsbidrag som var direkt hänförliga till den lågkonjunktur som befarades följa med anledning av covid-19-pandemin. Mot bakgrund av det starka ekonomiska resultatet kommunsektorn som helhet visade upp går det i efterhand att konstatera att stödets storlek översteg vad som behövdes för att upprätthålla verksamheten och sysselsättningen i kommunsektorn.

En regelstyrd konjunkturstabilisering

Frågan om konjunkturstabilisering har undersökts i ett par tidigare utredningar och rapporter. I den s.k. STEMU-utredningen förs en diskussion om kommunsektorns roll i stabiliseringspolitiken. För att minska konjunkturens effekt på kommunernas verksamhet kan skatteunderlaget baseras på de beskattningsbara inkomsterna över en längre tid.[38] Konstruktionen jämnar ut konjunktursvängningarnas effekt på skatteintäkterna över flera år. Konjunkturbaserade generella statsbidrag är en annan metod med expanderade bidrag i lågkonjunktur och motsatt verkan i högkonjunktur. I betänkandet framhålls att konjunkturbaserade statsbidrag bör vara regelstyrda snarare än att de grundas i diskretionära beslut. Förutom att detta ger bättre planeringsförutsättningar minskar risken för att kommuner och regioner agerar strategiskt och att det långsiktiga ansvaret för den egna ekonomin urholkas.

I Finanspolitiska rådets rapport (2009) förespråkas också att stöd bör lämnas i form av konjunkturbaserade statsbidrag som vilar på en beslutsregel, eftersom det gör det enklare att skilja konjunkturberoende åtgärder från de beslut som fattas om kommunernas långsiktiga resursutrymme.[39]

I betänkandet Spara i goda tider (SOU 2011:59) utreddes en stabiliseringsfond finansierad av sektorn ur vilka kommuner och regioner erhöll stöd vid konjunkturnedgångar. Två regelstyrda modeller utreddes där den ena var att likna vid konjunkturbaserade statsbidrag och den andra en garantimodell som framför allt syftade till att hantera djupare lågkonjunkturer genom att garantera en lägsta utveckling av skatteintäkterna.

En regelstyrd stabiliseringsmekanism

Utgångspunkter

En regelstyrd mekanism för konjunkturstöd kan rätt utformad ge kommuner och regioner goda planeringsförutsättningar vid en lågkonjunktur. De på förhand givna kriterierna för när medel lämnas minskar risken för att mekanismen bidrar till mjuka upp budgetrestriktionerna.

[38] SOU 2002:16.
[39] Finanspolitiska rådet (2009).

Utgångspunkten är att systemet ska vara regelstyrt och att parametrarna ska stå sig över tid och att det ska vara enkelt och transparent. Om parametrarna måste ändras ofta närmar sig regelstyrningen en situation med diskretionära beslut om konjunkturstöd. Stödet bör beräknas med en modell som är enkel att förstå sig på och uttolka för att kunna förutse när medel lämnas.

En modell för att garantera skatteunderlagstillväxten

I SOU 2011:59 redogjordes för en modell som garanterade en lägsta skatteunderlagstillväxt för kommunerna och regionerna.[40] I korthet tillförsäkras kommunerna och regionerna en viss inkomst genom att skatteunderlaget inte tillåts falla under en viss nivå. Skatteunderlaget är en central variabel eftersom kommunernas och regionernas skatteinkomster beräknas utifrån skatteunderlaget.[41] Stödet ska endast lämnas när intäkterna faller på grund av en konjunkturnedgång och därför bör utgångspunkten vara ett skatteunderlag där effekterna av regelförändringar är bortrensade.

Vad behöver en garantinivå beakta?

Vid tidigare lågkonjunkturer har extra generella statsbidrag lämnats till kommuner och regioner för att undvika neddragningar i verksamheten. Ett konjunkturstöd syftar således till att garantera kommunsektorn en viss köpkraft i termer av verksamhetsvolym. En garantinivå bör idealt sett uttryckas i reala termer, men det är långtifrån oproblematiskt. En omräkning från nominella till reala termer innebär att regelverket tappar i transparens, eftersom det kan göras med olika metoder och prisindex som genererar olika utfall. Därtill budgeterar kommuner och regioner i nominella termer. Därför bör en garantinivå uttryckas i nominella termer men ändå ha som syfte att sektorns intäkter i grova drag ska hållas realt oförändrade.

I betänkandet SOU 2011:59 bedömdes en sådan nivå vara 2,6 procent, baserat på en uppskattning av den genomsnittliga prisutvecklingen för kommunsektorn enligt nationalräkenskaperna för 1993–2010. Utredningens beräkningar för perioden 2002–2019 hamnar på

[40] En beskrivning av modellen återfinns i sin helhet i SOU 2011:59.
[41] Skatteunderlaget är summan av den beskattningsbara inkomsten.

2,7 procent, oavsett om utgångspunkten är ett prisindex baserat på nationalräkenskaperna eller SKR:s prisindex för kommunsektorn. Prisutvecklingen varierar normalt i takt med konjunkturcykeln, högre i högkonjunkturer och lägre i lågkonjunkturer.

Garantimodellens omfattning

Garantin för skatteunderlagstillväxten kan utformas med utgångspunkt i två specifikationer. I en första specifikation lämnas ett konjunkturstöd om tillväxten av skatteunderlaget understiger den garanterade nivån år 1. Om skatteunderlagstillväxten är högre än den garanterade nivån år 2 betalas inget stöd ut. I den andra specifikation betalas däremot stöd ut så länge summan av skatteunderlagstillväxten för år 1 och 2 understiger summan av den garanterade skatteunderlagstillväxten för de båda åren. Med den andra specifikationen betalas bidrag ut så länge det ackumulerade faktiska skatteunderlaget inte överstiger det garanterade skatteunderlaget.

Beräkningsexempel för en garantimodell

Nedan följer ett beräkningsexempel som visar hur modellen är tänkt att fungera. Garantimodellen antas garantera en nedre nivå för skatteunderlagstillväxten på 2,7 procent, drygt en procentenhet lägre den genomsnittliga tillväxttakten för det underliggande skatteunderlaget. I beräkningen används specifikationen där garantibidrag betalas ut tills ackumuleringen av det faktiska skatteunderlaget överstiger det garanterade skatteunderlaget.

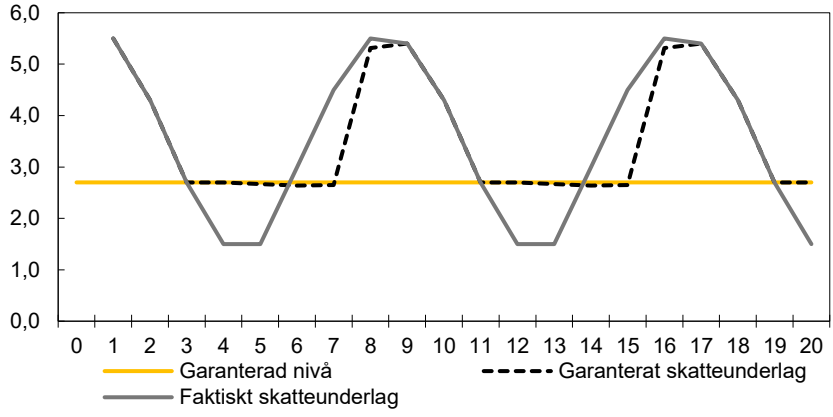
Exemplet utgår från en förenklad makroekonomisk bild där det underliggande skatteunderlaget trendmässigt växer med 3,5 procent per år. Skatteunderlaget tillåts avvika med 2 procentenheter under en konjunkturcykellängd på 8 år. Det innebär att den årliga tillväxten av skatteunderlaget varierar mellan 1,5 och 5,5 procent över konjunkturcykeln. Skatteunderlaget är uttryckt i nominella termer.

Den svarta linjen avser utvecklingen av det faktiska skatteunderlaget, den grå linjen det garanterade skatteunderlaget och den gula linjen visar gränsen för när garantin faller ut.

Garantibidrag börjar betalas ut i period 4 när det faktiska skatteunderlaget understiger garantinivån. Garantibidrag betalas ut fram till och med period 8 när det faktiska skatteunderlaget är lika stort som det garanterade skatteunderlaget. Den kvardröjande effekten för tillväxttakten av det garanterade skatteunderlaget kvarstår tills utfallet för det faktiska skatteunderlaget vuxit om det garanterade skatteunderlaget. Det beror på att det garanterade skatteunderlaget är större än det faktiska skatteunderlaget och därför blir den procentuella förändringen mellan tidsperioderna lägre.

Figur 5.3 Garanterad lägsta nivå för skatteunderlagstillväxt

Procentuell förändring



Hur hade en garantimodell fallit ut under covid-19-pandemin 2020?

Ett av garantimodellens viktigaste bidrag är att skapa bättre planeringsförutsättningar för både staten och kommunsektorn. För kommunsektorn leder modellens utformning till att det finns en nedre gräns för skatteunderlaget att utgå från. För statens del bidrar modellen med att det blir möjligt att invänta mer information om konjunkturutvecklingen och att göra en mer träffsäker bedömning av stödets storlek utan att kommunsektorns planeringsförutsättningar försämras. Nackdelen ur statens perspektiv är att det finns en kvardröjande osäkerhet om vilket exakt belopp som ska betalas ut, vilket kan skapa utmaningar kopplat till hanteringen av det statliga utgiftstaket, om det är bindande för utgifterna under ett visst år.

I beräkningen jämförs två nivåer på garantin. Sektorns köpkraft bedöms i genomsnitt hållas realt oförändrad vid en skatteunderlagstillväxt på 2,7 procent. Pris- och lönenivån utvecklas ofta svagare under lågkonjunkturer. Därför kan nivån för den garanterade skatteunderlagsutvecklingen sättas lägre än till 2,7 procent. En nivå på 2 procent, där garantin bedöms lösas ut endast vid djupare lågkonjunkturer innebär också en försäkran för att statens finanser inte belastas i onödan. I beräkningen utgår modellen från specifikationen där garantibidrag lämnas till dess den ackumulerade tillväxten av det faktiska skatteunderlaget överstiger den ackumulerade tillväxten av det garanterade skatteunderlaget. Utfallet kan jämföras med de medel som tillfördes i form av generella statsbidrag (21 miljarder kronor) till kommunsektorn under 2020 i syfte att hantera de förmodade konsekvenserna pandemin medförde.[42]

Svårt att prognosticera under en lågkonjunktur

Till synes har prognoserna för det underliggande skatteunderlaget för 2020 varierat. Innan omfattningen av covid-19-pandemin blev känd prognosticerades tillväxten av det underliggande skatteunderlaget till 2,9–3 procent. Som lägst prognosticerades tillväxten till 1,3 procent, vilket skedde i maj. Under hösten låg skatteunderlagsprognoserna på en tillväxt kring 2,3–2,5 procent. Under 2020 hade stöd vid den lägre, 2 procent, garantinivån endast blivit aktuellt baserat på skatteunderlagsprognosen från maj 2020. Det kan jämföras med utfallet för den högre nivån, 2,7 procent, där garantibidrag hade lämnats vid flera prognostillfällen.

[42] Prop. 2019/20:99 och prop. 2019/20:181.

Tabell 5.3 Prognos över skatteunderlagstillväxt och beräknat stöd efter två garantinivåer för 2020 och 2021

	Prognos skatteunderlag, procentuell förändring		Beräknat stöd 2%, miljarder kronor			Beräknat stöd 2,7%, miljarder kronor		
	2020	2021	2020	2021	Summa 2020+2021	2020	2021	Summa 2020+2021
BP 20 sep. 19	2,9	3,2	0	0	0,0	0	0	0,0
SKR dec. 19	3,1	3,1	0	0	0,0	0	0	0,0
SKR feb. 20	3,0	3,1	0	0	0,0	0	0	0,0
VÅP 20 apr. 20	2,3	3,9	0	0	0,0	3,1	0	3,1
SKR maj 20	1,3	3,3	5,4	0	5,4	10,7	6,3	17,1
SKR aug. 20	2,9	1,3	0	5,5	5,5	0	11,0	11,0
BP 21 sep. 20	2,5	2,5	0	0	0,0	1,5	3,1	4,7
SKR okt. 20	2,5	1,8	0	1,6	1,6	1,5	8,6	10,2
SKR dec. 20	2,3	2,8	0	0	0,0	3,1	2,4	5,4
SKR. Feb 21	2,8	3,3	0	0	0,0	0	0	0,0

Källa: SKR, Finansdepartementet och egna beräkningar.

Med en garanti hade kommunsektorns planeringsförutsättningar varit minst lika bra som med dagens lösning, eftersom det redan från början hade varit känt att den befarade lågkonjunkturens effekter på intäkterna skulle komma att begränsas. För statens del hade garantimodellen inneburit att samma effekt hade kunnat uppnås till en betydligt lägre kostnad. Nackdelen med garantimodellen är att den bygger in en osäkerhet in om hur stora de statliga utgifterna blir till slut, vilket kan vara problematiskt om utgiftstaken är starkt bindande. Osäkerheten behöver dock vägas mot vinsten av att bättre kunna kalibrera storleken på det stöd som ges för kommunsektorns intäktsstabilisering.

5.6 Budget, räkenskaper och uppföljning

5.6.1 Utredningens uppdrag

I anslutning till de frågor som särskilt pekas ut i utredningens uppdrag, bl.a. god ekonomisk hushållning och balanskravet, ingår en allmän översyn av regelverket för den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner. Inom ramen för denna allmänna översyn ingår de delar av regelverket som har en tydlig koppling till den ekonomiska styrningen, t.ex. budgetering och uppföljning samt proces-

sen som omgärdar dessa. Enligt direktivet är ett sammanhållet regelverk för den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner, där de olika delarna i regelverket på ett genomtänkt sätt understödjer varandra, viktigt för att upprätthålla en sund samhällsekonomisk utveckling. Utredaren ska därför föreslå lösningar som sammantaget skapar goda förutsättningar för en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner och som ligger i linje med målen för den nationella finanspolitiken.

Utredaren kan även ta upp andra frågor än de som nämns i direktivet, om det behövs för att utredaren ska kunna fullgöra sitt uppdrag på ett tillfredsställande sätt, och lämna nödvändiga författningsförslag. Utredningen tar därför också upp vissa frågor om budget, räkenskaper och uppföljning som har stor betydelse för en effektiv ekonomistyrning.

5.6.2 Bakgrund och gällande rätt

Budgetens innehåll

Enligt 11 kap. 6 § kommunallagen ska budgeten innehålla mål och riktlinjer för verksamheten som är av betydelse för god ekonomisk hushållning. Budgeten ska vidare innehålla en plan för ekonomin för en period av tre år som innehåller finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. Treårsplanen ska alltid omfatta budgetåret och de två följande kalenderåren.[43]

Syftet med kravet på mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning i budgeten var enligt förarbetena att motverka ett alltför ensidigt fokus mot balanskravet och i stället inrikta planeringen i budgeten mot det övergripande och mer långsiktiga kravet på en god ekonomisk hushållning. Den närmare omfattningen och innehållet i dessa mål och riktlinjer är inte reglerade. Det påpekades dock i förarbetena att det är viktigt att mål och riktlinjer uttrycker realism och handlingsberedskap samt att de kontinuerligt utvärderas och omprövas.[44]

Avseende verksamhetsmålen i budgeten uttalas i förarbetena att det måste finnas ett klart samband mellan resursåtgång, prestationer, resultat och effekter samt att detta säkerställer en kostnadseffektiv

[43] Prop. 2016/17:171, s. 425.
[44] Prop. 2003/04:105, s. 10–11.

och ändamålsenlig verksamhet. Exempel på områden som kan ingå i mål och riktlinjer för verksamheten är verksamhetsplaner, kvalitetspolicy, investeringsplaner, lokalförsörjningsplaner, upphandlings- och konkurrenspolicy och kompetensförsörjningsplanering. I detta sammanhang är jämförelser med andra kommuner eller regioner en viktig beståndsdel.[45]

Avseende de finansiella målen i budgeten uttalas i förarbetena att de måste utgå från vad som i normalfallet är att betrakta som god ekonomisk hushållning och därefter anpassas av varje kommun och region efter egna förhållanden.[46] Exempel på vad som kan ingå i den finansiella målsättningen är resultatkrav med anledning av framtida kapacitetsbehov och skuldsättningen på kort och lång sikt. Kommunen eller regionen kan vidare sätta upp mål för soliditeten, upprätta strategier för finansiering samt ange mål för nivån på betalningsberedskap. Vidare bör risk och andra osäkerhetsfaktorer vägas in när målen upprättas. En särskild sådan risk- och osäkerhetsfaktor är borgensåtaganden gentemot kommunala företag.[47]

Budgetprocess

I 11 kap. 8–11 §§ kommunallagen finns bestämmelser om budgetprocessen i kommuner och regioner. Tidsfristerna för budgetprocessen har samband med skatteadministrationen och startdatum för fullmäktiges mandatperiod.

Budgetförslag och förslag till budget för revisorerna ska som huvudregel upprättas före oktober månads utgång. Styrelsen ansvarar för att upprätta förslag till budget, utom i den del som avser budget för revisorernas verksamhet, som upprättas av fullmäktiges presidium (11 kap. 8 §). Styrelsen bestämmer när övriga nämnder ska lämna in sina budgetförslag till den (11 kap. 9 §) och budgeten ska som huvudregel fastställas av fullmäktige före november månads utgång (11 kap. 10 § första stycket). De år då val av fullmäktige har hållits i hela landet ska budgeten fastställas av nyvalda fullmäktige (11 kap. 10 § andra stycket).

[45] Prop. 2003/04:105, s. 11–12.
[46] Prop. 2003/04:105, s. 12 och prop. 2016/17: 171, s. 425.
[47] Prop. 2003/04:105, s. 12–13.

Utgiftsbeslut under löpande budgetår

Om fullmäktige beslutar om en utgift under löpande budgetår, ska fullmäktige, enligt 11 kap. 15 § kommunallagen, också ange hur denna ska finansieras. Bestämmelsen innebär, till skillnad från dess föregångare i 1977 års kommunallag[48], att det inte ställs krav på balansering av de anslagsbeslut som fattas utan samband med budgetfastställelse. Fullmäktige behöver endast ange hur utgiften ska finansieras. Bestämmelsen förändrades i samband med införandet av 1991 års kommunallag där det initialt inte uppställdes något krav på att upprätta en budget i balans. När kravet på budgetbalans återigen infördes i 1991 års kommunallag gjordes inte någon justering av bestämmelsen och frågan togs inte upp i förarbetena.[49]

Räkenskaper och årsredovisning

I 11 kap. 17 § kommunallagen regleras styrelsens och nämndernas ansvar för att föra räkenskaper över de medel de förvaltar, dvs. den interna redovisningen på nämndnivå. Det är fullmäktiges och styrelsens ansvar att lägga fast rutinerna för denna redovisning. Vidare framgår av 11 kap. 18 § kommunallagen att styrelsen bestämmer när övriga nämnder senast ska redovisa sin medelsförvaltning under föregående budgetår till styrelsen.

I 1991 års kommunallag fanns inledningsvis vissa bestämmelser gällande innehållet i årsredovisningen. Dessa bestämmelser upphävdes från och med 1 januari 1998 då KRL infördes. Numera finns bestämmelser om den externa redovisningen i LKBR med hänvisning från 11 kap. 24 § kommunallagen. I 11 kap. 19–21 §§ kommunallagen finns dock bestämmelser om processen kring årsredovisningen. Av dessa framgår att när styrelsen fått övriga nämnders redovisningar, ska den upprätta en årsredovisning (19 §). Denna årsredovisning ska lämnas över till fullmäktige och revisorerna snarast möjligt och senast den 15 april året efter det år som redovisningen avser (20 §). Årsredovisningen ska därefter godkännas av fullmäktige, detta ska ske innan fullmäktige beslutar om ansvarsfrihet ska beviljas eller inte (21 §).

[48] Enligt 4 kap. 5 § första meningen kommunallagen (1977:179) skulle beslut om anslag under löpande budgetår även skulle innefatta en anvisning av medel för att täcka anslaget.
[49] Prop. 1996/97:52.

I 8 kap. 14 och 15 §§ kommunallagen finns särskilda bestämmelser om insyn i budget och årsredovisning. Både styrelsens förslag till budget samt årsredovisningen ska hållas tillgängligt för allmänheten på kommunens eller regionens webbplats. Budget och årsredovisning ska hållas tillgänglig från och med tillkännagivandet av det sammanträde med fullmäktige då dessa fastställs respektive godkänns. Något krav på var på webbplatsen förslag till budget och årsredovisning ska finnas ställs inte, men eftersom de båda utgör beslutsunderlag får de enligt 8 kap. 11 § kommunallagen finnas på anslagstavlan. Enligt 8 kap. 16 § kommunallagen får fullmäktige bestämma att allmänheten får ställa frågor om årsredovisningen vid ett sammanträde med fullmäktige.

Uppföljning

Fullmäktige ansvarar för uppföljning och kontroll av hela den kommunala verksamheten, bl.a. genom godkännandet av årsredovisningen och beslut i frågan om ansvarsfrihet (5 kap. 1 § första stycket 7 kommunallagen) och nämnderna ansvarar för sin verksamhet inför fullmäktige. I nämndernas ansvar för sin verksamhet ingår bl.a. att se till att verksamheten bedrivs i överensstämmelse med de övergripande mål som fullmäktige har ställt upp och i enlighet med de föreskrifter som kan finnas för verksamheten. I 6 kap. 6 § kommunallagen framgår även att nämnderna ska se till att den interna kontrollen är tillräcklig. Vidare har styrelsen vissa särskilda uppgifter som bl.a. innefattar en samordnande och ledande roll, t.ex. en uppsiktsplikt över övriga nämnders verksamhet och ett särskilt ansvar för den ekonomiska förvaltningen (6 kap. 8–15 §§ kommunallagen).

Utöver detta uppställs krav i 11 kap. 16 § kommunallagen på att fullmäktige ska behandla minst en delårsrapport som upprättas enligt 13 kap. 1 § LKBR. Enligt 13 kap. 1 § LKBR ska det minst en gång under räkenskapsåret upprättas en särskild redovisning (delårsrapport) för verksamheten från räkenskapsårets början. Minst en rapport ska omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret. Styrelsen ska inom två månader efter utgången av den period av räkenskapsåret som delårsrapporten omfattar överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer (11 kap. 16 § andra stycket kommunallagen). Revisorerna ska enligt 12 kap. 2 § kommunallagen bedöma om resultatet i bl.a. delårsrapporten är förenligt med de mål

fullmäktige har beslutat. Revisorernas skriftliga bedömning ska lämnas till fullmäktige inför behandlingen av delårsrapporten.

Vidare ska kommuner och regioner enligt 11 kap. 8 § LKBR i årsredovisningens förvaltningsberättelse redovisa en utvärdering av de mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning som finns i budgeten. Kravet på utvärdering av mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning omfattar enligt 11 kap. 12 § LKBR även kommunkoncernen (vilken definieras i 2 kap. 5–6 §§ LKBR).

I övrigt uppställs inga krav på löpande intern uppföljning av verksamhet och ekonomi, eller krav på att åtgärder vidtas vid avvikelser. Formerna för den interna redovisningen, uppföljningen och kontrollen har av lagstiftaren överlämnats till kommuner och regioner att besluta om själva.

5.6.3 Hur fungerar det i praktiken?

Hur tas mål och budget fram?

Utredningen har försökt skapa sig en bild av om budget- och uppföljningsprocesserna i kommuner och regioner bidrar till en ändamålsenlig ekonomistyrning.

Utredningen har i enkäten ställt frågor om hur budgeten och de finansiella målen tas fram och om det görs en analys av verksamhet och finansiella förutsättningar för den egna organisationen. En majoritet svarar ja, men så många som en fjärdedel svarar nej på den frågan. Enkätsvaren visar också att flera olika faktorer vägs in när de finansiella målen fastställs. En majoritet tittar på lokala förutsättningar, demografi, investeringar, finansieringsbehov, låneskuld och soliditet. Mindre än hälften tittar på skatteuttag, kostnadsläge, effektiviseringspotential eller pensioner även om dessa faktorer också får relativt hög svarsandel. En tredjedel har anlitat någon extern aktör för bedömning av det ekonomiska läget som underlag inför beslut om finansiella mål eller riktlinjer.

Finansiella mål

Budgeten innehåller i regel ett par finansiella mål. Utredningen har gjort en kartläggning av de finansiella målen i sektorn utifrån SCB:s insamlade statistik och har gjort en del observationer.

Floran av olika nyckeltal är stor och spretig. Närmare hundra olika nyckeltal används i kommuner och regioner, varav mer än hälften är helt unika för den organisation som använder nyckeltalet. Som illustration hittades 33 olika resultatmått och 25 olika investeringsmått. Nyckeltalen kan grupperas i ett antal mer eller mindre vanliga kategorier: resultat, soliditet, investeringar, låneskuld, likviditet, skattesats etc.

De allra flesta kommuner och regioner, 95 procent, använder sig av mål och nyckeltal för resultatet. Det mest använda måttet är årets resultat som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Mer än hälften av kommunerna och regionerna använder detta mått.

Mål och nyckeltal inom kategorierna investeringar och soliditet används vardera av cirka hälften av kommunerna och regionerna. Soliditeten används både inklusive och exklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, med jämn fördelning. Inget tydligt mönster kan skönjas vilka som väljer det ena eller andra måttet. Självfinansieringsgraden av investeringar är det vanligaste investeringsmåttet.

Trots att sektorn har haft en ökad lånefinansiering p.g.a. höga investeringsnivåer är användningen av skuldrelaterade mål och nyckeltal relativt liten, men det är den fjärde vanligaste kategorin och används av drygt var sjätte kommun eller region.

Genomsnittligt antal finansiella nyckeltal med angivna målnivåer är 2,8 per kommun eller region. Det högsta antalet i en kommun eller region är åtta. Som mest täcker en kommun eller region in fem av de ovanstående kategorierna men det är vanligast med två eller tre. Det är oklart om det finns ett samband mellan antalet finansiella nyckeltal och effektiviteten i ekonomistyrningen; kartläggningen har inte omfattat detta. Ett komplett styrkort av nyckeltal kan också vara resultatet av en mer heltäckande analys.

Hänger kortsiktiga och långsiktiga mål ihop?

Utredningen har på olika sätt studerat hur målen i budgeten samspelar med riktlinjerna för god ekonomisk hushållning samt om dessa har gett tillräckligt stöd för att uppnå god ekonomisk hushållning på lång sikt.

En av tio respondenter anger i enkäten att de finansiella målen inte har uppnåtts de tre senaste åren och drygt en av åtta svarar att budget 2020 och treårsplan inte är i linje med de finansiella målen. En av fyra anser att målen inte är tillräckliga för att uppnå god ekonomisk hushållning på lång sikt. En liten andel svarande uppger att målen inte är tillräckligt styrande eller ett de sätts för lågt i det kortare perspektivet. Ungefär hälften uppger att målen har ändrats de senaste åren medan tre av tio anger att målen har skärpts och två av tio att de har lättats upp. Utredningen hittar inget samband mellan att målen justeras ner och graden av måluppfyllelse.

Det är vanligt förekommande att sätta målnivåer i budgeten som skiljer sig från de långsiktiga målnivåerna i organisationens egna riktlinjer för god ekonomisk hushållning. Avvikelserna är oftast negativa, dvs. de kortsiktiga målen är lägre, men det förekommer att de är positiva.

Mål för verksamheten respektive ekonomin

De allra flesta kommuner och regioner uppger att de har både finansiella mål och verksamhetsmål. Förhållandet mellan finansiella mål och verksamhetsmål samt att målen kan förenas, upplevs inte alltid som självklart. I enkäten framkommer att tre av fyra anser att målen för verksamhet respektive ekonomi ”delvis hänger ihop” medan lika många svarar oreserverat ”ja, de hänger ihop” som ”nej, de hänger inte ihop”, en av åtta svarande vardera. En tredjedel anger att det ena eller det andra perspektivet dominerar. I intervjustudien med politiker anger de flesta att bägge perspektiven hänger ihop men att det ligger mycket arbete bakom och bygger på en tät dialog med verksamheterna. Några svarande lyfter att det är svårt att förena de ekonomiska målen med annan nationell lagstiftning. Verksamhet som bedrivs enligt skollagen (2010:800), socialtjänstlagen (2001:937) eller hälso- och sjukvårdslagen (2017:30) ställs ofta inför målkonflikter

där kommunala eller regionala mål för ekonomin inte är möjliga att uppnå utifrån kraven på verksamheten.

Budgetens innehåll

Eftersom det finns få formella krav på budgetens uppställning och innehåll varierar det mellan kommuner respektive regioner. Det är vanligt att balanskravsutredningen inte redovisas i budgeten, 32 procent enligt enkätsvaren. Det är också relativt vanligt, 37 procent av svaren på enkäten, att inte budgetera för vissa betydande poster, särskilt exploateringsintäkter. En koncernsammanställning redovisas sällan i budgeten.

Utredningen har särskilt tittat på förekomsten av koncernperspektivet i finansiella mål och nyckeltal i budgeten och i årsredovisningens utvärdering av god ekonomisk hushållning. Utifrån studien av finansiella nyckeltal samt den kartläggning som genomförts av Ekonomihögskolan vid Lunds universitet (KEFU)[50] gjort på utredningens uppdrag, dras slutsatsen att koncernperspektivet endast beaktas hos en liten minoritet av kommuner och regioner.

Budgetuppföljning

Kopplat till uppföljningen av budgeten har utredningen frågat i enkäten om agerandet vid negativa budgetavvikelser. Vanligast är att en åtgärdsplan tas fram för att sedan beslutas politiskt eller att åtgärder vidtas utan dröjsmål. Endast en minoritet uppger att åtgärderna är tillräckliga för att komma till rätta med avvikelserna innan året är slut, en knapp majoritet uppger att åtgärderna ger effekt inom 1 till 2 år.

Att låta det långsiktiga ekonomiska perspektivet vara styrande i budgetarbetet är viktigt. Flera studier pekar på detta. En hållbar ekonomi gynnas av att ha en budgetprocess som bygger på principen ”top-down” där de finansiella målen och ramarna sätts först. Nämnder och andra ”särintressen” tillåts komma in i processen i ett senare skede och under bestämda restriktioner, vilket gör att verksamhetsmålen anpassas efter de ekonomiska ramarna.[51] De kommuner som

[50] Bilaga 5 – KEFU:s kartläggning av koncernmål för god ekonomisk hushållning.
[51] Dietrichson och Ellegård (2014) U.

ger flerårsprognoser en styrande funktion, kan väntas uppvisa ett bättre ekonomiskt resultat än de som inte gör det.[52]

Det finns ett starkt och statistiskt signifikant samband mellan att få behålla ett över- eller underskott både med nivån på en nämnds resultat och med sannolikheten att uppvisa överskott.[53] Möjlighet att ta med sig över- eller underskott mellan år finns hos en av fyra kommuner eller regioner, samtidigt som bara 31 procent av dem som har möjligheten uppger att det har en positiv effekt. Ingen uppger dock att det har en negativ effekt.

5.6.4 Identifierade problem och utredningens slutsatser

Långsiktig analys för målen saknas

I många kommuner och regioner saknas det en genomgripande analys som utgör underlag för de finansiella målen. Det gäller i ännu högre grad i de kommuner och regioner som har en sämre ekonomisk ställning. Frånvaron av en grundlig analys riskerar att leda till att inte tillräckligt höga mål uppställs för att styra kommunen eller regionen mot god ekonomisk hushållning.

Målens utformning och innehåll varierar stort

Den stora floran av finansiella mål och verksamhetsmål försvårar insyn, uppföljning och jämförelser.

Skillnaderna i konstruktionen av olika kommuners och regioners finansiella mål är för stora. I många fall täcker inte de finansiella målen mer än en eller ett par enstaka aspekter av ekonomin. Skillnaderna skapar bl.a. problem i kommunikationen kring målen och begränsar förståelsen för dem när udda och svårtillgängliga definitioner används. Det försvårar också jämförelser med andra kommuner eller regioner och gör det svårt för medborgarna att avgöra vilka de reella skillnaderna är i ambitionsnivå mellan olika kommuner respektive regioner, vilket i slutändan blir en demokratiförlust.

[52] Dahlberg, Gustafsson och Molander (2005).
[53] Dietrichson och Ellegård (2014).

Mål för verksamhet respektive ekonomi hänger inte ihop

Förhållandet mellan verksamhetsmålen och de finansiella målen är inte heller tydligt, ofta finns det inte någon tydlig tågordning, de två perspektiven är svåra att förena och målkonflikter uppstår. Det finns därmed en risk att de finansiella målen prioriteras ned.

Riktlinjerna får inte genomslag och budgetprocessen främjar inte långsiktighet

Det finns en problematik med att innehållet i budgeten inte alltid understödjer den långsiktiga målsättningen om en god ekonomisk hushållning. Kopplingen mellan kravet på en god ekonomisk hushållning och innehållet i budgeten är på många håll svag, i vissa fall förekommer det att mål och ställningstaganden i olika styrdokument står i direkt motsats till varandra. Det kan innebära en kortsiktighet i den ekonomiska styrningen vilket på sikt riskerar en urgröpning av ekonomin. Utredningen har även noterat att skillnaden mellan riktlinjerna för god ekonomisk hushållning och budgetens innehåll uppfattas som otydligt och att regelverket därför är svårtillämpat.

För att komma tillrätta med dessa problem anser utredningen att förhållandet mellan budgetens innehåll, där krav på kortsiktiga mål uppställs, och de långsiktiga ställningstaganden som krävs i anslutning till regelverket om god ekonomisk hushållning behöver tydliggöras. Utredningen anser att förtydliganden och preciseringar avseende innehåll i första hand bör göras i anslutning till de långsiktiga och mer strategiska målen inom ekonomistyrningen, eftersom det där sannolikt finns större möjlighet till politiska överenskommelser som håller över tid.

När det gäller budgeten bör krav uppställas på en tydlig koppling mellan det kortsiktiga perspektivet på ett respektive tre år, som redan i dag finns i budgeten, och det långsiktiga perspektivet som ska anläggas utifrån kravet på god ekonomisk hushållning. På så sätt förtydligas att de mål och planer som anges i budgeten också ska understödja och utgå från de långsiktiga målen inom ramen för god ekonomisk hushållning. Detta innebär också att de krav på innehåll som uppställs i anslutning till det långsiktiga perspektivet konkretiseras i budgeten och utgör underlag för de mål och planer som uppställs på kort sikt.

För att säkerställa att innehållet i budgeten överensstämmer med de långsiktiga målen och riktlinjerna krävs att detta perspektiv också anläggs när uppföljning och analys av de kortsiktiga målen görs.

Budgetprocessen kan starta i en ram

Utredningen har kunnat identifiera vissa problem kopplat till processen som omgärdar beslut om budget och den ekonomiska uppföljningen. Ett problem är att det på en del håll inte finns en fastställd ordning som säkerställer att budgeten fastställs utifrån tillgängliga ekonomiska ramar och inte tvärtom, dvs. att verksamhetens behov blir styrande och att det långsiktiga ekonomiska perspektivet därmed får stå tillbaka. Det kan innebära att olika särintressen får ett stort utrymme vid utformningen av budgeten, utan att tillräcklig hänsyn tas till de ekonomiska målen.

Det finns mot denna bakgrund anledning att överväga om det första steget i den kommunala budgetprocessen, precis som i den statliga budgetprocessen, borde vara att fastställa en ekonomisk ram som utgör en utgångspunkt för det fortsatta budgetarbetet.

Kraven på budgetens innehåll behöver stödja en effektiv ekonomistyrning

Det uppställs få lagkrav avseende budgetens innehåll och utformning. Det har resulterat i att budgeten i vissa fall inte innehåller alla delar som är viktiga för en effektiv ekonomistyrning. Ett par exempel på vanliga delar i budgeten som saknas är balanskravsutredningen, exploateringsposter, kassaflödesanalys samt uppgifter om koncernens ekonomi.

Detta är delar som är obligatoriska att redovisa i årsredovisningen men det finns inget krav på att budgeten ska utformas på motsvarande sätt. Det kan innebära att viktiga ställningstaganden saknas i budgeten och att uppföljning av budgeten försvåras, vilket i sin tur ger sämre möjligheter till en aktiv ekonomistyrning där avvikelser upptäcks och snabba åtgärder kan vidtas. Det finns mot denna bakgrund anledning att överväga ytterligare krav på budgetens innehåll, i viss mån motsvarande de krav som uppställs inom den kommunala redovisningen.

Utgiftsbeslut under löpande år får inte försvaga ekonomin

Utredningen anser även att det bör tydliggöras vad konsekvensen är av att fatta utgiftsbeslut löpande under budgetåret, som inte ryms inom den ekonomiska ram som budgeten utgör. Om budgeten inte innefattar alla betydande poster, t.ex. att exploateringens intäkts- och kostnadsposter utelämnas p.g.a. hög osäkerhet eller att nya satsningar och beslut tillkommer under budgetåret, innebär det att budgetens styrverkan sätts ur spel. Detta kan i sin tur leda till en icke transparant och svårstyrd process för den ekonomiska förvaltningen som riskerar leda till en försvagning av ekonomin både på kort och lång sikt. Utredningen anser mot den bakgrunden att det även vid utgiftsbeslut under året är viktigt med en allsidig genomlysning.

Rättvisande räkenskaper är en förutsättning för en effektiv ekonomistyrning

Rättvisande räkenskaper en grundförutsättning för att skötseln av ekonomin fungerar väl och att den ekonomiska styrningen är effektiv. En av de viktigaste källorna till information är kommuners och regioners årsredovisning som utgör underlag till många av de ställningstaganden som görs av beslutsfattare och tjänstemän i de kommunala organisationerna. Det finns vidare ett samband mellan kommunernas och regionernas externredovisning och den ekonomiska styrningen, bl.a. avseende budget, balanskrav och balanskravsresultat. Årsredovisningen är också viktig för att tillförsäkra allmänheten insyn i kommuners och regioners verksamhet och ekonomi.

De kommunala revisorerna har i uppdrag att granska om räkenskaperna är rättvisande, t.ex. om resultat- och balansräkningen är upprättade i enlighet med de krav som uppställs i LKBR, och fullmäktige har att godkänna årsredovisningen innan beslut om ansvarsfrihet fattas. Mot bakgrund av årsredovisningens centrala roll inom de kommunala organisationerna anser utredningen att det finns anledning att överväga åtgärder för att skapa ytterligare garantier för att de årsredovisningar som godkänns av fullmäktige ger en rättvisande bild. Utredningen kan också konstatera att det finns en motstridig underrättspraxis gällande möjligheten att inom ramen för en domstolsprövning pröva fullmäktiges beslut om godkännande av en årsredovisning.

Tidig uppföljning är en förutsättning för snabba åtgärder. Den enda obligatoriska uppföljningen under löpande verksamhetsår, delårsrapporten, kommer fullmäktige till handa på hösten. Därmed finns risk att avvikelser inte upptäckas i tid och att åtgärder vid avvikelser riskerar att sättas in för sent för att få effekt under året. I praktiken har ett stort antal kommuner och regioner både tät uppföljning och goda rutiner för avvikelsehantering och åtgärdsplaner, både med och utan involvering av den politiska nivån. Men risken kvarstår att de kommuner och regioner som har störst behov av en tidig uppföljning, inte prioriterar detta. Ett genomförande av åtgärdsplaner för att komma till rätta med avvikelser riskerar komma sent och effekter fördröjs.

Utredningen anser mot denna bakgrund att det bör övervägas om ytterligare krav ska ställas på uppföljning tidigare under året och som syftar till att synliggöra eventuella avvikelser inför fullmäktige. Med den politiska förankringen som rapporteringen till fullmäktige innebär kan genomförandet av åtgärder också bli kraftfullare. Det skulle därmed ge ökad möjlighet att vidta tidiga åtgärder som kan ge effekt under pågående budgetår.

5.7 Revision och kontroll

5.7.1 Utredningens uppdrag

Utredningen har i uppdrag att bedöma om regelverket för ekonomisk förvaltning i kommunallagen utgör en bra grund för en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner. Enligt utredningens direktiv finns det ett stort utrymme för kommunalt självstyre inom den ekonomiska styrningen vilket innebär en stor frihet att anpassa ekonomistyrningen till lokala behov och förutsättningar. Samtidigt innebär detta att inga tydliga ramar ges i detta avseende.

I syfte att skapa ett tydligt och stabilt ramverk för ekonomiska förvaltningen, vilket är en viktig förutsättning för att kommuner och regioner ska bedriva en effektiv ekonomistyrning, har utredningen bl.a. i uppdrag att se över kravet på god ekonomisk hushållning och balanskravet. Utredningen får därutöver ta upp andra frågor än de som nämns i direktivet, om det behövs för att utredaren ska kunna fullgöra sitt uppdrag på ett tillfredsställande sätt, och lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredningen anser att frågor kopplade till tillämpning av regelverket och kontroll av regelefterlevnad är exempel på sådana andra frågor som behöver adresseras för att förslagen i övrigt ska ges tillräckligt stort genomslag för att skapa en mer effektiv ekonomistyrning.

5.7.2 Bakgrund och gällande rätt

Intern kontroll

Internt inom kommuner och regioner är det i första hand respektive beredningsorgan, t.ex. nämnderna, styrelsen och fullmäktige, som ansvarar för att bedöma lagligheten av de beslut som fattas eller som föreslås. Om fullmäktiges ordförande anser att ett förslag skulle leda till ett beslut som strider mot lag eller annan författning kan denne enligt 5 kap. 57 § kommunallagen t.ex. vägra att lägga fram förslaget till beslut. I förarbetena har dock förutsatts att bestämmelsen endast ska användas i uppenbara fall. Prövningen av beslutens laglighet bör främst ankomma på förvaltningsdomstolarna.[54]

Nämnderna och styrelsen ansvarar för sin verksamhet inför fullmäktige. Enligt 6 kap. 5 § första stycket kommunallagen ska nämnderna redovisa till fullmäktige hur de fullgjort sådana uppdrag som fullmäktige lämnat till dem med stöd av 5 kap. 2 och 4 §§ kommunallagen, dvs. hur de fullgjort de uppdrag som fullmäktige delegerat till dem. Vidare regleras nämndernas ansvar för den egna verksamheten i 6 kap. 6 § kommunallagen. I detta ansvar ingår bl.a. att se till att verksamheten bedrivs i överensstämmelse med de övergripande mål som fullmäktige har ställt upp och i enlighet med de föreskrifter som kan finnas för verksamheten. Nämnderna ska även se till att den interna kontrollen är tillräcklig. Med intern kontroll avses exempelvis nämndens bestämmelser om bl.a. fördelning av ansvar och befogenheter, systematiskt ordnade interna kontroller av organisation, redovisningssystem och administrativa rutiner. Syftet med den interna kontrollen är att säkra en effektiv förvaltning och att undvika att det begås allvarliga fel. En god intern kontroll ska således bidra till att ändamålsenligheten i verksamheten stärks och att den bedrivs effektivt och säkert.[55]

[54] Prop. 1990/91:117, s. 189 och prop. 2016/17:171, s. 352.
[55] Prop. 2016/17:171, s. 362.

Den kommunala revisionen

De kommunala revisorerna utses av fullmäktige inför varje mandatperiod, då minst fem revisorer ska utses (12 kap. 4 och 5 §§ kommunallagen). Revisorerna ska årligen granska den verksamhet som bedrivs inom nämndernas eller fullmäktigeberedningarnas verksamhetsområden. Revisorernas granskningsuppgift omfattar all den verksamhet, undantaget i princip myndighetsutövning mot enskild, som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden i den omfattning som följer av god revisionssed (12 kap. 1 och 3 §§ kommunallagen). Revisionen av verksamheten omfattar både förvaltningsrevision och redovisningsrevision.

Inom ramen för förvaltningsrevisionen ska revisorerna pröva om verksamheten bedrivits på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om den interna kontrollen inom nämnderna är tillräcklig. Redovisningsrevisionen avser en prövning av om de årliga räkenskaperna är rättvisande och om den förmögenhetsskyddande kontrollen som utövas inom en nämnd är tillräcklig. Redovisningsrevisionen omfattar både tillförlitlighets- och säkerhetsaspekter.[56]

Om revisorerna i sin granskning upptäcker att det finns misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär har begåtts eller att allmän förvaltningsdomstols avgörande har åsidosatts ska de anmäla detta till berörd nämnd. Om nämnden inte vidtar åtgärder är revisorerna skyldiga att rapportera det till fullmäktige. Revisorerna får dock avstå från att anmäla misstanke om brott till fullmäktige om nämnden funnit att det inte föreligger en sådan misstanke (12 kap. 1 § tredje stycket kommunallagen).

Revisorerna ska vidare enligt 12 kap. 2 § kommunallagen bedöma om resultaten i den delårsrapport som enligt 11 kap. 6 § kommunallagen ska behandlas av fullmäktige och årsredovisningen är förenliga med de mål fullmäktige har beslutat. Revisorernas skriftliga bedömning ska lämnas till fullmäktige inför behandlingen av delårsrapporten och årsredovisningen.

Revisorerna ska varje år lämna en revisionsberättelse till fullmäktige med en redogörelse för resultatet av den revision som avser verksamheten under föregående budgetår. De sakkunnigas rapporter ska bifogas revisionsberättelsen (12 kap. 12 § första stycket kom-

[56] Prop. 2016/17:171, s. 432.

munallagen). Vid fullmäktiges behandling av revisionsberättelsen ska revisorerna och deras sakkunniga alltid ges tillfälle att yttra sig (5 kap. 32 § andra stycket kommunallagen). Även granskningsrapporter från lekmannarevisorerna i kommunala bolag ska bifogas revisionsberättelsen. Vidare ska revisionsberättelsen som upprättats för kommunalförbund som kommunen eller regionen ingår i samt för aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening och stiftelse till vilken kommunen eller regionen lämnat över skötseln av en kommunal angelägenhet enligt 10 kap. 2–6 §§ kommunallagen bifogas revisionsberättelsen (12 kap. 12 § andra och tredje stycket kommunallagen).

Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida ansvarsfrihet för de förtroendevalda i styrelsen, nämnder och fullmäktigeberedningar tillstyrks eller inte (12 kap. 13 § tredje stycket kommunallagen). Det är sedan fullmäktige som beslutar om ansvarsfrihet ska beviljas eller vägras. Beslutet ska motiveras om det inte är uppenbart obehövligt (5 kap. 24 § första stycket kommunallagen). I revisionsberättelsen kan revisorerna uttala kritik av mer eller mindre allvarligt slag. Enligt 12 kap. 13 § första stycket kommunallagen har revisorerna en möjlighet att rikta en anmärkning mot nämnder, fullmäktigeberedningar eller enskilda förtroendevalda. Det är sedan fullmäktige som enligt 5 kap. 24 § andra stycket kommunallagen beslutar om även fullmäktige ska rikta anmärkningen.

Om fullmäktige beslutar att ansvarsfrihet vägras får fullmäktige besluta att skadeståndstalans ska väckas (5 kap. 25 § kommunallagen). Vidare finns enligt 4 kap. 9 § kommunallagen en möjlighet för fullmäktige att återkalla uppdrag för en förtroendevald som har valts av fullmäktige, om denne har vägrats ansvarsfrihet.

Revisorerna ska i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionssed (12 kap. 8 § första stycket kommunallagen). De sakkunniga ska ha den insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som krävs för att fullgöra uppdraget (12 kap. 8 § tredje stycket kommunallagen).

Enligt 12 kap. 7 § kommunallagen fullgör varje revisor sitt uppdrag självständigt. Detta innebär att de kommunala revisorerna i sin granskning är oberoende av varandra och att granskning och slutsatser beslutas självständigt och inte genom kollektivt beslutsfattande. Varje revisor har således rätt att anföra en egen mening i revisionsberättelsen eller kan välja att avge en egen revisionsberättelse.

Enligt 11 kap. 8 § kommunallagen ska fullmäktiges presidium upprätta förslaget till budget för revisorerna.

Extern kontroll

Utöver den interna kontrollen i fullmäktige och nämnder och de kommunala revisorernas granskning utförs även kontroll av den kommunala verksamheten av externa organ där det ytterst är domstolarna som prövar lagligheten av kommunala beslut.

Kommunala beslut kan överklagas antingen genom laglighetsprövning eller genom förvaltningsrättsligt överklagande. Beslut av fullmäktige överklagas som regel genom laglighetsprövning medan beslut av styrelsen och övriga nämnder kan överklagas antingen genom laglighetsprövning eller genom förvaltningsrättsligt överklagande.

Laglighetsprövning är ett rättsmedel som syftar till att ge medlemmarna i kommuner och regioner möjlighet att kontrollera att den kommunala självstyrelsen utövas på ett rättsenligt sätt. Kännetecknande för laglighetsprövning är att besluten endast kan prövas mot de prövningsgrunder som anges i kommunallagen (13 kap. 8 § kommunallagen) och att prövningen är begränsad till lagligheten av ett beslut. Om överklagandet bifalls får beslutet enbart upphävas men inte ersättas med ett nytt beslut (13 kap. 8 tredje stycket § kommunallagen).

Även Riksdagens ombudsmän (JO) och Justitiekanslern (JK) bedriver tillsyn över att de som utövar offentlig verksamhet efterlever lagar och andra författningar samt i övrigt fullgör sina åligganden. I övrigt har även förvaltningsmyndigheterna inom olika sektorer tillsynsuppgifter i förhållande till kommuner och regioner. Det finns dock ingen förvaltningsmyndighet vars verksamhetsområde omfattar kommuners och regioners ekonomistyrning och det finns ingen tillsyn eller några sanktioner på området.

5.7.3 Hur fungerar kontrollen av regelefterlevnaden i dag?

Kontrollen av regelefterlevnaden inom den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner utgörs bl.a. av den interna uppföljningen som görs av bl.a. nämnder och fullmäktige. De kommunala revisorerna

har en central roll när det kommer till granskning av verksamhetens ändamålsenlighet, effektivitet och om räkenskaperna är rättvisande.

Vidare kan kommunala beslut i regel överklagas antingen genom laglighetsprövning eller genom förvaltningsrättsligt överklagande. Inom den ekonomiska förvaltningen finns dock vissa begränsningar av möjligheten att överklaga beslut kopplade till den ekonomiska styrningen.

Det övergripande kravet på den ekonomiska förvaltningen, dvs. att kommuner och regioner ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet, är en målsättningsregel. Detta innebär att frågan om kommunala beslut är förenliga med god ekonomisk hushållning inte kan bli föremål för domstolsprövning.[57] Vidare finns det särskilt reglerade undantag från möjligheten till laglighetsprövning för vissa budgetbeslut. Dessa undantag har motiverats utifrån att det är fråga om lokala politiska bedömningar av vad som är en lämplig hantering av den lokala ekonomin och att därmed inte något som primärt bör avgöras av domstol inom ramen för ett laglighetsprövningsmål, utan i stället inom ramen för det politiska systemet.[58] Beslut om att åberopa synnerliga skäl för att inte balansera budgeten (11 kap. 5 § andra och tredje styckena kommunallagen), beslut om reglering av ett negativt balanskravsresultat (11 kap. 12 och 13 §§ kommunallagen) samt beslut om ianspråktagande av resultatutjämningsreserver (11 kap. 14 § kommunallagen) kan inte prövas fullt ut inom ramen för en laglighetsprövning. Dessa beslut kan inte upphävas av en domstol utifrån prövningsgrunderna i 13 kap. 8 § andra stycket tredje och fjärde punkterna kommunallagen, dvs. om rätt organ i en kommun eller en region fattat beslutet och om ett beslut strider mot lag eller annan författning.

Det finns vidare en motstridig underrättspraxis gällande möjligheten att pröva fullmäktiges beslut om godkännande av årsredovisningen inom ramen för en laglighetsprövning.

Sammantaget sker kontroll av regelefterlevnad inom den ekonomiska förvaltningen genom den interna uppföljningen i kommuner och regioner, genom revisorernas granskning av verksamhet och ekonomi och i viss utsträckning genom domstolsprövning. Därutöver kan frågor kopplade till ekonomistyrning bli föremål för ett politisk ansvarsutkrävande, vilket framför allt sker i samband med valet till kommun- och regionfullmäktige vart fjärde år.

[57] Prop. 2016/17:171, s. 422 (RÅ 2000 ref. 1).
[58] Prop. 1996/97:52, s. 39.

5.7.4 Vilka problem, kopplat till ekonomistyrningen, finns förknippade med efterlevnad och ansvarsutkrävandet?

Utredningen har inom ramen för den enkät som genomförts samt vid de samtal och möten som hållits fått indikationer på att det finns problem med tillämpningen av regelverket gällande den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner. Det förekommer bl.a. att riktlinjer för god ekonomisk hushållning inte antas, att undantag från balanskravet görs med hänvisning till sådana omständigheter som inte kan anses utgöra synnerliga skäl, att balanskravet åsidosätts utan hänvisning till synnerliga skäl samt att medel ur resultatutjämningsreserver används under högkonjunktur. Om de kommunala revisorerna lämnat anmärkningar, avstyrkt beviljande av ansvarsfrihet eller lämnat andra former av synpunkter i dessa fall är oklart.

Utredningen lämnar i kapitel 6 en rad förslag för att förtydliga regelverket kring ekonomisk styrning i kommuner och regioner. Även om ett tydligare och mer preciserat regelverk kan underlätta tillämpningen behöver det också finnas en granskning och kontroll av efterlevnaden av regelverket som är tillräckligt skarp.

Inom ramen för den ekonomiska förvaltningen är som tidigare nämnts, möjligheten till domstolsprövning begränsad bl.a. eftersom det i stor utsträckning handlar om politiska ställningstaganden och bedömningar. Så som tidigare konstaterats finns det inte heller, bl.a. med hänsyn till behovet av lokal anpassning, någon statlig tillsyn eller sanktioner på området som kan trygga efterlevnaden av regelverket. Ansvarsutkrävandet i förhållande till fullmäktige för den ekonomiska styrningen som bedrivs i kommuner och regioner är därmed i stor utsträckning politisk, och sker framför allt i samband med valet till kommun- och regionfullmäktige. Enligt den politikerundersökningen som utredningen genomfört ligger ekonomiska frågor högt på den politiska dagordningen. Dock kan ekonomiska styrningsfrågor vara svåra för invånarna att utvärdera och överblicka, särskilt gällande de långsiktiga perspektiv som bör sträcka sig längre än mandatperioden.

En viktig aktör för att säkerställa en korrekt tillämpning av regelverket och god efterlevnad av de krav som uppställs inom ekonomistyrningen är de kommunala revisorerna. De kommunala revisorerna har ett brett uppdrag och agerar på uppdrag av fullmäktige för att granska både verksamhet och ekonomi i den kommunala verksam-

heten. Eftersom den kommunala revisionen är fullmäktiges kontrollorgan ingår det däremot inte i revisorernas uppdrag att granska de beslut om den ekonomiska förvaltningen som fullmäktige fattar. De kommunala revisorerna kan därför inte användas som ett verktyg i den mån det finns en problematik med ansvarsutkrävande i förhållande till fullmäktige.

I syfte att identifiera i vilket avseende de kommunala revisorerna, utifrån utredningens förslag, kan bidra till en förbättrad tillämpning och efterlevnad har utredningen genomfört möten med företrädare för SKR, SKYREV och tre stora revisionsföretag.

Problem som lyftes fram vid dessa möten gällde bl.a. att revisionen har ett mycket brett granskningsuppdrag, vilket i sin tur medför att granskningen av räkenskaperna och den ekonomiska förvaltningen riskerar att hamna i skymundan. I stället ligger det primära fokuset på förvaltningsrevision. Det finns vidare problem med en bristande kunskap för ekonomiska frågor bland fullmäktigeledamöter och att fullmäktige förhållandevis ofta väljer att inte rikta sådana anmärkningar som framförs av revisorerna och inte heller motiverar varför. Ett annat problem som framhölls var att kraven på den ekonomiska förvaltningen, framför allt kraven på en god ekonomisk hushållning, är alltför otydliga för att kunna utvärderas och granskas inom ramen för en revision. En utökad och förbättrad revision av kravet på god ekonomisk hushållning förutsätter därmed att tydligare krav ställs på nämnderna i detta avseende, t.ex. i form av objektiva och mätbara kriterier att utvärdera mot.

5.7.5 Utredningens slutsatser om hur kontrollen av regelefterlevnaden kan förbättras

De mekanismer som finns för att säkerställa en god tillämpning och efterlevnad av regelverket för den ekonomiska förvaltningen är framför allt det politiska ansvarsutkrävandet, vissa avgränsade möjligheter till domstolsprövning samt den granskning som sker inom ramen för den kommunala revisionen.

Givet behovet av anpassning till lokala förhållanden är det viktigt att kontroll och granskning av den kommunala verksamheten sker med hänsyn taget till den kommunala självstyrelsen. Därmed ligger det nära till hands att förändringar i detta avseende görs inom ramen för befintlig ordning, t.ex. systemet med förtroendevalda revisorer

och möjlighet till domstolsprövning. De problem inom tillämpning och efterlevnad som har identifierats kan enligt utredningens uppfattning inte motivera införandet av nya kontrollmekanismer, t.ex. statlig tillsyn eller sanktioner.

Mer preciserade krav och ett förtydligande av den process som behöver omgärda ekonomistyrningen ökar möjligheterna för en mer enhetlig tillämpning och en bättre efterlevnad av regelverket. Ett tydligare regelverk möjliggör också för de kommunala revisorerna att i högre utsträckning än tidigare granska och uttala sig om bl.a. måluppfyllelse och regelefterlevnad. Därutöver finns det också anledning att ytterligare förstärka den kommunala revisionens uppdrag och mandat att granska och följa särskilda frågor med koppling till den ekonomiska förvaltningen.

I och med att ansvarsutkrävandet för skötseln av ekonomin i kommuner och regioner i första hand är politiskt är det viktigt att räkenskaperna i kommuner och regioner är rättvisande och ger en god insyn i politiska ställningstaganden som rör ekonomin och verksamheten. Mot den bakgrunden och i syfte att öka transparens och tillgänglighet finns anledning att öka samordningen av processen kring årsredovisning, revisionsberättelse och ansvarsprövning. Det finns vidare behov av att ytterligare stärka allmänhetens möjlighet till insyn gällande revisionsberättelsen.

5.8 Vägledning och stöd

5.8.1 Utredningens uppdrag

Utredningen har i uppdrag att undersöka behovet av vägledning och stöd för den ekonomiska styrningen i kommuner och regioner och om ett sådant behov konstateras, lämna förslag som tillgodoser detta.

Bakgrunden till uppdraget är att det finns indikationer på brister gällande efterlevnaden av kommunallagens bestämmelser om ekonomisk förvaltning. I den mån dessa brister beror på kunskapsbrister eller tolkningsproblem skulle bättre möjligheter till vägledning och stöd eventuellt kunna leda till bättre regelefterlevnad på området.

Vidare framhålls i direktivet att kommuner och regioner, till skillnad från staten, inte har tillgång till statlig vägledning gällande ekonomiska frågor, trots att kommunsektorns ekonomi utgör en del av det finanspolitiska ramverket.

5.8.2 Vilken vägledning och stöd finns i dag för kommuner och regioner?

Vägledning och stöd är vida begrepp som kan innefatta olika saker. En definition ges exempelvis i Svenska Akademins ordlista. Enligt denna innebär ordet vägledning ”hjälp att handla på lämpligt sätt, t.ex. vid lösningen på ett problem”. Ordet stöd kan användas i olika sammanhang, bl.a. ”ekonomisk eller moralisk hjälp”.

Förvaltningsmyndigheter med föreskriftsrätt och eventuellt tillsynsansvar har ibland också i uppdrag att publicera allmänna råd och tillhandahålla vägledning i viss utsträckning. Det finns dock ingen förvaltningsmyndighet i dag vars verksamhetsområde omfattar kommuners och regioners ekonomistyrning. Därmed finns varken föreskriftsrätt eller tillsynsansvar på området. Det finns inte heller allmänna råd eller annan statlig vägledning, t.ex. publikationer och informationsmaterial, som tar sikte på kommuners och regioners ekonomistyrning.

Viss vägledning och stöd ges i dag av SKR. SKR:s uppdrag är att stödja sina medlemmar och bidra till att utveckla kommuners och regioners verksamhet samt att samordna olika nätverk för kunskapsutbyte och samordning. I SKR:s roll ingår vidare att ge service och rådgivning till tjänstepersoner och förtroendevalda inom alla de frågor som kommuner och regioner är verksamma inom. SKR anordnar även kurser och konferenser inom många ämnen.

Inom området ekonomi arbetar SKR för att skapa stabila och förutsägbara ekonomiska förutsättningar för medlemmarna. De tar fram prognoser för skatteintäkter, kostnader och sysselsättning, gör analyser av det samhällsekonomiska läget, publicerar cirkulär inom bl.a. budget, uppföljning och prognoser samt redovisning. SKR ansvarar för flera olika nätverk inom det ekonomiska området.

SKR har även en analysgrupp som erbjuder ett aktivt stöd till de medlemmar som önskar en genomgång av ekonomi och styrning samt en prognos över den ekonomiska utvecklingen. Analysgruppen gör bl.a. en analys av verksamhetskostnader, behovsutveckling utifrån demografisk prognos, utmaningar etc. i syfte att denna ska kunna ligga till grund för en samsyn kring vilka ekonomiska ramar som bör styra verksamheterna i framtiden.

En annan aktör på området är RKA som är en ideell förening som bildats i samarbete mellan staten och SKR. RKA har funnits sedan

2006 och har i uppdrag att underlätta uppföljning och analys av olika verksamheter i kommuner och regioner, samt att främja jämförelser mellan kommuner och mellan regioner. Som ett led i detta driver och utvecklar RKA en databas, Kolada, som innehåller nyckeltal för kommuner och regioner och för de verksamheter de bedriver. RKA erbjuder även stöd för analys och uppföljning till kommuner och regioner genom att tillgängliggöra nyckeltal för jämförelse och analys i databasen Kolada. RKA erbjuder även utbildningar och analysstöd.

RKR är en ideell förening vars medlemmar utgörs av svenska staten och SKR. RKR är ett oberoende organ för normbildning i redovisningsfrågor för kommuner och regioner och har som huvuduppgift att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner, regioner och kommunalförbund i enlighet med LKBR. RKR ska inom ramen för huvuduppgiften göra uttolkningar av god redovisningssed och utarbeta rekommendationer i redovisningsfrågor som är av principiell betydelse eller av större vikt. RKR ska sprida information om sådana uttolkningar och rekommendationer samt följa genomslaget i kommuners och regioners externa redovisning.

Slutligen finns ytterligare några aktörer på området som ger vägledning och stöd till kommuner och regioner inom ramen för ekonomistyrning. Bland annat kan Kommunalekonomernas förening och Kommuninvest nämnas, vilka båda tillhandahåller utbildningar och seminarier inom det kommunalekonomiska området. Vidare finns det ett antal forskarmiljöer som i varierande grad erbjuder liknande stöd.

5.8.3 Finns det behov av mer vägledning och stöd inom ekonomistyrning?

I den enkätundersökning bland ekonomichefer som utredningen har genomfört ställdes frågor om vägledning och stöd inom ekonomistyrningen. Enkätsvaren visade tydligt att det finns en efterfrågan på mer vägledning och stöd och en majoritet ansåg att detta skulle underlätta efterlevnaden och tillämpningen av regelverket om ekonomisk förvaltning i kommunallagen. Generellt sett var kommunerna mer positivt inställda än regionerna till mer vägledning och stöd på området.

Det framgick också tydligt av enkätsvaren att det finns ett särskilt område där många efterfrågar mer vägledning och stöd, nämligen god ekonomisk hushållning. I detta ingick bl.a. riktlinjer för god ekonomisk hushållning samt finansiella mål och verksamhetsmål. Ett annat område där många angav att de upplever ett behov av vägledning och stöd och som kopplar till god ekonomisk hushållning, är frågor kring ekonomi i koncernen, t.ex. ägarstyrning av kommunala företag. Kommuner och regioner med svag ekonomi efterfrågar i större utsträckning än de med stark ekonomi, vägledning och stöd kring balanskravet och därtill kopplade frågor.

I övrigt ansåg en majoritet att vägledning och stöd bör vara differentierad utifrån kommungrupp eller befolkningsstorlek. Många svarade också att de ser ett behov av generellt utformad vägledning och stöd. Det fanns dock ingen större efterfrågan på individuellt utformad vägledning och stöd.

I den intervjuundersökning som utredningen låtit genomföra med kommunalpolitiker ställdes också en fråga om behovet av mer vägledning och stöd för politiker. En vanlig uppfattning var att det viktigaste är en kompetent tjänstemannaorganisation som ger stöd till politiker men att det också finns en sårbarhet i detta.

Utredningen har därutöver genom ett antal workshops, möten och samtal med sektorsföreträdare kunnat konstatera att det uttrycks ett behov av och finns en efterfrågan på mer vägledning och stöd inom det ekonomiska området.

Utredningen har också dragit slutsatsen att det finns problem med tillämpningen av regelverket bl.a. utifrån en brist på kunskap och resurser.

5.8.4 Kunskapen om tillämpningen av regelverket för ekonomisk förvaltning är otillräcklig

Utredningens olika undersökningar visar således att det finns en efterfrågan på mer vägledning och stöd inom ramen för ekonomistyrningen, och i synnerhet gällande kommunallagens krav på god ekonomisk hushållning. Detta kan ses som en indikation på att det finns tillämpningsproblem på området. Det bekräftas delvis också av svaren på andra frågor som ställdes i enkätundersökningen, bl.a. om huruvida riktlinjer för god ekonomisk hushållning är styrande för utformning av mål, om de finansiella målen är tillräckliga för att ge

en god ekonomisk hushållning på sikt och om det finns mål för god ekonomisk hushållning för kommunkoncernen.

Utredningen har även vid möten med företrädare för sektorn, bl.a. tjänstemän i ledande ställning, samt SKR, fått denna bild bekräftad. Det har bl.a. framförts att kravet på god ekonomisk hushållning dels uppfattas som otydligt och är alltför allmänt formulerat, dels är svårt att tillämpa och integrera i den egna ekonomistyrningen. Det framstår därmed som att det inom ekonomistyrningen, framför allt avseende god ekonomisk hushållning, finns ett problem med att lagstiftningen uppfattas som otydlig och att de krav som uppställs inom ramen för lagstiftningen är svåra att tolka.

Tillämpningsproblem kan ge upphov till en sämre efterlevnad av lagstiftningen, vilket är problematiskt ur flera perspektiv. Dels innebär en låg efterlevnad på området risk för en urholkning av ekonomin på sikt. Dels kan tilltron till och respekten för lagstiftningen minska vilket i sin tur kan leda till en ond cirkel där regelöverträdelser normaliseras. Det är därför viktigt att lagstiftningens krav är tydliga och uppfattas som legitima.

Utredningen har under sitt arbete kunnat konstatera att kunskapen om hur regelverket för ekonomisk förvaltning tillämpas är bristfällig. Bristen förstärks av att statistiken om den kommunala ekonomin inte är tillfyllest (se avsnitt 5.9.3). Det finns ingen samlad uppföljning av tillämpningen, och kunskapen om tillämpningen av regelverket är otillräcklig både i sektorn och på statlig nivå. Det gör att staten, som ytterst ansvarig för samhällsekonomin, hamnar i ett underläge när det gäller att bedöma utvecklingen av sektorns ekonomi.

Bristen på kunskap är också till nackdel för sektorn – kommuner och regioner behöver veta mer om ”hur andra gör” och vad som är god ekonomistyrning.

Om tillämpningen av regelverket brister så är det till nackdel för hela sektorns ekonomi och trovärdighet. Det ökar också risken för problem och att staten förr eller senare behöver ingripa och bistå de kommuner och regioner som klarar sig sämst med ekonomiska stödinsatser.

5.8.5 Hur kan tillämpningen av regelverket förbättras?

Ett sätt att komma tillrätta med problematiken med otydlig lagstiftning är att denna förtydligas genom införande av mer preciserade och detaljerade krav, vilka ger bättre vägledning vid tillämpningen. En förutsättning för att ett förtydligande i lagstiftningen leder till en bättre efterlevnad är att det finns en grundläggande respekt för lagstiftningen. Några indikationer på att det skulle finnas ett utbrett problem i detta avseende på området har inte visat sig. Utredningen har dock under sitt arbete med kartläggning och analys av den ekonomiska styrningen i kommuner och regioner sett att det förekommit enstaka exempel på ageranden från kommuner och regioner, där lagkrav medvetet åsidosatts av olika skäl.

Som nämnts tidigare har utredningen kunnat konstatera en efterfrågan på mer vägledning och stöd. Däremot visade enkätsvaren att stödet för att införa föreskrifter på området är lågt. Samtidigt var det många som uppgav att de inte visste om det finns ett behov av föreskrifter på området. Utfallet av enkäten kan möjligtvis tolkas som att den vägledning och stöd som efterfrågas på området inte bör vara direkt styrande men att det samtidigt finns en viss osäkerhet.

En mer omfattande lagreglering på området, med mer detaljerade krav, minskar kommuners och regioners möjlighet att själva utforma sin ekonomiska styrning. Detta kan öka tydligheten och underlätta tillämpningen men riskerar samtidigt att leda till en ineffektiv styrning då möjligheten till lokal anpassning minskar. Därmed är det viktigt att hitta en lämplig avvägning mellan stadga och tydlighet å ena sidan och flexibilitet å andra sidan.

En lösning skulle kunna vara att i viss mån precisera lagstiftningen i de avseenden den uppfattas som otydlig och som komplement införa mer vägledning och stöd för att underlätta tillämpningen. Detta skulle kunna tillgodose behovet av tydlighet och samtidigt möjliggöra en anpassning till lokala förhållanden.

Även om lagstiftningen förtydligas kan det ändå återstå ett behov av vägledning och stöd över tid, i takt med att både omvärlden och kommuners och regioners förutsättningar förändras.

5.8.6 I vilka avseenden kan vägledning och stöd förbättra regeltillämpningen?

I enkäten ställdes frågan inom vilka områden kommuner och regioner uppfattar att det finns ett behov av mer vägledning och stöd. Som redogjorts för ovan ansåg många att god ekonomisk hushållning var ett sådant område. Det kan dock finnas andra områden där vägledning och stöd behövs. Om vägledning och stöd ska utökas för att utgöra ett komplement till lagstiftningen bör inriktning och angelägna områden bestämmas utifrån lagstiftningens innehåll och preciseringsgrad. Utredningen lägger ett antal förslag till förändringar i regelverket vilka också behöver analyseras utifrån vilka behov som de ger upphov till när det gäller vägledning och stöd.

Inom de områden där det finns behov av vägledning och stöd skulle detta exempelvis kunna bestå i att tillhandahålla färdiga strukturer, mallar och exempel på hur kraven inom ekonomisk förvaltning ska tillämpas. Frågor som ligger nära till hands är t.ex. hur god ekonomisk hushållning kan definieras och utformas utifrån den enskilda kommunens eller regionens utgångsläge och förutsättningar, vilken förmögenhetssituation som bör eftersträvas och vilka resultatnivåer som krävs för att nå dit.

Vägledning och stöd behöver dock inte uteslutande fokusera på tillämpningen av lagstiftningen. I enkäten svarade en relativt stor andel att de såg ett behov av vägledning och stöd i frågor kring budget eller strategier, affärsmässiga upplägg och styrmodeller. En annan fråga som tangerar vägledning och stöd är behovet av uppföljning, bl.a. för att möjliggöra jämförelser och sprida goda exempel.

En fråga som också togs upp i enkäten var hur vägledning och stöd bör utformas. De flesta efterfrågade vägledning och stöd som är differentierad, t.ex. utifrån kommungrupp. Om behov finns av mer skräddarsydd vägledning och stöd skulle detta kunna innebära att den utformas utifrån olika grupperingar av kommuner och regioner, t.ex. utifrån ekonomiska resultat, demografi och investeringsbehov.

En viktig aspekt när det gäller inriktningen på vägledning och stöd är att den behöver utvecklas kontinuerligt utifrån vad som händer i sektorn och i ekonomin, vilket påverkar behoven. Det förutsätter att vägledning och stöd bygger på en aktuell kunskap om kommu-

ners och regioners förutsättningar och behov samt om deras tillämpning av reglerna.

5.8.7 Vad skulle krävas för en framgångsrik funktion för vägledning och stöd?

Utgångspunkter

Utredningens utgångspunkt är att det är viktigt att i första hand sträva efter att precisera lagstiftningen i de avseenden den uppfattas som otydlig och som komplement införa vägledning och stöd samt bättre uppföljning.

Införandet av mer vägledning och stöd på området bör syfta till att höja kunskapsnivån samt ge en bättre helhetsbild av kommunernas och regionernas ekonomi. Genom att höja kunskapen på området kan tillämpningen av regelverket underlättas vilket också kan bidra till en bättre efterlevnad. En förutsättning för att vägledning och stöd på området blir effektiv är att denna är lättillgänglig och tydlig, har legitimitet och i viss mån uppfattas som styrande. Samtidigt bör möjlighet till anpassning till lokala förhållanden eftersträvas.

Behov av djupare kunskap om tillämpningen

En ytterligare förutsättning för att vägledning och stöd ska bli framgångsrik är att denna bygger på en aktuell och bred kunskap om regelverket, om kommuners och regioners tillämpning av regelverket och de problem som kan finnas kring tillämpningen. Detta medför i sin tur också ett behov av en nationell uppföljning av den ekonomiska utvecklingen och av risker, både i enskilda kommuner och regioner, samt i sektorn i stort – något som också förstärks av det faktum att ekonomin i kommuner och regioner även påverkar de offentliga finanserna och de finanspolitiska målen. Det är utredningens bedömning att en sådan samlad, nationell uppföljning inte görs i dag – den uppföljning som finns görs av SKR och Finansdepartementet, men ingen kan sägas ha det djup som skulle vara nödvändigt för en närmare analys av regeltillämpning och risker.

Regeringen lämnade tidigare en årlig skrivelse till riksdagen; Utvecklingen inom den kommunala sektorn. Skrivelsen var en samlad,

statlig uppföljning av kommuners och regioners ekonomi och verksamhet. Skrivelsen innehöll bl.a. en översiktlig redovisning av utvecklingen av ekonomin i kommunerna och regionerna de senaste åren samt utvecklingen av de statliga bidragen till kommunsektorn. Skrivelsen etablerades på 1990-talet och lämnades till riksdagen för sista gången 2017, med motiveringen att det som redovisats i skrivelsen till stor del också fanns med i budgetpropositionen. Utredningen kan konstatera att det nu, efter att skrivelsen togs bort, saknas en sammanhållen och regelbunden statlig bild av utvecklingen av kommuners och regioners ekonomi.

En nationell uppföljning skulle ge underlag för jämförelser, bidra till effektivisering och vara en bra källa till kunskap om utvecklingen i sektorn. En förutsättning för en effektiv uppföljning är att den är rättvisande och heltäckande så långt det är möjligt och att den därmed uppfattas som användbar för både staten och kommunsektorn.

Hur skulle en funktion för vägledning och stöd utformas?

I dessa frågor är valet av aktör som ska tillhandahålla vägledning och stöd inom ekonomistyrning samt ansvara för uppföljning av stor betydelse. Det påverkar i hög grad vilket genomslag som vägledningen och stödet får och hur väl uppföljningen kan stödja detta arbete. Valet av aktör påverkas också av utifrån vilket perspektiv som vägledning, stöd och uppföljning ska utformas.

Frågan om behovet av att införa vägledning och stöd samt uppföljning kopplat till övergripande kommunala frågeställningar är inte ny. Olika former av sådana funktioner har föreslagits under årens lopp, några har genomförts medan andra har stannat på utredningsstadiet.

Ekonomiförvaltningsutredningen hade bl.a. i uppdrag att göra en översyn av bestämmelserna om god ekonomisk hushållning i kommunallagen samt hur uppföljningen i kommuner och regioner kunde förstärkas. Utredningen föreslog i sitt betänkande God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting (SOU 2001:76) att ett Statens kommunalekonomiska råd skulle inrättas, med uppdrag att följa och analysera utvecklingen på det kommunalekonomiska området och rapportera till regeringen, kommuner, regioner och den intresserade allmänheten om sina iakttagelser. Vidare föreslogs bl.a. att rådet

skulle fungera som samtalspartner och rådgivare till kommuner och regioner i behov av experthjälp för att analysera sin ekonomiska situation, främst i de fall där man kunde ana att staten kunde komma att få spela en roll. Rådet föreslogs ha en ställning som en förvaltningsmyndighet under regeringen. I den efterföljande propositionen[59] konstaterades att en majoritet av remissinstanserna var negativa till förslaget. Regeringen anförde att Kommundelegationens arbete hade lett till att i stort sett samtliga av de berörda kommunerna och regionerna hade uppnått en ekonomi i balans. Av främst det skälet och då remissinstanserna hade varit negativa beslutade regeringen att det vid den tidpunkten inte fanns behov av att inrätta ett kommunalekonomiskt råd.

I utredningens enkätundersökning önskade en majoritet av de svarande mer vägledning och stöd generellt och ansåg att SKR vara bäst lämpad för att ge vägledning och stöd – vilket kan tolkas som att många är nöjda med den vägledning som SKR redan i dag erbjuder men att de gärna skulle ta del av den i ökad omfattning och inom fler områden. Även RKR fick visst stöd, även om flera kritiska synpunkter angående RKR framfördes i form av fritextsvar. Endast en liten andel av de svarande ansåg att en statlig myndighet var en lämplig aktör för att ge vägledning och stöd på området.

Mot bakgrund av diskussionen ovan om att det finns indikationer på tillämpningsproblem bör dock frågan ställas om utökad vägledning och stöd via SKR skulle kunna ge den tydlighet och styrning som krävs för att komma tillrätta med en sådan problematik. SKR är en politiskt styrd arbetsgivar- och medlemsorganisation, vilket kan göra det svårt att ge tydliga styrsignaler i sådana fall då alla medlemmars intressen inte kan tillgodoses. Samtidigt har SKR stor legitimitet inom kommunsektorn, vilket torde vara en fördel i sammanhanget.

Ett annat alternativ är att uppdraget ges till en statlig myndighet. Stödet för detta alternativ var å ena sidan lågt i enkäten men å andra sidan kan vägledning och stöd från en myndighet ge uttryck för det statliga perspektivet på området, vilket ger tydliga styrsignaler. Om vägledning och stöd inte anses utgöra ett tillräcklig verkningsfullt komplement till lagstiftningen kan en myndighet även bemyndigas att meddela föreskrifter vilka är bindande och kan ges en relativt hög detaljeringsnivå, t.ex. om det finns behov av att införa krav på nivåer och nyckeltal. Myndigheter kan även ge ut allmänna råd. Detta får dock betraktas som mer långtgående åtgärder utifrån den kommu-

[59] Prop. 2003/04:105, s. 23.

nala självstyrelsen. Vidare kan frågan om att stärka den nationella uppföljningen av kommuners och regioners ekonomi vara ett lämpligt uppdrag till en statlig myndighet.

En kompromiss mellan dessa två alternativ valdes vid inrättandet av RKR och RKA, dvs. en förening där både staten och SKR är medlemmar. Inför bildandet av RKR ansågs det lämpligt att de båda kommunförbunden[60] vilka tidigare hade spelat en aktiv roll i den frivilliga normbildningen inom sektorn, även fortsättningsvis skulle finnas med som aktörer inom redovisningsområdet för kommuner och regioner. Detta ansågs borga för att det oberoende organet skulle nå en hög acceptans och ges legitimitet i kommunsektorn, vilket i sin tur borde ge goda förutsättningar för hög följsamhet till lämnade rekommendationer etc. Enligt regeringen borde detta vara ett för parterna gemensamt intresse.[61]

Sammanfattningsvis kan konstateras att det finns för- och nackdelar med de olika alternativen som beskrivits ovan:

- **SKR:**
  - Fördelar: God legitimitet, arbetar redan med vägledning och stöd. Stort stöd i utredningens enkätsvar.
  - Nackdel: Svag styrning. Sämre förutsättningar för nationell uppföljning.
- **Statlig myndighet:**
  - Fördelar: Uttryck för det statliga perspektivet, stark/tydlig styrning. Lämplig aktör för nationell uppföljning.
  - Nackdel: Litet stöd i utredningens enkätsvar.
- **Samarbete mellan staten och SKR:**
  - Fördel: God legitimitet. Både statens och SKR:s perspektiv.
  - Nackdel: Svag styrning. Sämre förutsättningar för nationell uppföljning.

[60] Vid den aktuella tidpunkten bestod SKR av två förbund, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet.
[61] Ds 1996:30 s. 80 f.

5.8.8 Utredningens slutsatser

Det finns redan i dag ett behov av vägledning och stöd för ekonomistyrningen i kommuner och regioner som inte är tillgodosett. Det finns också ett behov av en bättre och mer samlad uppföljning av och kunskapsuppbyggnad kring kommunernas och regionernas ekonomi och vilken betydelse det har hur reglerna tillämpas.

En central funktion för vägledning och stöd inom ekonomistyrning samt för nationell uppföljning bör därför inrättas. Syftet bör bl.a. vara att höja kunskapen på området, underlätta tillämpningen och förbättra efterlevnaden av regelverket samt underlätta jämförelser och bidra till effektivisering.

En förutsättning för att vägledning och stöd ska bli framgångsrika är att de bygger på en aktuell och bred kunskap om kommuners och regioners tillämpning av reglerna och de problem som kan finnas kring den. Detta medför i sin tur också ett behov av en nationell uppföljning av den ekonomiska utvecklingen och av risker, både i enskilda kommuner och regioner och i sektorn i stort.

Utgångspunkten är att vägledning och stöd samt nationell uppföljning bör vara lättillgängliga och tydliga, ha god legitimitet, uppfattas som styrande, vara rättvisande och heltäckande samt vara möjliga att anpassa till lokala förhållanden.

Valet av aktör som skulle ansvara för detta är av stor betydelse och kräver ett antal avvägningar, bl.a. utifrån vilket perspektiv som vägledning och stöd ska ges och uppföljning göras.

Det finns ingen statlig myndighet vars verksamhetsområde omfattar kommuners och regioners ekonomistyrning eller en samlad nationell uppföljning, och det statliga perspektivet kan därmed inte sägas komma tydligt till uttryck. Det har funnits ett antal förslag om nationella organ på området, men inget har genomförts. Även om det finns flera aktörer på området, främst SKR, RKA och RKR, kan det därför inte heller sägas finnas en helhetsbild för den vägledning och det stöd samt uppföljning som är tillgänglig för kommuner och regioner. Detta anser utredningen vara en brist.

5.9 Statistik

5.9.1 Bakgrund

Kommuner och regioner lämnar en stor mängd statistikuppgifter till statliga myndigheter, främst till SCB, Socialstyrelsen, Skolverket och Skatteverket. Ofta är uppgiftslämnandet obligatoriskt, men det förekommer också att uppgifter kan vara frivilliga att rapportera in.

I detta avsnitt fokuseras på vilka ekonomiska uppgifter som kommuner, regioner och kommunalförbund samt kommunala företag ska lämna till SCB. Kommuner, regioner och kommunalförbund är skyldiga att lämna statistikuppgifter enligt lagen (2001:99) om den officiella statistiken. Vilka uppgifter som ska lämnas regleras i förordningen (2001:100) om den officiella statistiken och i SCB:s föreskrifter. I 7 § lagen om den officiella statistiken framgår bl.a. att kommuner, regioner och kommunalförbund ska lämna uppgifter för den officiella statistiken och uppgifter för framställning av europeisk statistik som en myndighet enligt en EU-förordning ska ge in till Europeiska kommissionen.

Även kommun- och regionägda företag är skyldiga att lämna uppgifter till SCB. Om inte skyldigheten att lämna statistik fullgörs får SCB enligt 20 § lagen om den officiella statistiken förelägga den uppgiftsskyldige att göra det. Ett sådant föreläggande får förenas med vite.

5.9.2 Insamlad statistik för kommuner och regioner

Genom Räkenskapssammandraget (RS) samlar SCB årligen in ekonomisk statistik ur kommunernas och regionernas bokslut. Undersökningen ger en detaljerad information om kommunernas och regionernas ekonomi.

Nationalräkenskaperna, som är statistikens främsta användare, använder RS bl.a. för konsumtions- och fastprisberäkningar per ändamål, beräkningar av transfereringar, investeringar och finansiellt sparande. Statistiken används även för beräkning av nyckeltal på kommunnivå. Både finansiella nyckeltal och olika verksamhetsnyckeltal används av kommuner och regioner själva, statliga myndigheter, politiker och allmänheten för att följa utvecklingen och för jämförelser mellan olika kommuner och mellan olika regioner.

RS är uppdelad i två steg. I steg 1 efterfrågas i huvudsak budget och planer för innevarande år och de två följande, liksom preliminära uppgifter från föregående års bokslut. Steg 2 innehåller definitiva uppgifter från beslutade årsredovisningar och omfattar en mer detaljerad redovisning vad gäller ekonomin inklusive koncernen och uppgifter på verksamhetsnivå. Viss skillnad mellan de två stegen föreligger dock mellan kommuner och regioner. Enligt SCB:s tidplan för RS 2020 var sista insändningsdag den 8 februari 2021 för steg 1 och den 19 mars 2021 för steg 2 för kommuner. För regionerna gällde den 15 februari 2021 respektive den 6 april 2021 och för kommunalförbund och samordningsförbund var sista insändningsdag den 19 mars 2021. Uppgifterna publiceras stegvis mellan mars och augusti.

SCB samlar kvartalsvis också in olika uppgifter om kommunernas, regionernas och kommunförbundens intäkter och kostnader, finansiella tillgångar och skulder, balansräkningsposter, investeringsutgifter samt årsprognoser för dessa. Uppgifterna används bl.a. till nationalräkenskaperna och finansräkenskaperna. Samtliga regioner samt kommuner som har fler än 30 000 invånare, lämnar uppgifter för de första tre kvartalen och samtliga kommuner och regioner lämnar uppgifter fjärde kvartalet.

SCB samlar också efter första tertialet in uppgifter om utfall per den 30 april och årsprognos för kommuner och regioner för resultaträkningen.

Den statistik som inhämtas för offentligt ägda företag är relativt omfattande och hämtas från kommuner och regioner, årsredovisningar, koncernregister, SCB:s företagsdatabas samt Skatteverket. Den officiella statistiken avser de företag där den offentliga sektorn har ägarkontroll, i normalfallet minst 50 procent av aktier, andelar eller liknande. Om ägarandelen är under 50 procent insamlas uppgift om storleken på ägarandelen.

5.9.3 Hur fungerar det i praktiken och vilka brister har identifierats kring den ekonomiska statistiken?

Utredningen har i sina analyser av kommuners och regioners ekonomi och tillämpningen av regelverket för den ekonomiska förvaltningen i stor utsträckning använt den tillgängliga statistiken, i huvudsak uppgifter från RS.

Ett övergripande problem är att det finns kommuner och regioner som inte lämnar in alla uppgifter eller lämnar felaktiga uppgifter. Det är allvarligt, eftersom det riskerar att leda till att beslutsunderlag på olika nivåer grundas på ett bristfälligt statistiskt underlag vilket försämrar kvaliteten i analyserna. Avsaknad av uppgifter kan medföra att vissa typer av nödvändiga analyser inte kan göras på ett effektivt sätt.

Dessa problem som utredningen har uppmärksammat, med brister i statistiken är inte okända. Riksrevisionen har vid ett par tillfällen påtalat bristerna.[62] Bristerna riskerar att minska tillförlitligheten i sådana underlag som bl.a. används för att utforma finanspolitiken. Riksrevisionen rekommenderade därför i en granskningsrapport i september 2018[63] en skärpning av kontroller och rutiner när informationen samlas in av SCB. Rapporten besvarades av regeringen i december samma år[64]. Regeringen anförde att LKBR vid denna tidpunkt var på väg att implementeras för att ge en mer välfungerande kommunal bokföring samt en mer rättvisande redovisning. I det löpande förändringsarbete som SCB driver, och som syftar till att höja kvaliteteten och snabba upp uppgiftslämnandet, aktualiserades flera av de frågor som Riksrevisionen uppmärksammat. Regeringen ansåg i detta sammanhang att det fanns skäl att fortsätta följa utvecklingen av räkenskapssammandraget och vid behov vidta ytterligare åtgärder i syfte att säkerställa att uppgifterna i RS är tillförlitliga och transparenta.

Det kan konstateras att rapporteringen till RS för flera kommuner och regioner är betungande. Det kan finnas flera olika orsaker till det, t.ex. att ekonomisystemet inte är tillräckligt anpassat till RS. Andra anledningar kan vara att de som rapporterar in uppgifterna till SCB inte har tillräcklig erfarenhet och kompetens samt att inrapporteringen inte prioriteras då kunskap om vad statistiken används till saknas. Det är angeläget att kommuner och regioner, på såväl tjänstemannanivå som på politisk nivå, inser vikten av att lämna korrekta uppgifter och har en förståelse för vad uppgifterna används till. SCB försöker underlätta inrapporteringen bl.a. genom utbildningar kring inrapporteringen samt genom att ge stöd till de kommuner och regioner som har svårigheter att fylla i uppgifterna.

[62] Riksrevisionen (2018a) och Riksrevisionen (2018b).
[63] Riksrevisionen (2018a).
[64] Skr. 2018/19:20.

SCB arbetar löpande med att utveckla och automatisera rutinerna för kvalitetssäkring och rättning. SCB har rutiner för att kvalitetssäkra uppgifter som lämnas in. Trots detta finns det exempel på brister där insamlad statistik i olika delar inte stämmer med varandra, och där inbyggda kontroller skulle ha indikerat på felaktigheter. Utredningen har exempelvis funnit att reservering till och disponering ur resultatutjämningsreserven i balanskravsutredningen inte stämmer överens med förändringen av utgående balans mellan två år.

Utredningen har haft kontakt med Kommuninvest för att få tillgång till kvalitetssäkrad statistik över låneskulden i sektorn. Kommuninvest utgår från statistiken i RS men där brister upptäcks görs en komplettering med egna uppgifter som samlas in från kommuners och regioners årsredovisningar. Utredningen kan se risker med att de som har behov av att använda statistiken gör en egen kvalitetssäkring, tvättning och komplettering av data. Det kan i slutändan resultera i att olika analytiker använder olika uppsättningar av data som borde visa samma sak.

Vissa uppgifter i statistiken är inte obligatoriska utan kan vara frivilliga att rapportera in. Kommuner och regioner har t.ex. ingen skyldighet att lämna uppgifter om finansiella mål för god ekonomisk hushållning. Normalt lämnar omkring 60 procent ändå dessa uppgifter. De finansiella målen är väsentliga i ekonomistyrningen. Att ekonomistyrningen fungerar väl är angeläget och dessa uppgifter bör också kunna följas upp på nationell nivå. Det kan därför finnas skäl att överväga en skyldighet för kommuner och regioner att lämna uppgifter om de finansiella målen. Det kan även finnas andra uppgifter som borde bli obligatoriska att lämna in, samtidigt som det är viktigt att uppgiftslämnarbördan är rimlig.

Det finns vissa problem kopplade till tidpunkten för insamling av olika uppgifter. Utredningen har t.ex. noterat att insamlingen av utfallsuppgifter för finansiella mål sker innan arbetet med årsredovisningen enligt kommunallagen ska vara slutfört.

Slutligen kan utredningen konstatera att vissa uppgifter som är viktiga för ekonomistyrningen inte ingår i insamlingen. En viktig del i ekonomistyrningen är kassaflödet. Det går i dag inte att konstruera en kassaflödesanalys för kommunerna utifrån uppgifterna i RS vilket gör det betydligt svårare att analysera kommunsektorns kassaflöden och finansiella verksamhet.

Viss insamling av uppgifter är inte heller konsekvent genom att insamlingen skiljer sig åt mellan kommuner och regioner. Uppgifter om utfallet i resultaträkning och balansräkning samlas i dag in i RS 2 för kommuner och deras koncerner. För regionerna samlas utfallet för resultaträkning, balansräkning och kassaflödesanalys in i RS 1. Utredningen ställer sig frågande till om det kan resultera i kvalitetsbrister i och med att insamlingen för regionerna sker före den tidpunkt när årsredovisningen enligt kommunallagen senast ska vara klar.

5.9.4 Hur kan problemen åtgärdas?

En stor del av ansvaret för att vidta åtgärder för att korrekt statistik rapporteras in till SCB ligger hos kommunerna och regionerna. Vikten av att lämna korrekta uppgifter och kunskapen om hur uppgifterna används behöver öka. Genom att använda statistiken, göra analyser och jämförelser av den egna kommunen eller regionen, mellan kommuner och mellan regioner framkommer värdet av en korrekt inrapportering. Status på arbetsuppgiften att rapportera in och kvalitetssäkra uppgifterna behöver höjas. System och rutiner kan utvecklas lokalt för att stödja en god kvalitet.

SCB kan stärka sina rutiner för kvalitetssäkring, automatisera kontroller och varna uppgiftslämnarna vid konstaterade avvikelser i högre grad än i dag. Utbildning av uppgiftslämnare i kommuner och regioner är viktigt liksom samarbetet och dialogen med de som använder uppgifterna i sina analyser, eftersom många av de fel och brister som finns upptäcks först då. En regelbunden utvärdering behöver göras av vilka uppgifter som samlas in. I detta ligger dels överväganden om huruvida fler frivilliga uppgifter bör bli obligatoriska – eller tvärtom, dels om fler – eller färre – uppgifter ska samlas in än de som ingår i statistiken i dag.

5.10 Utgiftstak och lånetak för kommunsektorn

I utredningens direktiv konstateras att välskötta finanser i kommuner och regioner bidrar till att de finanspolitiska målen nås. Utredningen ska bedöma om det finns behov av och är lämpligt att införa en övre gräns för utgifter samt krav på nivåer för resultat och skuldsättning för kommuner och regioner.

Balanskravet är utformat som ett krav på att intäkterna ska överstiga kostnaderna och således finns redan ett krav på en lägstanivå som kommuners och regioners resultat inte ska understiga.

Det högre målet är att kommuner och regioner ska uppfylla en god ekonomisk hushållning. Vad det innebär är upp till varje kommun och region att fastställa utifrån sina egna förutsättningar och behov. Vanligtvis innebär det att en högre resultatnivå än noll behöver uppnås som exempelvis innebär att kommunen eller regionen kan finansiera sina investeringar med egna medel.

5.10.1 Vad skulle regleringarna åstadkomma?

Kommunernas och regionernas ekonomi har överlag utvecklats i positiv riktning under de senaste tio åren. Det samlade ekonomiska resultatet har legat på en stabilt positiv nivå och den ekonomiska ställningen har stärkts mätt som soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser. De problem som noteras är dels att ett antal kommuner och regioner, trots goda makroekonomiska förutsättningar, inte kan sägas ha levt upp till kravet på god ekonomisk hushållning, dels att kommuner och regioner i en del fall inte heller lyckats uppfylla balanskravet.

Trots de positiva resultaten har det finansiella sparandet i kommunsektorn som andel av BNP varit negativt under i stort sett hela 2000-talet och dessutom försvagats under 2010-talet. Differensen mellan årets resultat och det finansiella sparandet kan i stort sett förklaras av växande investeringsutgifter. I den kommunala redovisningen tas endast den del av investeringsutgifterna som är avskrivningar upp i resultaträkningen. I nationalräkenskaperna, där det finansiella sparandet och den offentliga sektorns konsoliderade bruttoskuld (också kallad Maastrichtskulden) beräknas, tas hela investeringsutgiften upp det år den uppstår. Utvecklingen av kommunsektorns finansiella sparande kan medföra att staten behöver ha beredskap för att justera statens finansiella sparande för att respektera överskottsmålet. I förlängningen blir det svårare för staten att uppfylla överskottsmålet och målet att bibehålla Maastrichtskulden inom skuldankarets gränser.

Den kommunala låneskulden har ökat markant under de senaste tio åren och har mätt som del av offentliga sektorns konsoliderade

bruttoskuld, ökat från 6,2 procent till 12,1 procent av BNP under perioden 2009–2019. Under samma period har statens del minskat från 35,5 procent till 23,4 procent av BNP.

Ökningen av den kommunala låneskulden väcker flera frågor. En fråga rör riskerna i enskilda kommuner och regioner. En stor och växande låneskuld ökar sårbarheten för eventuella framtida räntehöjningar och därmed negativa effekter på resultatnivåer eller möjligheten att upprätthålla den kommunala servicen. En annan fråga gäller det finanspolitiska ramverket. Om kommunernas andel av upplåningen fortsätter att öka över tid kommer det att ställa krav på att staten minskar sin skuldsättning som andel av BNP. Om en sådan utveckling inte bedöms önskvärd kan det finnas anledning att överväga förändringar som begränsar kommunsektorns möjligheter att fortsätta att öka sin upplåning.

5.10.2 Hur skulle ett utgiftstak utformas?

I det här avsnittet beskrivs ett par tänkbara tillvägagångssätt för hur en begränsning av utgifterna för kommuner och regionen skulle kunna se ut. Fördelarna med ett utgiftstak på en central nivå är flera, exempelvis ökar möjligheterna att nå ett balansmål. Ett utgiftstak är också relativt enkelt att förstå och därmed att kommunicera.[65] I många organisationer finns ett latent utgiftstryck och med ett bindande utgiftstak begränsas skatteuttaget och framtvingar en prioritering bland utgifterna.

Utgiftstaket för staten anger en övre gräns för statsbudgetens utgifter för de kommande tre åren. I budgetpropositionen föreslås en gräns för utgifterna för det tredje året. När väl ett tak för utgifterna är satt har praxis varit att inte, med ett fåtal undantag, ändra takets nivå.

Utformningen av ett tak skulle kunna utgå från hur stora utgifterna tillåts vara på sektornivå, varefter det överlämnas till kommunsektorn att fördela utrymmet sinsemellan. Så sker i Danmark, där utgifterna på sektornivå begränsas genom att staten och det danska kommunförbundet *Kommunernes Landsforening* årligen avtalar om en övre gräns (se avsnitt 3.7.2). Efter att den högsta nivån är satt sker sedan en fördelning av utgiftsutrymmet inom kommunkollektivet.

[65] Se Calmfors (2020) för vidare läsning.

De institutionella förhållandena som skulle krävas för att en liknande konstruktion skulle kunna tillämpas föreligger dock inte i Sverige. I Danmark begränsas inte bara utgifterna utan också kommunsektorns skattenivå på en övergripande nivå. Vid en situation där en eller flera kommuner bryter mot de överenskomna nivåerna inträder sanktioner från staten både mot de enskilda kommuner som bryter mot nivån och mot kommunkollektivet som helhet. En sådan lösning framstår som mycket långtgående i en svensk kontext.

Ett annat alternativ skulle kunna vara att staten beslutar om ett individuellt utgiftstak för varje kommun och region. Takets utformning behöver då beakta de särskilda förutsättningar och behov som varje enskild kommun och region har för att kunna uppfylla sina åtaganden. Förutom att det vore en grannlaga uppgift förenad med en stor arbetsbörda att fastställa ett sådant tak, skulle det dessutom innebära ett stort behov av information och underlag från kommuner och regioner till staten. Om staten på detta sätt skulle överta en del av ansvaret för kommunsektorns utgifter kan det leda till att kommunsektorns aktörer känner mindre ansvar för kostnadseffektivitet. Det kan t.o.m. skapa ett incitament för kommuner och regioner att överdriva sina utgiftsbehov. Utgiftsförändringar över tid blir svåra att hantera eftersom såväl mer schablonmässiga framskrivningar av taket som att taket bestäms för flera år riskerar att försvåra beaktandet av sådana utgiftsförändringar som t.ex. beror på snabba demografiska förändringar. Ett centralt fastställt tak för utgifterna i varje kommun och region skulle slutligen också innebära en stor inskränkning av det kommunala självstyret.

Båda alternativen som beskrivits ovan skulle kraftigt begränsa de långtgående befogenheter som kommuner och regioner har att själva bestämma om beskattning och nivå på utgifter.

Till viss del har kommuner och regioner redan i dag en begränsning av hur stora utgifterna får vara. Storleken på kommunernas utgifter bestäms i hög grad av skatteintäkterna, balanskravet och storleken på statens bidrag till kommunerna. Statsbidragen förfogar staten över redan i dag och kan därmed styra efter eget önskemål. Ökade kommunala utgifter kan visserligen finansieras med ett ökat skatteuttag, men skattesatsen ändras i praktiken sällan och oftast i förhållandevis små steg. Balanskravet och kravet på god ekonomisk hushållning utgör därmed i praktiken också förhållandevis tydliga restriktioner på de kommunala kostnaderna (och därmed utgifterna),

även om det inte handlar om ett beloppsmässigt fixerat och tydligt tak varje enskilt år.

Dock tas endast investeringsutgifter upp till den delen som de skrivs av vilket följer av att den kommunala och regionala redovisningen bygger på samma principer som den företagsekonomiska redovisningen. Det innebär att under perioder med en hög investeringstakt kommer kommunsektorns resultat och finansiella sparande att divergera. En del av investeringarna är egenfinansierade, dvs. de finansieras med årets och tidigare års överskott. Den andel som inte egenfinansieras lånefinansieras i stället och finansieras av framtida överskott. Om det finns en vilja att reglera de utgifter som inte täcks av balanskravet kan en begräsning av kommunsektorns upplåning övervägas.

5.10.3 Kan kommunsektorns låneskuld begränsas?

Låneskuldens storlek och utveckling påverkas av flera sinsemellan oberoende faktorer. En är omfattningen av kommunens eller regionens egna verksamhetsinvesteringar. En annan är storleken på kommunernas vidareutlåning till de kommunala bolagen. Det är vanligt att kommunerna tar upp egna lån för att sedan vidareutlåna medlen till ett bolag som de själva äger och som har behov av att investera. På så sätt minskas den samlade finansieringskostnaden för lånen. En ytterligare faktor som påverkar låneskulden är att de medel som placerats i långsiktig kapitalförvaltning, inte alltid används för att finansiera nya investeringar. Detta gäller främst vissa kommuner, som således befinner sig i en situation där det finns både lån och betydande kapitalplaceringar samtidigt.

Om det är önskvärt att begränsa låneskuldens storlek, t.ex. för att påverka utvecklingen av Maastrichtskulden, finns det vid sidan om ett generellt lånetak i princip tre vägar att gå, dessa är:

- Begränsa kommunernas och regionernas egna investeringar i verksamhetslokaler m.m.
- Begränsa eller förbjuda vidareutlåning till de kommunala företagen.
- Begränsa eller förbjuda upplåning för långsiktig placering i finansiella tillgångar.

Den första åtgärden har svåröverblickbara och potentiellt stora negativa konsekvenser för verksamheten i kommuner och regioner. Investeringarna i den egna verksamheten drivs i första hand av demografiska faktorer och av det faktum att delar av den kommunala kapitalstocken börjar närma sig slutet på sin ekonomiska livslängd. Om regler införs som begränsar dessa investeringar riskerar det att leda till att verksamheten inte kan bedrivas på ett ändamålsenligt sätt eller att kommuner och regioner i stället drar på sig stora kostnader för underhåll och drift av en föråldrad kapitalstock.

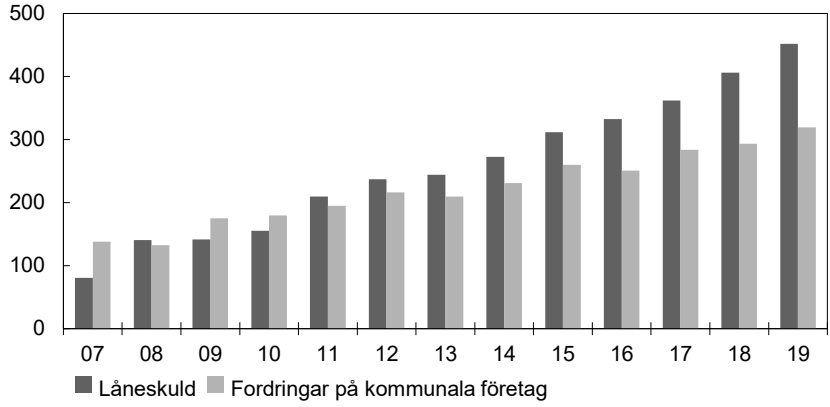
Den andra åtgärden har potentiellt mindre negativa konsekvenser, som främst består i att upplåningskostnaden för de kommunala bolagen blir något högre. Till stor del kan detta motverkas genom att kommuner och regioner i stället går i borgen för lånen.

Effekten av den tredje åtgärden är mer svårbedömd. Så länge avkastningen på placeringsportföljen, som åtminstone delvis består av aktier, är högre än den ränta som betalas för lånen skulle en begränsning av placeringsmöjligheterna leda till en minskning av intäkterna som överstiger minskningen av kostnaderna och därmed till ett minskat utrymme för kommunal verksamhet, alternativt ett sämre resultat. Om förhållandet är det omvända så har begränsningen positiva effekter. I ett långsiktigt tidsperspektiv har avkastningen på aktier överstigit den genomsnittliga upplåningsräntan med bred marginal, varför det hittills har visat sig vara en god affär att låna för att placera. Det kan dock ifrågasättas om det ligger inom ramen den kommunala kompetensen att ägna sig åt sådan aktiv kapitalförvaltning där det primära syftet är att utnyttja arbitragemöjligheter på finansmarknaderna. Det innebär också ett risktagande. Det har förekommit att börsen under enskilda år, eller t.o.m. under en följd av år, har utvecklats negativt. I en sådan situation finns det en risk att kommunen eller regionen måste höja skatten eller dra ned på verksamheten för att hantera konsekvenserna av det minskande värdet på placeringsportföljen.

För att illustrera de potentiella effekterna av de olika åtgärderna redovisas storleken på den kommunala vidareutlåningen respektive överbelåningen i placeringssyfte i två diagram nedan.

Figur 5.4 Låneskuld och fordringar på kommunala och regionala företag i Kommunsektorn 2007–2019

Miljarder kronor i löpande priser

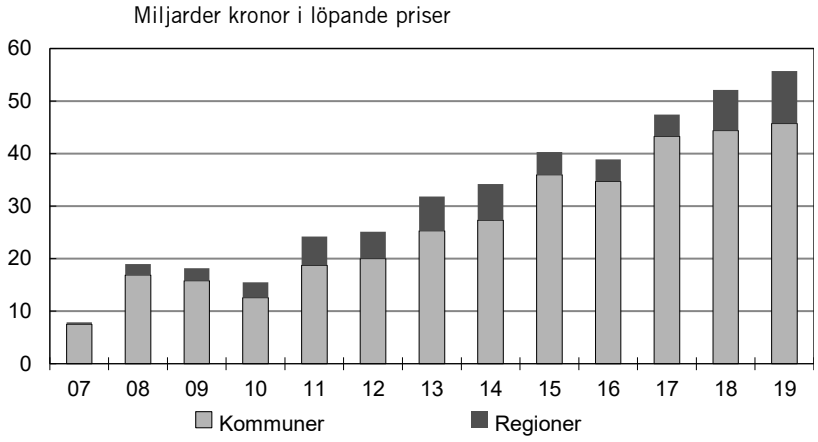


Källa: Statistiska centralbyrån och Kommuninvest.

I figuren ovan redovisas låneskulden och kommunernas och regionernas fordringar på de egna företagen inom koncernen. Fordringarna motsvarar approximativt utlåningen till de egna bolagen. Vid 2019 års utgång uppgick fordringarna på de kommunala och regionala företagen till 319 miljarder kronor. Av de totala fordringarna i sektorn står kommunerna för 90 procent. Fordringarna utgör 49 procent av kommunernas skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Motsvarande för regionerna är cirka 5 procent.

Samtidig förekomst och finansiella placeringar och lån, ”överbelåning”, har ökat under den studerade perioden och har växt från 8 miljarder kronor till 56 miljarder kronor, en ökning med 600 procent (med 505 procent i fasta priser), se figuren nedan. Uttryckt som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning har överbelåningen också ökat kraftigt i sektorn, från 1 till 6 procent. För regionerna ökar andelen från 0 till 2 procent och för kommunerna är ökningen från 2 till 8 procent. De nivåerna kan sättas i relation till de totala skulderna i kommunsektorn som uppgår till 36 procent (58 procent inklusive koncern) av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

Figur 5.5 ”Överbelåning” i kommuner och regioner 2007–2019



Källa: Statistiska centralbyrån, räkenskapssammandraget och Kommuninvest.

5.10.4 Utredningens slutsatser

Balanskravet omfattar, med några undantag, de utgifter som ingår i beräkningen av det finansiella sparandet. Den största utgiftsposten som inte tas upp i sin helhet i resultaträkningen är investeringsutgifterna, där i stället avskrivningar på tidigare investeringar ingår. Kommunsektorns finansiella sparande har minskat över tid och de ökade investeringsutgifterna har varit en starkt bidragande orsak till det. Ett välfungerande utgiftstak skulle medföra en ökad förutsägbarhet om hur kommunsektorns finansiella sparande skulle utvecklas.

Införandet av ett utgiftstak skulle innebära en inskränkning av det kommunala självstyret och beroende på utformning riskerar en sådan reform antingen att bli tandlös eller kräva en mer genomgripande förändring av de institutionella förhållanden under vilka kommuner och regioner verkar i dag.

Den ökade skuldsättningen i sektorn förklaras av ökade investeringsutgifter i både förvaltningsorganisationen och i de kommunala och regionala företagen. Förutom att kommunsektorns känslighet för kreditrelaterade risker ökar medför den ökade belåningen att kommunsektorns andel av Maastrichtskulden ökar. Det finns ett par möjligheter att utforma en regel som begränsar upplåningen för kommuner och regioner, som var och en dras med ett par mer eller mindre tydliga negativa konsekvenser för kommunsektorn. Det är

mindre önskvärt att en sådan regel begränsar kommuner och regioners möjlighet till investeringar i den kärnverksamheten. En något mindre skadlig reglering är att begränsa kommunernas och regionernas vidareutlåning inom koncernen eller möjligheten att låna upp medel till finansiella placeringar övervägas. Det leder i sin tur till att påverkan på den konsoliderade bruttoskulden från kommunal förvaltning minskar.

6 Utredningens förslag

6.1 Inledning

Utredningen ska utforma förslag som innebär att regelverket för den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner ger bättre förutsättningar för en effektiv ekonomistyrning. En effektiv ekonomistyrning bör säkra en långsiktigt hållbar utveckling av den kommunala verksamheten och ekonomin och stödja det finanspolitiska ramverket. En viktig utgångspunkt för förslagen är den bild och analys av problemen som utredningen har redovisat i det föregående och som kan sammanfattas i följande punkter:

- Utredningen ser inte några betydande ekonomiska problem på övergripande sektornivå för kommuner och regioner.
- Kommunsektorn har sammantaget genererat ett överskott (årets resultat) under de senaste 15 åren.
- Soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, i kommuner och regioner har förbättrats sedan 2000.

Det finns samtidigt kommuner och regioner som har haft en väsentligt sämre utveckling, trots en följd av goda år för den svenska ekonomin, och vissa har inte kunnat möta kravet på en god ekonomisk hushållning. Vissa kommuner och regioner har i en del fall heller inte klarat balanskravet, ibland vid upprepade tillfällen, och vissa har åberopat synnerliga skäl utifrån grunder som inte alltid ligger i linje med vad utredningen uppfattar varit lagstiftarens intentioner. Det finansiella sparandet i sektorn har också blivit allt sämre och låneskulden har ökat markant. Samtidigt kommer pensionsutbetalningarna avseende ansvarsförbindelsen, som belastar resultatet, att minska framöver och det frigjorda utrymmet kan användas till sparande och amortering av låneskulden.

Regelverket för den ekonomiska förvaltningen har i huvudsak god legitimitet i kommuner och regioner, även om det finns många synpunkter på enskildheter.

Mot denna bakgrund bedömer utredning att regelverket inte behöver reformeras i grunden. Regelverket behöver dock bli tydligare på en rad punkter, bl.a. när det gäller kraven på långsiktighet och den övergripande målsättningen för den ekonomiska förvaltningen, dvs. god ekonomisk hushållning. Regelverket behöver också bli mer transparent och flexibelt. Vidare behöver de mekanismer som ska säkra att regelverket följs och får genomslag stärkas, så att frågor om ekonomisk hållbarhet på sikt får en större plats på den politiska agendan i alla kommuner och regioner. Slutligen kan förutsättningarna för ett långsiktigt och ansvarsfullt agerande i kommuner och regioner stärkas om statens agerande relativt kommunsektorn och dialogen mellan staten och sektorn förändras.

I detta kapitel presenteras utredningens bedömningar och förslag.

6.2 Vikten av goda planeringsförutsättningar

Utredningens bedömning: Goda planeringsförutsättningar är grundläggande för att kommuner och regioner ska kunna agera långsiktigt och ansvarsfullt och därigenom bedriva en effektiv ekonomistyrning.

Skälen för utredningens bedömning

Inledning

En effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner påverkas av många faktorer, såväl inom organisationen som i omvärlden. Ekonomistyrningen främjas av stabila planeringsförutsättningar. Förutsättningarna för ett långsiktigt och ansvarsfullt agerande i kommuner och regioner är bl.a. avhängiga statens agerande gentemot kommunsektorn och dialogen mellan staten och sektorn.

Samtidigt måste styrningen också kunna anpassas till oförutsedda och ibland snabba förändringar som sker i omvärlden, på såväl lokal som nationell och global nivå. Under senare år har hela den offentliga verksamheten i Sverige haft att hantera stora utmaningar bl.a.

flyktingkris, personalbrist och ett ökat tryck på vård och omsorg samt en global pandemi. Dessa händelser har utsatt samhällssystemen på olika nivå för stora prövningar och har också påverkat styrning och samverkan mellan staten och kommuner och regioner. Det finns mycket som talar för att det kommer fler utmaningar framöver. En möjlig slutsats av detta är att tanken om att skapa och upprätthålla stabila planeringsförutsättningar rent generellt är möjlig endast i teorin. Samtidigt finns det ändå vissa möjliga förändringar som skulle underlätta planeringen och som har goda förutsättningar att fungera under ett förhållandevis brett spektrum av framtida scenarier.

Under senare år har många nya riktade statsbidrag tillkommit och stora förändringar har gjorts i de generella bidragen. Sammantaget innebär de olika statsbidragen ett betydande tillskott till budgeten i kommuner och regioner. Samtidigt resulterar skillnaderna i tiden mellan den statliga och de kommunala budgetprocesserna i att riksdagens beslut om de statliga bidragen fattas i ett skede när de kommunala budgetprocesserna sedan länge är avslutade. För kommunerna och regionerna blir det också oklart om de kommer att få ett nytt eller förlängt statsbidrag, eftersom beslut om statsbidrag fattas år för år. Till följd av de tidigare nämnda utmaningarna på senare tid har dessutom antalet statliga extra ändringsbudgetar ökat, där många nya ekonomiska satsningar har presenterats under löpande år.

Sammantaget har de redovisade förhållandena försvårat en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner.

Regeringens syn på styrning och statsbidrag

I den senaste budgetpropositionen[1] har regeringen redovisat sin syn på den fortsatta utvecklingen av statens styrning av kommunsektorn. Utgångspunkten är att staten, kommunerna och regionerna har ett gemensamt ansvar att skapa goda förutsättningar för effektiva kommunala verksamheter som erbjuder service av god kvalitet i hela landet. Statens styrning syftar till att få genomslag för nationella mål och ambitioner. Samtidigt framhålls att styrningen behöver ge kommunsektorn goda planeringsförutsättningar och skapa utrymme för regional och lokal anpassning och utveckling.

[1] Prop. 2020/21:100 utgiftsområde 25 s. 23 ff.

Statens styrning ska enligt regeringen präglas av tillit och inte försvåra effektiviseringsarbete i kommuner och regioner. Regeringen arbetar enligt propositionen kontinuerligt med att utveckla och förbättra statens styrning av kommunsektorn, bl.a. genom att Statskontoret har fått i uppdrag att följa utvecklingen av styrningen.

När det gäller riktade statsbidrag som styrmedel anser regeringen att generella statsbidrag ska vara utgångspunkten i den ekonomiska styrningen av kommunsektorn, men att det också finns ett fortsatt behov av att staten ersätter kommunerna och regionerna för kostnader inom vissa områden och i viss utsträckning riktar statsbidrag till specifika områden med stora utvecklingsbehov. De riktade statsbidragen har ökat i antal och omfattning över tid. Enligt regeringen kan en förenklad utformning av och process för utbetalning av dessa bidrag, en förbättrad framförhållning samt en mindre mängd bidrag underlätta för kommuner, regioner och enskilda huvudmän att ta del av riktade satsningar.

Mot denna bakgrund avser regeringen att fortsätta arbetet med att utveckla en mer strategisk styrning med riktade statsbidrag, bl.a. genom att minska antalet, se över möjligheterna att förenkla utformningen av dessa, minska administrationen och utveckla en mer effektiv bidragshantering.

SKR:s rapport om riktade statsbidrag

SKR har nyligen presenterat en rapport[2] om hur statsbidragen ska ge bäst effekt. SKR framhåller att den statliga styrningen har kommit att bli alltmer omfattande och detaljerad och att de riktade, detaljstyrande och tillfälliga statsbidragen varit en starkt bidragande faktor, trots regeringens löften om att de snarare behöver bli färre och minska i omfattning. SKR har länge drivit frågan om mer generella och färre riktade statsbidrag till kommuner och regioner för att uppnå långsiktiga stabila planeringsförutsättningar och nyttja de statliga resurserna mer effektivt. Inte minst är det enligt SKR en avgörande faktor när behoven av välfärd ökar i snabbare takt än intäkterna från den arbetsföra befolkningen. Synsättet har enligt SKR en bred politisk förankring, men ändå fortsätter de riktade statsbidragen att vara en betydande del av tillskotten till sektorn. I sin rapport ger SKR en översiktlig bild av de riktade statsbidragens utveckling och konse-

[2] SKR (2021c).

kvenser samt redovisar resultatet av en undersökning riktad till ordföranden i kommun- och regionstyrelser. SKR ger också förslag på åtgärder för att statsbidragen ska ge bästa möjliga välfärd utifrån medborgarens behov. Bland annat föreslås att statsbidragen i första hand ska vara generella samt att de ska komma med god framförhållning så att kommuner och regioner kan planera sin verksamhet och använda medlen effektivt.

Utredningens slutsatser

Utredningen noterar utifrån vad som redovisats ovan att det i ganska stor utsträckning och i princip finns en samsyn mellan regeringen och SKR när det gäller inriktningen av statsbidragen som styrmedel.

Utredningen instämmer i det som många kommuner och regioner framhåller om att tidiga besked om statliga insatser ger betydligt bättre förutsättningar för en effektiv ekonomistyrning och att insatserna därigenom får större genomslag. Utredningen ser samtidigt att den statliga budgetprocessen svårligen kan anpassas efter de kommunala processerna.

Utredningens bedömning är ändå att förutsättningarna för en effektiv ekonomistyrning skulle förbättras väsentligt om regeringen, i högre utsträckning än i dag, redan i vårpropositionen kan informera om huvuddelen av de ekonomiska satsningar som ska göras inom kommuner och regioners verksamhet nästkommande budgetår och även i ett treårsperspektiv. Utredningen ser också att det finns en stor förbättringspotential på kort sikt när det gäller den närmare utformningen av styrningen med riktade statsbidrag.

6.3 God kommunal hushållning

6.3.1 God kommunal hushållning i ekonomi och verksamhet

Utredningens förslag: Kommuner och regioner ska ha en god kommunal hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom hel- och delägda kommunala bolag, kommunala stiftelser och föreningar.

God kommunal hushållning innebär att kommuner och regioner ska förvalta sin ekonomi på ett sådant sätt att en betryggande säkerhet och en långsiktig ekonomisk hållbarhet uppnås samt utforma sin verksamhet på ett ändamålsenligt sätt och uppnå en hög effektivitet.

Skälen för utredningens förslag

God ekonomisk hushållning blir god kommunal hushållning

Kommuner och regioner ska enligt 11 kap. 1 § kommunallagen ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet. Bestämmelsen innehåller inte någon närmare beskrivning av vad detta krav innefattar. När bestämmelsen infördes i 1991 års kommunallag angavs dock i förarbetena vissa exempel både på vad som är att anse som god ekonomisk hushållning och vad som inte är det (se avsnitt 5.2.2). Kravet på god ekonomisk hushållning är en målsättningsregel och utgör en viktig förutsättning för en effektiv verksamhet i kommuner och regioner. Enligt förarbetena hör det till god ekonomisk hushållning att sett över någon tid av inte alltför lång varaktighet ha balans mellan inkomster och utgifter samt att verksamheten utövas på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredställande sätt.[3] Vidare utgör kraven som uppställs på förvaltning av medel i 11 kap. 2 § kommunallagen en del av god ekonomisk hushållning.[4] För statens verksamhet finns i 1 kap. 3 § budgetlagen (2011:203) ett krav med liknande innebörd som innebär att staten i sin verksamhet ska eftersträva hög effektivitet och iaktta god hushållning.[5]

Det är viktigt att kravet på god ekonomisk hushållning är utformat så att det ger tillräcklig stadga åt den ekonomiska styrning som kommuner och regioner själva är ansvariga för att utöva. Mot den bakgrunden har utredningen i uppdrag att föreslå hur kravet på god ekonomisk hushållning bör vara utformat.

Utredningen har inom ramen för de kartläggningar och analyser som utförts kunnat konstatera att kravet på god ekonomisk hushållning visserligen är känt och etablerat men att det samtidigt också uppfattas som otydligt och svårtolkat samt att kommunernas och regionernas tillämpning av bestämmelsen skiljer sig åt avsevärt (se avsnitt 5.2.3). Utredningen kan vidare konstatera att begreppet god ekonomisk hushållning i sig uppfattas som otydligt då orden ekonomisk och hushållning delvis har samma innebörd. Att hushålla betyder just att sköta sin ekonomi och att vara sparsam.

[3] Prop. 1990/91:117, s. 211, prop. 2016/17:171, s. 423.
[4] Prop. 2016/17:171, s. 423.
[5] Kravet på att eftersträva hög effektivitet och iaktta god hushållning, som uppställs i 1 kap. 3 § budgetlagen infördes 1997 vid ikraftträdandet av dåvarande lagen (1996:1059) om statsbudgeten.

Utredningen anser mot denna bakgrund att det nuvarande begreppet god ekonomisk hushållning bör ersättas med begreppet god kommunal hushållning. God kommunal hushållning markerar vikten av att inom ekonomistyrningen beakta både den kommunala ekonomin och verksamheten. Syftet med att ta bort *ekonomisk* i begreppet god ekonomisk hushållning ska dock inte uppfattas som att det ekonomiska perspektivet bör tonas ned, tvärtom utgör de ekonomiska förutsättningarna alltjämt en yttre ram för verksamheten. Begreppet god kommunal hushållning ska vidare innefatta och betona vikten av att medel och tillgångar hanteras väl. Detta ligger också i linje med innebörden av det krav på god hushållning för den statliga verksamheten som framgår av budgetlagen.

Krav på betryggande säkerhet och långsiktig hållbarhet för ekonomin

I kravet på en god kommunal hushållning ingår ett ekonomiskt perspektiv, vilket också innefattar medelsförvaltningen. För ekonomin bör krav uppställas på att denna ska sköts på ett sådant sätt att en betryggande säkerhet och en långsiktig ekonomisk hållbarhet uppnås. Kravet på betryggande säkerhet utgör ett av de krav som i dag uppställs avseende medelsförvaltningen i 11 kap. 2 § kommunallagen.

Innebörden av det nuvarande kravet på betryggande säkerhet är att de kommunala medel som finns inte ska riskeras genom placeringar som är alltför riskfyllda eller svårbedömda från rättslig synpunkt.[6] Utredningen anser att detta krav på medelsförvaltningen är relevant även för ekonomistyrningen i vidare bemärkelse och att det är viktigt att kommuner och regioner inom ramen för sin ekonomistyrning har en god överblick och kontroll över olika risker som kan finnas i verksamheten, inklusive de kommunala företagen. Kraven på medelsförvaltningen och ekonomin i övrigt bör därför regleras samlat. Utredningen anser inte att det fokus som i dag i vissa fall kan ligga på finansiella placeringar med hög avkastning, vilka kan vara förenade med ett högt risktagande, i normalfallet bör utgöra en del i en god kommunal hushållning. Därför bör kravet på god avkastning som finns i 11 kap. 2 § kommunallagen tas bort i syfte att i stället skifta inriktningen för ekonomistyrningen mot en högre grad av långsiktighet och ekonomisk hållbarhet.

[6] Prop. 1990/91:117, s. 211, prop. 2016/17:171, s. 423.

Kravet på långsiktig ekonomisk hållbarhet är enligt utredningen synonymt med en ekonomisk förvaltning där en allmän utgångspunkt är den sedan tidigare etablerade principen om att varje generation själv ska bära kostnaderna för den service som den konsumerar.[7] Det är således viktigt att anlägga ett långsiktigt perspektiv inom ekonomistyrningen. Det innebär t.ex. att kommuners och regioners överskott (resultat) måste vara tillräckligt stort för att motsvarande servicenivå ska kunna garanteras även för nästkommande generation utan att den ska behöva uttaxeras en högre skatt.

I syfte att ge stadga till det allmänt formulerade kravet på god kommunal hushållning tydliggörs i lagstiftningen att en god kommunal hushållning också innebär att iaktta kraven på betryggande säkerhet och långsiktig ekonomisk hållbarhet för ekonomin. För att underlätta och säkerställa att dessa krav får ett större och bredare genomslag än det nu gällande kravet på en god ekonomisk hushållning föreslår utredningen att det ska finnas en koppling till innehållet i programmet för god kommunal hushållning. Programmet ska bl.a. innehålla mål och riktlinjer för hur en god kommunal hushållning kan nås (se avsnitt 6.3.3).

Ändamålsenlighet och hög effektivitet i verksamheten

I kravet på god ekonomisk hushållning för kommuner och regioner ingår i dag perspektivet att verksamheten ska bedrivas på ett ändamålsenligt sätt. Delvis samma perspektiv kan för statens del sägas rymmas i kravet, som uppställs i budgetlagen, att eftersträva hög effektivitet, även om större betoning läggs på effektivitet än på en ändamålsenlig verksamhet. Trots att det är viktigt med en hög produktivitet och effektivitet i verksamheten även för kommuner och regioner, så finns det andra perspektiv som bör ges motsvarande utrymme. Till exempel är det för den kommunala verksamheten viktigt med god regelefterlevnad samt hög kvalitet i verksamheten, särskilt med beaktande av kommuners och regioners omfattande uppdrag att tillhandahålla välfärdstjänster. Därmed är det enligt utredningen inte lämpligt att i lag uppställa ett krav som uteslutande är inriktat på hög effektivitet för den kommunala verksamheten.

[7] Prop. 1990/91:117, s. 109.

Kommuner och regioner har ett långtgående eget finansieringsansvar för sin verksamhet. En grundförutsättning för den kommunala verksamheten är att den ska bedrivas inom ramen för tillgängliga resurser. Vidare ska verksamheten utformas i enlighet med de bestämmelser i lag eller annan författning som gäller för verksamheten samt i enlighet med fullmäktiges beslut. Även om verksamheten i kommuner och regioner är underställd statens styrning, bl.a. genom den speciallagstiftning som finns inom stora delar av de kommunala kärnverksamheterna, finns generellt sett ett visst mått av kommunalt handlingsutrymme som möjliggör lokal anpassning i syfte att hitta effektiva lösningar. Därmed bör också krav inom ekonomistyrningen kunna ställas på att resultatet av verksamheten ska stå i rimlig proportion till resursförbrukningen och att verksamheten på så sätt är ändamålsenligt utformad.

Utredningen anser mot denna bakgrund att i kravet på god kommunal hushållning ska det ingå ett verksamhetsperspektiv och att det inom ramen för detta perspektiv ska ställas krav på att verksamheten ska utformas på ett ändamålsenligt sätt och att en hög effektivitet ska uppnås. Begreppen ändamålsenlig och effektiv går delvis i varandra men speglar två olika men nödvändiga perspektiv på den önskvärda utvecklingen av verksamheten. Ändamålsenlighet handlar bl.a. om att verksamheten är inriktad på de mål som gäller för den samt på lämplighet, användbarhet och funktionsduglighet medan effektivitet snarare fokuserar på att få värde för insatta resurser i förhållande till uppsatta mål. I syfte att markera vikten av att verksamheten i möjligaste mån anpassas till tillgängliga resurser på lång sikt föreslår utredningen också att det införs ett krav på att i programmet för god kommunal hushållning beskriva de konsekvenser för verksamheten som följer av de mål som angivits för bl.a. årets resultat, soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser och självfinansieringsgrad (se avsnitt 6.3.6).

Kraven på effektivitet och ändamålsenlighet ansluter vidare både till bestämmelsen i 6 kap. 6 § kommunallagen om nämndernas ansvar för den egna verksamheten och till kravet i 1 kap. 3 § budgetlagen på att eftersträva en hög effektivitet i verksamheten. Kraven på ändamålsenlighet och effektivitet korresponderar vidare med de kommunala revisorernas granskningsuppdrag enligt 12 kap. 1 § andra stycket kommunallagen.

Utredningen har inom ramen för sina kartläggningar och analyser erfarit att många kommuner och regioner ser svårigheter med att integrera styrningen av verksamheten med styrningen av ekonomin samtidigt som detta sannolikt är en viktig framgångsfaktor för en hållbar ekonomi. Utredningen har emellertid i sitt arbete och i sina förslag fokuserat framför allt på de ekonomiska dimensionerna i styrningen för att dessa frågor ska få ett tillräckligt stort utrymme på den politiska dagordningen. Det finns en omfattande reglering i form av speciallagstiftning, som ställer krav på den verksamhet som kommuner och regioner bedriver, medan 11 kap. om Ekonomisk förvaltning i kommunallagen i princip är den enda reglering som tydliggör ansvaret för den ekonomiska dimensionen i styrningen. Det är också utredningens bedömning att en fördjupning i den del av styrningen som avser verksamheten är betydligt mer komplex än vad som varit möjligt att göra inom ramen för detta utredningsarbete.

Kravet på god kommunal hushållning omfattar även andra juridiska personer

Enligt 11 kap. 1 § kommunallagen omfattar kravet på god ekonomisk hushållning även sådan verksamhet som bedrivs genom sådana juridiska personer som avses i 10 kap. 2–6 §§ kommunallagen. Detta innebär att exempelvis kommunens eller regionens hel- och delägda bolag samt kommunala stiftelser och föreningar omfattas av kravet på god ekonomisk hushållning. Detta motiverades i bestämmelsens förarbeten bl.a. utifrån vikten av en ekonomisk helhetssyn samt att kommuner och regioner uppmärksammar, analyserar och bedömer de ökade risker som följer av att operera på en avreglerad marknad, både på kort och på lång sikt.[8]

Utredningen anser att god kommunal hushållning ska prägla all verksamhet oavsett förvaltnings- eller organisationsform. Det är kommunen och regionen som ska säkerställa att ekonomistyrningen av de juridiska personer som sköter kommunala angelägenheter är ändamålsenlig och att förvaltningen av offentliga medel präglas av långsiktig ekonomisk hållbarhet och säkerhet. Detta gäller oavsett hur stor ägarandelen i en juridisk person är.

[8] Prop. 1999/2000:115, s. 27.

Kommuner och regioner har en långtgående organisationsfrihet, vilket innebär att den kommunala verksamheten kan förläggas i strukturer som innefattar många olika juridiska personer, som ägs helt eller delvis av kommunen eller regionen. Uppdelning av ansvar kan därmed också variera i olika kommuner och regioner. Om en juridisk person ägs av en kommun eller region omfattas verksamheten också av kravet på god kommunal hushållning, oavsett vad det är för verksamhet eller hur den finansieras. Verksamheter som finansieras av exempelvis skatteintäkter, hyror, taxor, avgifter eller via andra externa intäkter omfattas alltså.

Det bör alltid finnas ett helhetsgrepp i ekonomistyrningen utifrån ett övergripande perspektiv. Samtliga delar i den kommunala organisationen har en viktig uppgift att fylla och därmed potential att bidra positivt till kommunens och regionens verksamhet och ekonomi. Samtidigt finns även en möjlighet att de kan utgöra en risk och ekonomisk belastning för ägaren. Det är därför viktigt att ta ställning till och hantera finansiella och operationella risker och säkerställa att de uppsatta målen för de juridiska personer som ingår i den kommunala organisationen understödjer kommunens eller regionens långsiktiga mål.

En kommun eller region bör enligt utredningen inte kunna kringgå kravet på att uppnå en god kommunal hushållning genom att placera ansvaret för en verksamhet i en organisation som ur styrningssynpunkt är komplicerad att utöva kontroll och uppsikt över. Ägaren, i detta fall kommunen eller regionen, behöver säkerställa insyn i och inflytande över de beslut som fattas, i synnerhet om besluten riskerar att påverka ekonomin hos ägaren, även i de fall då kommunen eller regionen är en minoritetsägare. En aktiv ägarstyrning, uppföljning av och uppsikt över företagen, som om de utgör en del av den egna förvaltningsorganisationen, bör eftersträvas. En styrning enbart via ägardirektiv kan tendera att bli alltför passiv.

Utredningen anser mot denna bakgrund och utifrån samma skäl som anförts tidigare, att kravet på god kommunal hushållning också ska omfatta sådana juridiska personer som avses i 10 kap. 2–6 §§ kommunallagen.

6.3.2 Program för god kommunal hushållning

Utredningens förslag: Fullmäktige ska varje mandatperiod anta ett program för god kommunal hushållning, som omfattar minst tio år, för kommunen eller regionen samt hel- och delägda kommunala bolag, kommunala stiftelser och föreningar.

Skälen för utredningens förslag

Nuvarande krav på riktlinjer inom den ekonomiska förvaltningen

I anslutning till kravet på god ekonomisk hushållning uppställs krav på att fullmäktige enligt 11 kap. 1 § andra meningen kommunallagen ska besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning för kommunen eller regionen. Någon närmare beskrivning av innehållet i riktlinjerna ges inte i bestämmelsen, men av förarbetena framgår att riktlinjerna bör innehålla en uttolkning av vad god ekonomisk hushållning innebär för kommunen respektive regionen. Vidare anges att kravet på riktlinjer är ägnat att ge stadga åt den nödvändiga framförhållningen på längre sikt.[9] Om kommunen eller regionen har en resultatutjämningsreserv ska riktlinjerna för god ekonomisk hushållning även omfatta hanteringen av den. Vidare uppställs i 11 kap. 3 § kommunallagen krav på att fullmäktige ska besluta om riktlinjer för medelsförvaltningen. Utöver detta ska fullmäktige även, enligt 11 kap. 4 § kommunallagen besluta om riktlinjer för förvaltningen av medel avsatta för pensionsförpliktelser.

Utifrån den kartläggning och analys som utredningen genomfört samt den genomgång av riktlinjer för god ekonomisk hushållning som gjorts av utredningen (se avsnitt 5.2) kan konstateras att det finns ett antal kommuner och regioner som inte har beslutat om särskilda riktlinjer för god ekonomisk hushållning och som därmed inte uppfyller lagens krav i detta avseende. Det är också tydligt att det finns en stor osäkerhet kring hur lagen ska tillämpas, särskilt avseende riktlinjerna för god ekonomisk hushållning och innehållet i dessa. Kartläggningen har också visat att det långsiktiga perspektivet i riktlinjerna för god ekonomisk hushållning ofta har saknats samtidigt som just långsiktigheten av många parter lyfts fram som

[9] Prop. 2016/17:171, s. 423, prop. 2011/12:172, s. 31.

central för att åstadkomma en god ekonomisk hushållning. Sammantaget anser utredningen därmed att syftet med att införa riktlinjer, dvs. att ge stadga åt kravet på god ekonomisk hushållning, inte kan anses ha tillgodosetts i tillräckligt stor utsträckning.

Många kommuner och regioner har också beslutade riktlinjer för medelsförvaltning och förvaltning av pensionsmedel samt resultatutjämningsreserver. Dessa riktlinjer är i många fall svåra att särskilja från övriga styrdokument och varierar kraftigt i innehåll och ambitionsnivå. De olika riktlinjerna är inte heller alltid synkroniserade sinsemellan, trots att de alla, enligt utredningens uppfattning, bör understödja det övergripande kravet på en god ekonomisk hushållning.

Sammanfattningsvis är de riktlinjer för god ekonomisk hushållning som utredningen har tagit del av mycket olika till sin karaktär. Vissa är av mer visionär karaktär medan andra endast innehåller anvisningar kring beslutsprocesser och/eller hänvisningar till förarbetsuttalanden. I många fall är det också oklart hur de ansluter till den långsiktiga ekonomistyrningen i den egna kommunen eller regionen. Det är vidare relativt ofta oklart hur de särskilda riktlinjerna om medelsförvaltning, förvaltning av pensionsmedel och resultatutjämningsreserver ansluter till den övergripande riktlinjen om god ekonomisk hushållning. Detta kan i vissa fall leda till ett missriktat fokus på enskilda delar av den ekonomiska styrningen. Det är enligt utredningen tveksamt om nuvarande krav på riktlinjer gagnar en effektiv ekonomistyrning tillräckligt väl.

Ett samlat program för god kommunal hushållning

Mot bakgrund av ovanstående problembild anser utredningen att det finns anledning att ersätta samtliga riktlinjer inom ramen för den ekonomiska förvaltningen med ett samlat program för god kommunal hushållning. Programmet ska skapa bättre förutsättningar för att utifrån lokala förhållanden inta ett mer långsiktigt och sammanhållet förhållningssätt i den ekonomiska styrningen, med en tydligare koppling till det övergripande kravet på god kommunal hushållning.

Utifrån den lagtekniska översyn som genomfördes i samband med införandet av den nu gällande kommunallagen ska begreppen riktlinje eller program användas för instruktioner för hur verksam-

heten ska bedrivas i olika avseenden.[10] Användningen av begreppet program ansluter vidare till samma systematik som finns i 5 kap. 3 § kommunallagen sedan tidigare, där krav uppställs på att fullmäktige varje mandatperiod ska anta ett program med mål och riktlinjer för sådana kommunala angelägenheter som utförs av privata utförare.

Utredningens förslag innebär att programmet för god kommunal hushållning ersätter de fyra riktlinjer som i dag är reglerade i 11 kap. kommunallagen, dvs. krav på riktlinjer för god ekonomisk hushållning och riktlinjer för resultatutjämningsreserv enligt 1 §, riktlinjer för medelsförvaltning enligt 3 § och riktlinjer för förvaltningen av medel avsatta för pensionsförpliktelser enligt 4 §.

Övergången från begreppet riktlinje till program syftar också till att markera att det handlar om ett särskilt dokument och ett beslut som ska tas fristående från de mål och planer som beslutas inom ramen för budgeten enligt 11 kap. 6 § kommunallagen. Genom att särskilja programmet för god kommunal hushållning från det årliga budgetbeslutet finns det sannolikt bättre förutsättningar att en politisk enighet kan uppnås, även över parti- och blockgränser, eftersom den politiska oenighet som kan prägla budgetbeslutet inte behöver överföras på det mer långsiktiga programmet för god kommunal hushållning.

Programmet för god kommunal hushållning ska vara långsiktigt och aktuellt

En bärande tanke inom offentlig ekonomisk förvaltning och styrning är att varje generation själv ska bära kostnaderna för den service som den konsumerar. Det är därför viktigt att anlägga ett långsiktigt perspektiv, men det ska samtidigt vara möjligt att göra tillförlitliga antaganden och prognoser för sådana långsiktiga ställningstaganden och mål. En lämplig avvägning krävs därför mellan vilka krav på långsiktighet som ställs och möjligheten att knyta samman kortsiktiga beslut med den långsiktiga inriktningen på den ekonomiska styrningen.

Trots de svårigheter som finns med att hitta en lämplig avvägning mellan långsiktighet å ena sidan och den praktiska tillämpningen i det kortsiktiga perspektivet å andra sidan, anser utredningen att det är viktigt att det finns en i tid angiven planeringshorisont för pro-

[10] Prop. 2016/17:171, s. 280.

grammet för god kommunal hushållning. Inom ramen för de kartläggningar och analyser som utredningen genomfört framgår att det ettåriga perspektivet, knutet till bl.a. budget och balanskrav, dominerar och att de beslut som fattas inte i tillräcklig grad relateras till mer långsiktiga överväganden. Utredningen föreslår därför att programmet för god kommunal hushållning ska omfatta minst tio år. En sådan tidshorisont, som sträcker sig bortom den aktuella mandatperioden, säkerställer långsiktighet och minskar incitamentet till kortsiktiga beslut, exempelvis inför en valrörelse. Det är också viktigt att det långsiktiga perspektivet verkligen blir styrande även på kort sikt.

Det är dock samtidigt viktigt att programmet kontinuerligt revideras och uppdateras utifrån gällande förutsättningar för att behålla sin aktualitet. Därför uppställs krav på att fullmäktige ska anta ett program minst en gång varje mandatperiod. Därmed inrättas ett system med ett rullande tioårigt program som förnyas minst vart fjärde år. Det finns inte något som hindrar att fullmäktige antar ett program för god kommunal hushållning fler än en gång under samma mandatperiod, t.ex. om det skulle inträffa händelser som i grunden förändrar förutsättningarna för de långsiktiga ekonomiska målen.

Programmet för god kommunal hushållning ska omfatta andra juridiska personer

Kravet på god ekonomisk hushållning omfattar enligt 11 kap. 1 § kommunallagen även sådan verksamhet som bedrivs genom sådana juridiska personer som avses i 10 kap. 2–6 §§ kommunallagen. Vidare framgår av samma bestämmelse att fullmäktige ska anta riktlinjer för god ekonomisk hushållning för kommunen eller regionen.

I detta avseende har utredningen kunnat se att det endast i undantagsfall förekommer att andra juridiska personer inkluderas i riktlinjerna för god ekonomisk hushållning och att det inte heller är vanligt att sätta ekonomiska mål för kommunen eller regionen samt dess företag som en helhet (se avsnitt 5.2.3).

Därför bör det enligt utredningen tydligt framgå att det föreslagna programmet för god kommunal hushållning även ska omfatta sådan verksamhet som bedrivs genom hel- och delägda kommunala bolag samt kommunala stiftelser och föreningar.

Kommunalförbund, gemensamma nämnder och privata utförare

I 9 kap. kommunallagen finns bestämmelser om kommunalförbund och gemensamma nämnder. Enligt 9 kap. 2 § kommunallagen ska, om inget annat anges i kommunallagen, samma bestämmelser som gäller för kommuner och regioner också tillämpas för kommunalförbund. Det innebär att det föreslagna programmet för god kommunal hushållning även ska antas av kommunalförbund.

I de fall då det är lämpligt och möjligt, anser utredningen att kommunens eller regionens program för god kommunal hushållning även bör omfatta dessa organisationer. Viktigt är då att eventuell överlappning av programmen beslutade av kommunalförbund respektive kommunen eller regionen hanteras och att programmen inte innehåller motstridiga mål och riktlinjer.

Enligt 9 kap. 23 § kommunallagen ska samma bestämmelser som gäller för nämnder enligt kommunallagen, gälla en gemensam nämnd. Detta innebär att gemensamma nämnder inkluderas i kommunens eller regionens program för god kommunal hushållning.

Uppföljning av och insyn i privata utförares verksamhet, där kommunen eller regionen inte är ägare, ligger utanför den kommunala ägarstyrningen. Kontroll och uppföljning avseende sådana kommunala angelägenheter, vars skötsel har lämnats över till privata utförare genom avtal, regleras i 3 kap. 5 § samt i 10 kap. 7–9 §§ kommunallagen.

6.3.3 Programmet för god kommunal hushållning ska innehålla mål och riktlinjer

Utredningens förslag: Programmet för god kommunal hushållning ska innehålla mål och riktlinjer för hur kravet på en god kommunal hushållning kan nås.

Skälen för utredningens förslag: I syfte att komma till rätta med den osäkerhet som finns kring tillämpningen av dagens bestämmelser om olika krav på riktlinjer inom den ekonomiska förvaltningen samt de variationer i innehåll och ambitionsnivå som utredningen kunnat identifiera, finns skäl att uppställa vissa krav på innehållet i programmet för god kommunal hushållning.

Programmet är ett dokument som bör ges en hög politisk dignitet och ska bestå dels av mål, vilka ger programmet en tydligt framåtblickande karaktär, dels av riktlinjer för ställningstaganden i olika frågor. Riktlinjerna kan också syfta till att konkretisera kommunens eller regionens arbete med att uppnå sina uppställda mål och att uppnå en god kommunal hushållning. Utöver mål och riktlinjer ska programmet innehålla en beskrivning av de konsekvenser för verksamheten som följer av de ekonomiska målen i programmet. Programmet får även innehålla andra mål, riktlinjer och övriga ställningstaganden som kommuner och regioner anser nödvändiga (se avsnitt 6.3.4, 6.3.5 och 6.3.6).

Programmet bör utgå från en analys av kommande behov och förutsättningar, t.ex. utifrån befolkningsutvecklingen. Innehållet i programmet för god kommunal hushållning, har vidare en direkt koppling till innehållet i budgeten. Utredningen föreslår att budgeten även fortsättningsvis ska innehålla en plan för verksamheten på ett år och en plan för ekonomin på tre år. I dessa planer ska mål för planperioden anges som utgår från programmet för god kommunal hushållning (se avsnitt 6.7.1).

Ett exempel på ett möjligt innehåll i ett sådant program för god kommunal hushållning, som utredningen föreslår, redovisas i bilaga 2. Transparens, insyn och nationell uppföljning underlättas om programmen följer en enhetlig struktur, har likartat innehåll och tar ställning till vissa bestämda nyckelfrågor.

6.3.4 Mål för ekonomin i programmet för god kommunal hushållning

Utredningens förslag: Programmet för god kommunal hushållning ska minst innehålla mål för

1. årets resultat,
2. soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser,
3. självfinansieringsgrad av investeringar, och
4. låneskuld.

Skälen för utredningens förslag

Viktiga ekonomiska överväganden inom god kommunal hushållning

Utredningen har i de föregående avsnitten beskrivit hur den ekonomiska styrningen mot en god kommunal hushållning kan förstärkas genom tydligare krav på innehållet i kommuners och regioners program för god kommunal hushållning. Programmet föreslås bl.a. innehålla vissa ekonomiska mål. Utredningen har visat att det i dag finns förbättringsmöjligheter t.ex. när det gäller långsiktigheten i och sammansättningen av de ekonomiska målen. Utredningens förslag syftar till att varje kommun och region, utifrån sina egna förutsättningar, ska formulera mål som avser en period om tio år. I detta ingår också ställningstaganden till målnivåer.

Målen ska omfatta flera olika ekonomiska dimensioner av god kommunal hushållning i syfte att säkerställa att ett långsiktigt helhetsperspektiv anläggs inom den ekonomiska styrningen.

God kommunal hushållning innebär bl.a. att varje kommun och region, utifrån sina förutsättningar, förvaltar sin ekonomi på ett sådant sätt att en betryggande säkerhet och en långsiktig ekonomisk hållbarhet uppnås. För många kommuner och regioner är några av de viktigaste frågorna i dag hur soliditeten och kontrollen över låneskuldens utveckling kan stärkas samtidigt som den demografiska utvecklingens utmaningar måste hanteras. Låneskuldens storlek har ökat snabbt. Det innebär att räntekostnader riskerar att ta ett ökat utrymme i förhållande till kostnader för den löpande driften. Soliditeten inklusive ansvarsförbindelser för pensionsförpliktelser är relativt låg för många kommuner och de flesta regioner även om trenden har varit en stärkt soliditet, tack vare amorteringen av pensionsskulden. Det finns dock stora variationer i soliditet och låneskuld mellan olika kommuner respektive regioner (se avsnitt 4.4). Kontroll över låneskuldens utveckling kan uppnås dels genom en plan för amorteringar, dels genom tydliga prioriteringar mellan olika investeringar. Det är centralt att eftersträva en hög grad av självfinansiering och samtidigt ha tydliga principer för när lånefinansiering av investeringar kan accepteras. Resultatkravet behöver därefter sättas på en tillräckligt hög nivå så att målnivåerna för soliditet, självfinansiering och låneskuld uppnås på sikt.

Finansiella mål i kommuner och regioner

Utredningens undersökning av de finansiella målen i sektorn visar en mycket splittrad bild, men vissa mönster kan ändå skönjas (se avsnitt 5.6.3). De vanligaste finansiella målen med koppling till god ekonomisk hushållning avser resultat, soliditet, självfinansiering av investeringar och låneskuld.

Utredningen anser att dessa fyra dimensioner har stor betydelse för styrningen mot en långsiktigt hållbar ekonomi och att de därför bör finnas med som obligatoriska mål i programmet för god kommunal hushållning. De fyra dimensionerna relaterar också till de tre obligatoriska finansiella rapporterna som ingår i externredovisningen: resultaträkningen, balansräkningen och kassaflödesanalysen. Var och en av dessa rapporter bygger på sin egen logik och utgör viktiga delar som tillsammans bidrar till att teckna en komplett bild av den ekonomiska situationen i kommunen eller regionen.

Enligt 4 kap. 1 § LKBR ska dessa rapporter finnas i årsredovisningen. Vidare regleras i 5 kap. 2 § och 6 kap. 2 § LKBR hur resultat- och balansräkning ska ställas upp. Årets resultat återfinns på sista raden i resultaträkningen, och som förändring av eget kapital i balansräkningen. Soliditeten anger storleksförhållandet mellan tillgångar och skulder i balansräkningen. Självfinansieringsgraden av investeringarna innehåller element från kassaflödesanalysen och resultaträkningen. Låneskulden återfinns i balansräkningen men förändringen av låneskulden i det kortare perspektivet framgår av kassaflödesanalysen.

De olika målen är inte oberoende av varandra och alla behövs för att ge en heltäckande styrpanel för kommunens eller regionens ekonomi på sikt. En styrning som enbart sker mot ett resultatmål tenderar att bli ofullständig och kan leda till ekonomiska val som är mindre kostnadseffektiva på längre sikt, vilket ofta inte kan anses vara en god kommunal hushållning. Soliditeten, i synnerhet när ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser inkluderas, är ett långsiktigt nyckeltal. Det utgör summan av alla historiska affärshändelser, visar på organisationens ekonomiska ställning och mest långsiktiga betalningsförmåga, samtidigt som det är mycket trögrörligt i det kortare perspektivet. Finansiering och likviditet samt in- och utbetalningar fångas i kassaflödesanalysen. Periodiseringsfrågor och distink-

tionen mellan drift och investeringar präglar resultaträkning och balansräkning, men påverkar inte kassaflödesanalysen.

Kommuners och regioners ekonomiska mål varierar i dag i stor omfattning, vilket bl.a. kan bero på att vägledningen på området har varit begränsad, utan tydliga rekommendationer om vilka olika aspekter som bör inkluderas. Det har i många fall resulterat i en avsaknad av konkreta mål eller att dessa är relativt förenklade med fokus på endast en aspekt. De mål som finns är vidare inte enhetligt utformade vilket bl.a. försvårar jämförelser.

Obligatoriska mål i programmet för god kommunal hushållning

I syfte att uppnå en mer heltäckande och därmed mer effektiv ekonomistyrning anser utredningen att det finns ett behov av att formulera långsiktiga mål för ekonomin och utifrån flera olika ekonomiska dimensioner.

I detta sammanhang finns det vidare enligt utredningens uppfattning ett värde av enhetlighet när det gäller vilka mål och nyckeltal som kommuner och regioner ska ta ställning till när de utformar programmet för god kommunal hushållning. Det är naturligt att de uppsatta målen och nyckeltalen är desamma för alla kommuner och regioner eftersom de har samma grundläggande uppdrag, liknande förutsättningar och delar samma utmaningar. Det finns inget värde i att välja unika mål och nyckeltal om det inte finns mycket starka skäl till det.

Valet av ekonomiska mål och nyckeltal bör därför kunna motiveras utifrån vad som är normalt förekommande för att mäta god kommunal hushållning i sektorn. Målen ska kunna förklaras, motiveras och kommuniceras till förtroendevalda politiker, invånare, medarbetare och andra utomstående intressenter. Jämförelser med andra kommuners och regioners mål behöver underlättas för att ge berörda förutsättningen att bedöma rimligheten och kunna jämföra ambitionsnivå i de satta målen. En gemensam uppsättning mål och nyckeltal som alla kommuner och regioner tar ställning till stödjer också en samlad och mer rättvisande bild av sektorn som helhet.

Det är viktigt att hänsyn tas till de lokala förutsättningarna för att ekonomistyrningen ska fungera och vara effektiv. Det innebär en balansgång mellan anpassning och standardisering.

Sammanfattningsvis föreslår utredningen fyra obligatoriska mål som kommunen eller regionen ska anta och ange målnivåer för i programmet för god kommunal hushållning. Målen uttrycks genom nyckeltal:

- Målet *Årets resultat*, definieras genom nyckeltalet: Årets resultat som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.
- Målet *Soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser*, definieras genom nyckeltalet: Eget kapital minskat med ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser som andel av totala tillgångar.
- Målet *Självfinansieringsgrad av investeringar*, definieras genom nyckeltalet: Årets resultat plus av- och nedskrivningar dividerat med årets nettoinvesteringar.
- Målet *Låneskuld*, definieras genom nyckeltalet: Låneskuld som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

Förslaget till obligatoriska mål möjliggör en anpassning till lokala behov. Anpassning kan alltid göras i de valda målnivåerna när ett gemensamt nyckeltal används. Identifierar kommunen eller regionen ett tydligt behov kan de komplettera med fler mål utöver de obligatoriska målen. Gemensamt för de listade målen och nyckeltalen är att alla är konstruerade så att jämförelser med andra organisationer är möjliga.

Ytterligare mål som ligger nära till hands att inkludera i programmet för god kommunal hushållning är sådana som fångar betalningsberedskap eller överskottslikviditet, t.ex. den s.k. finansiella bufferten som utredningen anser utgör ett kriterium, tillsammans med soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, för att definiera stark finansiell ställning (se avsnitt 6.4.2).

Nivåer för målen ska anges i programmet för god kommunal hushållning

Målen i programmet för god kommunal hushållning bör bygga på en långsiktig ekonomisk kalkyl, likt den simuleringsmodell som utredningen har använt, se bilaga 6, som anpassas efter kommunens eller

regionens lokala förutsättningar. Kalkylen kan t.ex. visa hur kommunen eller regionen ska kunna klara att åstadkomma en balans mellan verksamhet och ekonomi inom ramen för god kommunal hushållning. Kalkylen ska visa vilket utrymme som finns inom de beräknade ekonomiska ramarna för att utveckla verksamheten utifrån invånarnas behov och efterfrågan samt utifrån politiska målsättningar.

Inom ramen för målen behöver ställning tas till och beräkningar göras utifrån ett antal olika frågor. Det kan exempelvis gälla skälig nivå på investeringarna utifrån den demografiska utvecklingen eller andra behov, principer för vilka investeringar som finansieras med egna medel alternativt med lån, nivån på soliditet och långsiktig låneskuld, effektiviseringsbehov för att klara demografins utmaningar och skattesats. En sådan kalkyl bör kunna leda fram till målnivåer för olika nyckeltal, t.ex. en resultatnivå som är förenlig med målen för soliditet och låneskuld.

Utvecklingen av pensionsskulden är också viktig att integrera i beräkningarna. Utredningen föreslår i avsnitt 6.4.5, att de ekonomiska effekterna av ändringar i diskonteringsränta och livslängdsantaganden som påverkar pensionsskuldens storlek ska elimineras i balanskravsutredningen. Det innebär att kommunen eller regionen på kort sikt inte ska behöva återställa negativa resultat som uppkommer på grund av detta. Kopplat till god kommunal hushållning är det dock viktigt att sådana förändringar ändå hanteras på längre sikt och därmed får påverkan på och återspeglas i de långsiktiga ekonomiska målen. Likviditetsbehovet kommer att öka framöver när avsättningarna till pensionsskulden minskar och utbetalningarna av pensionsskulden ökar. Det är i högre grad regionerna som påverkas av detta eftersom fler anställda når brytpunkten för tjänstepension i regionerna jämfört med i kommunerna.

Vidare bör programmet omfatta strategier för att hantera konsekvenserna av att utvecklingen av kostnader och intäkter kan vara olika på sikt. Antaganden redovisas om hur intäkterna förväntas utvecklas, främst skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomiskutjämning men även hur stor del av olika verksamheter som finansieras av taxor och avgifter.

Indikativa målnivåer

Utredningen har valt att inte ställa krav på vilka nivåer som bör gälla för de fyra målen som minst ska ingå i programmet för god kommunal hushållning. Det främsta skälet är att dessa nivåer behöver övervägas av varje enskild kommun eller region och anpassas till de lokala förutsättningarna och prioriteringarna. Vad som är rimliga målnivåer kan skilja sig betydligt mellan olika kommuner och regioner, t.ex. beroende på befolkningsutveckling och den ekonomiska ställningen i utgångsläget. Utredningen vill emellertid göra tydligt att det finns vissa nivåer som de flesta kommuner och regioner rimligen behöver uppnå i det längre perspektivet för att kunna anses leva upp till kravet på en god kommunal hushållning.

Intäkterna sätter en yttersta gräns för kostnaderna, men ett nollresultat är inte tillräckligt i det längre perspektivet för att hantera både återinvesteringar och demografiskt betingade investeringar. Den simuleringsmodell som utredningen har använt, se även bilaga 6, visar vilka resultatnivåer som krävs för att uppnå vissa mål för soliditeten, både inklusive och exklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, och/eller låneskulden, under vissa förutsättningar och antaganden. Årets resultat för en organisation med både stabil demografisk utveckling och en relativt god soliditet i utgångsläget bör uppgå till minst 1–2 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Om demografin förändras i snabb takt och soliditeten dessutom behöver förstärkas kan det behövas resultatnivåer på uppemot 3–5 procent för att jämna ut den ekonomiska belastningen över tid.

I simuleringen har utredningen utgått från principen att soliditeten (både inklusive och exklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser) och låneskulden som lägst ska hållas oförändrad så att ekonomin inte urholkas och att konsumtion inte sker på framtida skattebetalares bekostnad. För vissa kommuner och regioner skiljer sig dagens nivåer på soliditet och låneskuld markant negativt från genomsnittet i sektorn och för dessa bör det vara en tydlig ambition att i stället göra en förstärkning under de tio år som planen avser.

En kommun eller region med negativ eller svagt positiv soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser bör sätta som mål att stärka denna. Den genomsnittliga soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser i sektorn var 13 procent

år 2019 varav 25 procent för kommunerna och negativ, −24 procent, för regionerna. En rimlig och långsiktigt eftersträvansvärd nivå kan vara 20 procent. För kommuner och regioner med större kommande investeringsbehov kan nivån på soliditeten däremot behöva vara högre än så. Nivån är uppskattad utifrån att det ska finnas en betryggande reserv som utgör ett skydd mot ekonomiska kriser eller negativa händelser. Sådana händelser skulle annars kunna riskera att inverka på möjligheten att kontinuerligt bedriva den välfärdsverksamhet som samhället är starkt beroende av. Om utvecklingen framåt följer den historiska trenden är det sannolikt att den genomsnittliga soliditeten fortsätter att stärkas, upp till 30–35 procent för kommunerna samt till en positiv nivå för regionerna inom tio år. Vissa enskilda kommuner och regioner skulle dock behöva vidta särskilt omfattande åtgärder för att uppnå den eftersträvade nivån.

Utifrån utredningens samlade förslag kommer det att innebära vissa nackdelar att ha en negativ soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser eftersom resultatreserven (se avsnitt 6.5), är förbehållen kommuner och regioner med positiv soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser. Emellertid kommer kommuner och regioner med en soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser som ligger över 50 procent att kunna åtnjuta ett friare förhållande till balanskravet (se avsnitt 6.4.2 om stark finansiell ställning). Om denna nivå överstigs kommer det vara möjligt att inte behöva återställa ett negativt balanskravsresultat.

Indikativa målnivåer för låneskulden och självfinansieringsgraden handlar främst om att få kontroll över låneskuldens förändring kopplat till nivån på investeringarna.

- Kommuner och regioner med stabil demografi bör i princip bara ha reinvesteringar och underhållsinvesteringar, som uppskattningsvis inte ligger långt över nivån på avskrivningarna, och därför bör självfinansieras i sin helhet. Resultatet ska då även ge ett utrymme för amorteringar och en minskande låneskuld.

- Kommuner och regioner med snabba förändringar i demografin kommer att behöva ha högre investeringsnivåer och kan därför tillåta sig att låna till demografiskt drivna investeringar, vilka delvis kommer att kunna finansieras via skatter och utjämning. Samtidigt behöver ändå självfinansieringen av reinvesteringar och underhållsinvesteringar säkerställas. Låneskulden kan för dessa

kommuner och regioner tillåtas öka i kontrollerad takt de år då investeringsnivån är hög.

- Kommuner och regioner som har ett högt tryck på kvalitets- och ambitionshöjande investeringar behöver också säkerställa en självfinansiering av dessa. Har en kommun eller region en låneskuld som ligger högre än snittet för andra kommuner eller regioner med liknande demografiskt tryck bör utrymme också skapas för en högre amorteringstakt.

Sammanfattning av utredningens syn på målnivåer för god kommunal hushållning

Utredningen har sammanfattningsvis följande syn på vilka målnivåer som bör uppställas för att nå en god kommunal hushållning.

- Resultatet bör sättas på en sådan nivå att målen för soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, låneskulden och självfinansiering av investeringarna uppfylls.
- Det egna kapitalet bör ha en betryggande storlek som skydd mot ihållande kriser och för att möta oförutsedda försämringar i ekonomin. Det är ett sparande som kan möta framtida utgifter och utgör den förmögenhet som nuvarande generation förvaltar åt framtida generationer.
  - En soliditet på över 20 procent inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser bör eftersträvas. Är den lägre bör målet vara att stärka soliditeten. Det bör ske i en takt som är rimlig och långsiktigt hållbar för kommunen eller regionen.
  - Är soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser mellan 20 och 50 procent bör målet vara att den kan stärkas eller bibehållas beroende på vilka framtida behov kommunen eller regionen står inför.
  - Är soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser över 50 procent har en stark finansiell ställning uppnåtts och en sänkning av soliditeten kan accepteras.

- I perioder med små demografiska förändringar, bör investeringarna ha en långsiktigt hållbar nivå så att resultat och avskrivningar ger full självfinansiering och, i fall det finns en låneskuld, ett utrymme skapas för amortering av låneskulden.
  - Tillväxtinvesteringar bör kunna lånefinansieras till viss del. I perioder av snabb befolkningstillväxt kan låneskulden behöva öka.

6.3.5 Riktlinjer för förvaltning av medel och resultatreserv i programmet för god kommunal hushållning

Utredningens förslag: Programmet för god kommunal hushållning ska minst innehålla riktlinjer för

1. tillåten risk vid placeringar och upplåning, och
2. hantering av och tillåtna ändamål för användning av medel ur en resultatreserv, om kommunen eller regionen har inrättat en sådan.

Skälen för utredningens förslag

Programmet för god kommunal hushållning ska innehålla riktlinjer

Utredningen föreslår att programmet för god kommunal hushållning ska innehålla mål och riktlinjer för hur god kommunal hushållning kan nås.

I kravet på riktlinjer ingår dels att ta ställning till tillåten risk vid placering och upplåning, dels att ange hur hanteringen av resultatreserven ska ske och för vilka ändamål som medel ur denna får användas. Kravet på riktlinjer för hanteringen av resultatreserven förutsätter att kommunen eller regionen har beslutat att inrätta en resultatreserv enligt den föreslagna bestämmelsen i 11 kap. 14 a § kommunallagen. En resultatreserv är en viktig del i den ekonomiska styrningen och påverkar både skötseln av ekonomin och medelsförvaltningen samt verksamheten. Vidare kan hanteringen av resultatreserven komma att få bäring på de mål som kommuner och regioner

har att ta ställning till inom programmet. Utredningen utvecklar förslaget till resultatreserv i avsnitt 6.5.

Kommuner och regioner kan även välja att inkludera andra riktlinjer i programmet, t.ex. använda riktlinjer för beskriva hur de i programmet angivna målen ska nås och på så sätt konkretisera de mål som uppställs utifrån perspektivet god kommunal hushållning.

Begreppet riktlinje i detta sammanhang bör inte förväxlas med de krav på riktlinjer som finns i dag inom den ekonomiska förvaltningen och som utredningen föreslår ska tas bort.

Riktlinjer för att begränsa risktagande vid placering och upplåning

Utredningen föreslår att medelsförvaltningen, till skillnad från vad som nu inryms i kravet på god ekonomisk hushållning, inte ska vara explicit utpekad i definitionen av god kommunal hushållning. Däremot föreslår utredningen att riktlinjer som avser tillåten risk vid placering och upplåning, dvs. vid förvaltningen av medel, ska ingå i programmet för god kommunal hushållning och integreras med övriga mål och ställningstaganden för ekonomin. Förvaltningen av medel är en integrerad del av den ekonomiska förvaltningen i övrigt och styrningen av denna förvaltning måste ligga i linje med de långsiktiga målen för god kommunal hushållning och stärka möjligheterna att nå dessa. Medelsförvaltning ska inte ha en egen logik som särskiljs från den ekonomiska förvaltningen i övrigt.

I dagens regelverk finns ett krav på god avkastning, vilket utredningen föreslår ska tas bort (se avsnitt 6.3.7). Genom att ta bort kravet på god avkastning avser utredningen att markera att det finns andra syften än avkastningsnivån som är överordnade och därför i högre grad bör vara styrande för medelsförvaltningen.

Det yttersta syftet med medelsförvaltningen bör vara att trygga de framtida betalningsflödena. Värdering, hantering och begränsning av olika finansiella risker bör därmed få en mer framträdande roll i riktlinjerna och lyftas fram som centrala att reglera inom ramen för god kommunal hushållning. Valda strategier och tekniker för att minska olika finansiella och operationella risker bör i ännu högre grad framgå av riktlinjerna.

Strävan efter god avkastning har enligt utredningens bedömning lett till ett riskbeteende i vissa kommuner, regioner och kommunala koncernföretag. Balansen mellan risk och avkastning är svår. Att använda överlikviditet till placering t.ex. i aktier kan vara ekonomiskt motiverat om det finns en genomtänkt strategi för att hantera risker. Andelen av sektorns placeringar som består av aktier har också ökat snabbt de senaste åren, på bekostnad av säkrare ränteplaceringar. Däremot kan det ifrågasättas om en kommun eller region bör låna och placera på samma gång. I de fallen sker en skulduppbyggnad parallellt med att placerade medel ökar i storlek. Det är ett beteende som kan liknas vid spekulation. Dels finns risken att placeringarna minskar i värde, dels att låneräntan stiger. De dubbla finansiella riskerna förstärker varandra och kan förvärra en krissituation om en sådan skulle uppstå. På sikt riskerar den ökade låneskulden att utmana skuldankaret för den offentliga sektorn. Dubbla risker är inte heller en ovanlig företeelse, 40 kommuner och regioner har lån samtidigt som de också har likvida medel eller placeringar som överstiger 20 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Företeelsen att ha lån och placeringar samtidigt är ännu vanligare om de kommunala företagen inkluderas.

6.3.6 Beskrivning av konsekvenser för verksamheten och andra ställningstaganden i programmet för god kommunal hushållning

Utredningens förslag: Programmet för god kommunal hushållning ska innehålla en beskrivning av de konsekvenser för verksamheten som följer av programmets obligatoriska mål.

Utredningens bedömning: Inget krav bör införas på att ange mål för verksamheten i programmet för god kommunal hushållning. Programmet för god kommunal hushållning får, utöver det som anges i lag, innehålla andra mål och riktlinjer samt övriga ställningstaganden.

Skälen för utredningens förslag och bedömning

De ekonomiska målens konsekvenser för verksamheten

I dag uppställs inget krav varken i lag eller i förarbeten på vad riktlinjerna för god ekonomisk hushållning enligt 11 kap. 1 § kommunallagen ska innehålla. Dock anges i förarbetena att riktlinjerna bör innehålla en uttolkning av vad god ekonomisk hushållning innebär för kommunen respektive regionen. Det överlämnas alltså i stor utsträckning till kommuner och regioner att själva definiera innehållet i begreppet. Av 11 kap. 6 § kommunallagen framgår det dock att budgeten ska innehålla en plan för verksamheten under budgetåret där det bl.a. ska anges mål och riktlinjer som är av betydelse för god ekonomisk hushållning.

Utredningen har i många olika sammanhang blivit uppmärksammad på att denna reglering, där det uppställs krav på att ange mål och riktlinjer för verksamheten kopplat till kravet på god ekonomisk hushållning, uppfattas som svårtolkad. Det finns inte heller så många exempel från kommuner och regioner på hur sådana mål har formulerats. Utredningen har samtidigt sett att det finns ett behov av att både de långsiktiga och de kortsiktiga målen för ekonomin främjar effektiviteten i verksamheten. Trots detta anser utredningen att det inte bör ställas krav på att kommuner och regioner, inom ramen för programmet för god kommunal hushållning ska ange särskilda mål eller riktlinjer för verksamheten, dvs. mål eller riktlinjer som avser samma långsiktiga perspektiv som de ekonomiska målen och riktlinjerna för tillåten risk vid placering och upplåning samt hantering och ändamål för resultatreserver. Givet det långa tidsperspektiv som ska anläggas inom ramen för programmet för god kommunal hushållning anser utredningen att detta kan vara förenat med stora svårigheter.

I stället föreslår utredningen att varje kommun och region, utifrån sina egna förutsättningar, i programmet för god kommunal hushållning ska beskriva de konsekvenser för verksamheten som följer av de långsiktiga mål som ska formuleras för ekonomin. Konsekvenserna behöver sedan omsättas och hanteras i styrningen av verksamheten. Detta kan exempelvis innefatta frågor om effektivitet, där en effektiv verksamhet bl.a. innebär att resultatet av verksamheten bör stå i rimlig proportion till resursförbrukningen. Även konsekvenser för verksamhetens dimensionering och utveckling i förhållande till de ekonomiska ramarna samt behov av prioriteringar,

uppföljning och kontroll kan beskrivas. Vidare kan med fördel ställning tas till frågor rörande den ekonomiska styrningen av de kommunala företagen. En utgångspunkt bör vara att verksamheten utformas på ett ändamålsenligt och effektivt sätt och att målen i programmet för god kommunal hushållning understödjer detta.

Andra möjliga ställningstaganden i programmet

Programmet för god kommunal hushållning bör även kunna innehålla andra ställningstaganden än de som utredningen föreslår ska anges i lag, t.ex. i form av riktlinjer eller mål som kopplar till den ekonomiska förvaltningen. Det kan t.ex. handla om en övergripande beskrivning av planerings- och uppföljningsprocesserna, om hur en buffert för oförutsedda händelser och volymförändringar kan säkerställas, om regler för resultathantering mellan år eller principer för in- och utlåning inom koncernen.

Utredningen anser att det finns ett tydligt samband mellan en systematisk och sammanhållen budgetprocess, en väl fungerande uppföljning och en god ekonomi (se avsnitt 5.6.3). Det är viktigt att kommuner och regioner har en strukturerad budgetprocess som tydliggör att det är de ekonomiska ramarna som sätter de yttersta gränserna för verksamheten. Detta anser utredningen bör ske genom en process där budgetarbetet inleds med ett beslut om ekonomiska planeringsramar som utgår från de långsiktiga målen för ekonomin i programmet för god kommunal hushållning. Planeringsramarna kan utgöra utgångspunkt för de budgetförslag som nämnderna framställer till styrelsen. Givet de tidsgränser som anges för budgetprocessen i 11 kap. 8–11 §§ kommunallagen kan det exempelvis vara lämpligt att fastställa en ekonomisk planeringsram senast vid utgången av juni månad. Krav på att kommunen eller regionen ska arbeta utifrån en sådan ekonomisk planeringsram kan med fördel ingå i programmet för god kommunal hushållning.

6.3.7 Medelsförvaltning och förvaltning av pensionsmedel

Utredningens förslag: Bestämmelsen om att kommuner och regioner ska förvalta sina medel på ett sådant sätt att krav på god avkastning och betryggande säkerhet kan tillgodoses tas bort.

Skyldigheten för fullmäktige att besluta om riktlinjer för medelsförvaltningen och för förvaltningen av medel avsatta för pensionsförpliktelser tas bort.

Skälen för utredningens förslag

Krav på särskilda riktlinjer för pensionsmedelsförvaltningen tas bort

Utredningen föreslår att kraven på medelsförvaltning som framgår av 11 kap. 2 § kommunallagen och skyldigheten för fullmäktige att anta separata riktlinjer för medelsförvaltningen i 11 kap. 3 § kommunallagen tas bort. Syftet är att flytta fokus och styra mot god kommunal hushållning för ekonomin som helhet. Medelsförvaltning är en tydlig del av kravet på en god kommunal hushållning och därför bör frågan hänga samman med ekonomistyrningen i stort. De riktlinjer för tillåten risk vid placering och upplåning som utredningen föreslår ska finnas i programmet för god kommunal hushållning bör understödja och korrespondera mot övriga mål och riktlinjer samt övriga ställningstaganden inom ramen för god kommunal hushållning.

Det särskilda kravet på att fullmäktige ska besluta om riktlinjer för förvaltning av medel avsatta för pensionsförpliktelser i 11 kap. 4 § kommunallagen uppfattar utredningen har bidragit till en inriktning mot att medel för pensionsförpliktelser förvaltas skilt från ekonomin som helhet. Det har lett till en utveckling där en och samma organisation kan ha tillgångar i form av placerade pensionsmedel samtidigt som skulder byggs upp i form av banklån för att finansiera investeringar i verksamheten. Det kan heller inte uteslutas att lån har tagits upp enkom för att skapa en pensionsmedelsportfölj. Utredningen menar att de materiella tillgångarna som brukas i verksamheterna skulle kunna göra lika stor nytta för att garantera organisationens framtida pensionsbetalningar som de realiserbara finansiella tillgångarna kan. De materiella tillgångarna kan också i vissa fall generera en avkastning, t.ex. i form av hyresintäkter.

Genom att kraven på särskilda riktlinjer för pensionsmedelsförvaltningen tas bort betonas att det är organisationens tillgångar som helhet som ska möta såväl pensionsförpliktelserna som andra åtaganden och att en särskild avsättning och förvaltning av pensionsmedel varken är nödvändig eller önskvärd. Det finns inga andra behov av tryggande av pensionerna utöver beskattningsrätten. Frågan om pensionsmedel bör därför tonas ned och integreras i helheten.

6.3.8 Pantsättningsförbudet

Utredningens bedömning: Förbudet mot att kommuner och regioner upplåter panträtt i sin egendom till säkerhet för en fordran bör behållas.

Skälen för utredningens bedömning: Det kommunala pantsättningsförbudet regleras i 11 kap. 22 § kommunallagen. Av bestämmelsen framgår att kommuner och regioner inte får upplåta panträtt i sin egendom till säkerhet för en fordran. Vid förvärv av egendom får de dock överta betalningsansvaret för lån som tidigare har tagits upp mot säkerhet av panträtt i egendomen. Syftet med förbudet är att säkerställa att säkerheten för kommunernas och regionernas lån utgörs av all den egendom som de äger och hela deras skattekraft. Det har ansetts som väsentligt för tilltron till kommunerna och regionerna som låntagare att långivarna kan utgå från att krediten kan baseras på båda dessa faktorer.[11]

I utredningens uppdrag lyfts frågan om pantsättningsförbudets relevans och utformning särskilt i anslutning till förekomsten av handel med vissa finansiella instrument. Enligt kommittédirektivet har fråga uppstått om krav på ställande av säkerhet vid handel med vissa typer av finansiella instrument, t.ex. handel med derivat, omfattas av pantsättningsförbudet i 11 kap. 22 § kommunallagen och om detta i sådant fall förhindrar en effektiv medelsförvaltning, bl.a. avseende förvaltningen av pensionsmedel, i kommuner och regioner. Utifrån den enkätundersökning som genomförts och utredningens övriga kontakter kan konstateras att detta är en fråga som endast berör ett fåtal organisationer (se avsnitt 5.3.3). Vidare anser utred-

[11] Prop. 1978/79:53, s. 18.

ningen, vilket redogjorts för i avsnitt 6.3.5 ovan, att fokus inom medelsförvaltningen bör förflyttas från högt risktagande till säkra långsiktiga placeringar. Därmed anser inte utredningen att det finns skäl att undanröja eventuella hinder mot handel med finansiella instrument, t.ex. derivatinstrument. Pantsättningsförbudet bör mot den bakgrunden inte tas bort eller förändras.

6.4 Ekonomi i balans

6.4.1 Balanskravet

Utredningens bedömning: Kravet på att upprätta en budget i balans bör behållas. Huvudregeln bör även fortsättningsvis vara att negativa balanskravsresultat ska regleras inom tre år.

Utredningens förslag: Balanskravet preciseras och formuleras som att budgeten ska upprättas så att balanskravsresultatet är positivt.

Skälen för utredningens bedömning och förslag

Balanskravet bör behållas …

Kommuner och regioner ska enligt 11 kap. 5 § kommunallagen upprätta en budget så att intäkterna överstiger kostnaderna (balanskravet).

Balanskravet ska ses som den lägsta godtagbara nivån för resultatet under ett enskilt budgetår men är inte liktydigt med att ha en god kommunal hushållning. Utredningen bedömer dock att ett balanskrav som sätts till noll är enkelt att förhålla sig till och att förstå. Kravet har också ett starkt signalvärde kring vad som är nödvändigt i ett ekonomistyrningsperspektiv. Utredningen konstaterar att det finns en stor acceptans i kommuner och regioner för balanskravet och att majoriteten anser att kravet bidragit till ett ökat fokus på ekonomifrågorna.

Utredningen har fått vissa synpunkter på att balanskravet borde skärpas såtillvida att det snarare borde krävas minst ett positivt resultat på t.ex. en procent av skatter och statsbidrag. Tanken är att detta skulle kunna leda till att de kommuner och regioner som bedöms sätta för låga resultatnivåer i dag, skulle höja dessa. En sådan föränd-

ring skulle dock enligt utredningen kunna skapa en än större oklarhet kring skillnaden mellan balanskravet och vad som kan anses vara god kommunal hushållning. Risken är stor att ett sådant balanskrav blir den nya, accepterade normen i stället för att kommunen eller regionen gör en egen analys av vilken resultatnivå som krävs för att uppnå god kommunal hushållning – vilken kan vara både lägre och högre än en procent av skatter och statsbidrag.

Utredningen vill dock starkt framhålla att ett bibehållet balanskrav är en miniminivå och att ett återkommande årligt resultat på denna nivå innebär att ekonomin i kommuner och regioner urholkas på längre sikt. Ett nollresultat är därför endast acceptabelt på kort sikt. Detta innebär att ett uppfyllande av balanskravet i normalfallet inte alls är liktydigt med att kravet på en god kommunal hushållning kan anses vara uppfyllt. I det årliga resultatet måste också framtida åtaganden beaktas, för att kommande generationer inte ska behöva betala en högre skatt för att erhålla samma service som finns tillgänglig i dag.

Utredningen bedömer mot denna bakgrund att kravet på att upprätta en budget i balans och huvudregeln om att negativa balanskravsresultat ska regleras inom tre år bör behållas.

Balanskravet berör i dag endast kommunen eller regionen och inte andra juridiska personer, t.ex. de kommunala företagen. Indirekt omfattas dock även dessa då kostnader för förlusttäckning respektive utdelning från respektive företag till kommunerna och regionerna påverkar såväl resultat- som balansräkningen som balanskravsresultatet.

Kravet på en god ekonomisk hushållning omfattar dock även sådan verksamhet som bedrivs genom sådana juridiska personer, dvs. hel- och delägda kommunala bolag samt kommunala stiftelser och föreningar.

Utredningen anser att det är viktigt att kommuner och regioner har en god kommunal hushållning oavsett organisationsform och föreslår därför att programmet för god kommunal hushållning även ska omfatta sådana juridiska personer (se avsnitt 6.3.1 och 6.3.2). Utredningen föreslår även att kommuner och regioner i anslutning till budgeten, ska göra en samlad bedömning av ekonomin under budgetåret för sådana kommunala koncerner som avses i 2 kap. 6 § LKBR. Genom dessa förslag kan koncernperspektivet sägas bli bättre tillgodosett i den ekonomiska styrningen och utredningen bedömer

därför inte att det är nödvändigt att balanskravet ska omfatta andra juridiska personer än kommuner och regioner. Ett utvidgat tillämpningsområde för balanskravet skulle dessutom vara mycket komplicerat att utforma. Utredningen föreslår därför ingen förändring i frågan om vilka organisationer som omfattas av balanskravet.

… men behöver preciseras

Utredningen föreslår i avsnitt 6.7.2 att budgeten ska innefatta en balanskravsutredning. Detta föranleder ett förtydligande av vilket resultatbegrepp som avses för balanskravet. Det resultat som budgeteras bör korrespondera mot den utvärdering av balanskravet som sker i samband med bokslut i årsredovisningen. Därför ska årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 11 kap. 10 § LKBR, med förändring av resultatreserven, dvs. balanskravsresultatet, beräknas för budgetåret.

6.4.2 Undantag från balanskravet

Utredningens förslag: Möjligheten att åberopa synnerliga skäl för att inte upprätta en budget där intäkterna överstiger kostnaderna tas bort.

Undantag från kravet på att upprätta en budget där balanskravsresultatet är positivt får göras om kommunen eller regionen har en stark finansiell ställning.

Skälen för utredningens förslag

Synnerliga skäl riskerar att urholka ekonomin och bör därför tas bort

Enligt 11 kap. 5 och 13 §§ kommunallagen, finns möjlighet att med hänvisning till synnerliga skäl dels underbalansera budgeten, dels avstå från att reglera ett negativt balanskravsresultat med hänvisning till att det finns synnerliga skäl. Rekvisitet synnerliga skäl markerar att det ställs relativt höga krav för att undantaget ska vara tillämpligt. Möjligheten att underbalansera budgeten bör enligt förarbetena bara användas för enstaka år och med stor restriktivitet. Med synnerliga

skäl avses fall då undantag från kravet att återställa det egna kapitalet är mycket väl motiverat. Ett grundläggande krav är att de åtgärder som kommunen eller regionen vidtar måste vara förenliga med god ekonomisk hushållning.[12]

Utredningen föreslår att möjligheten att åberopa synnerliga skäl tas bort eftersom det riskerar att leda till en urholkning av ekonomin i kommuner och regioner. Möjligheten att hänvisa till synnerliga skäl för att inte återställa negativa balanskravsresultat har i flera fall använts för händelser som enligt utredningens uppfattning inte kan anses ligga i linje med lagstiftarens intentioner (se avsnitt 5.4.3 och 5.4.4). Användningen av synnerliga skäl har således enligt utredningen haft en negativ inverkan på utvecklingen mot god ekonomisk hushållning.

För att uppnå kravet på en god kommunal hushållning krävs normalt att negativa resultat återställs. Ett återställande av negativa resultat är av särskild vikt för de kommuner och regioner som har en svag ekonomi och som inte har ett eget kapital som täcker pensionsåtagandet eller en buffert.

Undantag från balanskravet bör vara möjligt vid en stark finansiell ställning

Det bör enligt utredningen även fortsättningsvis finnas möjlighet till undantag från balanskravet. För att inte riskera en urholkning av ekonomin på längre sikt ska ett undantag endast få ske när kommunen eller regionen har en stark finansiell ställning.

Åberopande av synnerliga skäl utifrån omständigheten som i förarbetena beskrivs som en stark finansiell ställning, har redan i dag kunnat fungera som en ventil för ett litet antal kommuner som har haft en mycket god ekonomi i form av hög soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser och stora finansiella tillgångar (se avsnitt 5.4.4). Det finns i sådana fall inget självändamål i att fortsätta att konsolidera ekonomin. Utredningen anser därför att det är rimligt att kommuner och regioner som har en stark finansiell ställning även i fortsättningen ska kunna budgetera med ett negativt balanskravsresultat och därigenom använda en viss del av det egna kapitalet.

[12] Prop. 2016/17:171, s. 424–425 och s. 427–428.

I förarbetena beskrivs exempel på vad som kan utgöra en stark finansiell ställning.[13] En sådan situation är om det finns eget kapital och realiserbara tillgångar av en omfattning som överstiger rimliga krav på finansiell handlingsberedskap. Vidare anges att för att en minskning av det egna kapitalet inte ska anses bryta mot kravet på god ekonomisk hushållning ska det finnas kapital som täcker kommunens eller regionens hela pensionsåtagande. Därutöver ska det finnas en buffert med realiserbara tillgångar som kan användas för delfinansiering av framtida investeringar. Vad som är att beteckna som stark finansiell ställning kan variera mellan enskilda kommuner och mellan enskilda regioner och det finns i dag ingen tydlig gräns för när en kommun eller en region kan anses ha en stark finansiell ställning.

Generellt har kommunerna en starkare ekonomi än regionerna. Vissa kommuner och regioner bedömer att de har en stark finansiell ställning när eget kapital täcker hela pensionsskulden för pensionsåtagandet före 1998 medan andra har högre krav på vad som definieras som stark finansiell ställning. Definitionen av stark finansiell ställning kommer även fortsättningsvis att vara central för att avgöra om en kommun eller region har möjlighet att göra avsteg från huvudregeln om att upprätta en budget där intäkterna överstiger kostnaderna eller när negativa balanskravsresultat inte behöver återställas. Därför är det viktigt att utveckla den beskrivning som finns i dagens förarbeten av vad som utgör en stark finansiell ställning.

Utredningen föreslår att undantag från balanskravet ska kunna göras när en kommun eller region har en så stark finansiell ställning att en fortsatt konsolidering av ekonomin inte kan anses motiverad. Det är rimligt att kommuner eller regioner har ett eget kapital av viss omfattning och därmed en positiv soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser. Motivet är att minska sårbarheten och att ha en buffert och beredskap mot negativa händelser. Ett eget kapital av viss omfattning ger också ett minskat behov av belåning för framtida utgifter. Det finns dock inget värde i att ständigt öka det egna kapitalet eller soliditeten, när en rimlig nivå har uppnåtts. Det skulle innebära att kommunen eller regionen tar ut mer i skatt än vad som behövs för att bedriva verksamheten.

Utredningen har övervägt frågan om att göra en exakt definition av vad som ryms i kravet på en stark finansiell ställning. Utan en

[13] Prop. 2003/04:105, s. 25.

lagreglering kan en sådan definition dock inte få bindande verkan, utredningen har ändå i möjligaste mån beskrivit sin syn på vad som utgör en stark finansiell ställning. Enligt utredningen föreligger en stark finansiell ställning om följande två förutsättningar är uppfyllda samtidigt:

1. soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser före 1998 överstiger 50 procent,
2. kommunen eller regionen har en finansiell buffert, dvs. ett positivt netto av likvida medel, placeringar, lånefordringar och låneskuld. Storleken på den finansiella bufferten bör möjliggöra att samtliga framtida investeringar i treårsplanen kan finansieras med egna medel[14].

Utredningen vill tydligt framhålla att en soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser på 50 procent eller mer inte ska anses vara eftersträvansvärd eller utgöra en norm eftersom detta i princip har inneburit en överbeskattning av kommunens eller regionens invånare. Soliditeten bör normalt sett ligga på en lägre nivå. Som tidigare nämnts bedömer utredningen att 20 procent, beroende på övriga förutsättningar, kan vara en tillräcklig nivå för välskötta kommuner och regioner för att uppnå god kommunal hushållning.

År 2019 skulle endast nio kommuner och ingen region bedömts ha en stark finansiell ställning utifrån de förutsättningar som anges ovan. Utredningen har studerat soliditetens utveckling över tid och även simulerat en framtida utveckling. Det bör framhållas att soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser under de senaste 20 åren har haft en positiv trend, som dessutom har förstärkts de senaste 5–10 åren. Soliditeten exklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser har haft en negativ trend. Dessa mått kommer att sammanfalla någon gång mellan åren 2040 och 2050, när pensionsåtagandet för tiden före 1998 är fullt betalt. Med den genomsnittliga resultatnivå som sektorn uppvisat de senaste tio åren kan soliditeten (både inklusive och exklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser eftersom de båda sammanfaller omkring denna tidpunkt), i genomsnitt komma att nå upp till 30 procent i sektorn runt år 2040, cirka 45 procent för kommuner och 20 procent för re-

[14] Här avses ett kassaflödesperspektiv. Med egna medel avses att inga nya lån ska tas upp. Egna medel omfattar den finansiella bufferten samt budgeterade positiva kassaflöden i treårsplanen.

gioner. Det innebär att relativt många kommuner och regioner kommer att kunna anses ha en stark finansiell ställning i framtiden. Med antagen resultatnivå kommer låneskulden som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning att vara oförändrad. Fördelningen mellan de kommuner och regioner som har respektive inte har en finansiell buffert kan i framtiden antas vara ungefär densamma som i dag.

Laglighetsprövning av stark finansiell ställning

Utredningen föreslår att möjligheten att åberopa synnerliga skäl för att göra undantag från balanskravet och kravet på att reglera ett negativt balanskravsresultat tas bort. I stället föreslås en möjlighet för kommuner och regioner att göra undantag från balanskravet och från kravet på att reglera ett negativt balanskravsresultat om det finns en stark finansiell ställning.

I 13 kap. 8 § första stycket kommunallagen framgår utifrån vilka prövningsgrunder ett överklagat beslut kan upphävas inom ramen för en laglighetsprövning. Enligt bestämmelsen ska ett överklagat beslut upphävas om; 1. det inte har kommit till på lagligt sätt, 2. Beslutet rör något som inte är en angelägenhet för kommunen eller regionen, 3. det organ som har fattat beslutet inte har haft rätt att göra det, eller 4. beslutet annars strider mot lag eller annan författning. I 13 kap. 8 § andra stycket kommunallagen undantas vissa beslut från prövningsgrunderna i tredje och fjärde punkterna. Det gäller beslut om att åberopa synnerliga skäl för att inte balansera budgeten enligt 11 kap. 5 § andra och tredje styckena kommunallagen samt beslut om reglering av ett negativt balanskravsresultat enligt 11 kap. 12 och 13 §§ kommunallagen. Det innebär att dessa beslut inte kan prövas utifrån grunderna att rätt organ i en kommun eller en region har fattat beslutet och att ett beslut strider mot lag eller annan författning.

Utredningen har övervägt om beslut att hänvisa till en stark finansiell ställning bör kunna prövas inom ramen för en fullständig laglighetsprövning, dvs. utifrån alla fyra prövningsgrunder i 13 kap. 8 § första stycket, eller om sådana beslut även fortsättningsvis ska vara undantagna från möjligheten till en sådan prövning. Motivet skulle liksom i tidigare förarbeten[15] vara att dessa beslut inte kan

[15] Prop. 1996/97:52, s. 39.

anses lämpade för att ligga till grund för en domstolsprövning eftersom det är fråga om lokala politiska bedömningar av vad som är en lämplig hantering av den lokala ekonomin och som därför bör avgöras inom ramen för det politiska systemet.

Utredningen har i sina texter utvecklat en mer avgränsad beskrivning av begreppet stark finansiell ställning än vad som följer av dagens förarbeten, vilket skulle underlätta en domstolsprövning av beslut att anta en budget som inte är i balans eller att inte återställa ett negativt balanskravsresultat. Utredningen har emellertid kommit fram till att det i ett första skede inte är motiverat att föreslå att det undantag från laglighetsprövning som gäller för synnerliga skäl vid en laglighetsprövning ska tas bort för tillämpningen av stark finansiell ställning. Det är dock viktigt att noga följa hur bestämmelserna om stark finansiell ställning tillämpas och om denna tillämpning blir alltför vidlyftig, införa en utvidgad möjlighet till laglighetsprövning i detta avseende.

Användning av reserverade medel för att nå ett positivt balanskravsresultat

Utredningens förslag innebär att kommunen eller regionen ur sin resultatreserv kan ta medel i anspråk för att upprätta en budget som är i balans. Således kan tidigare reserverade medel användas för att göra ett avsteg från balanskravet under det aktuella året. Resultatreserven (se avsnitt 6.5) syftar till att kommuner och regioner på förhand ska kunna planera och reservera medel till kommande nödvändiga utgifter utan att behöva riskera att balanskravet inte uppnås. Reserven ska även kunna användas för att hantera oförutsedda intäkts- eller kostnadsvariationer som uppstår under innevarande år och därför ska beslut om reservering av medel till eller ianspråktagande av medel ur resultatreserven fastställas i bokslutet.

Utredningen föreslår att äldre bestämmelser om uttag ur en resultatutjämningsreserv ska kunna tillämpas av de kommuner och regioner som sedan tidigare har reserverat medel i en sådan reserv (se avsnitt 6.6.2). Detta innebär att det under en övergångsperiod kommer att vara möjligt att, med hänvisning till att medel tas från en resultatutjämningsreserv, upprätta en budget med ett positivt balanskravsresultat med hänvisning till konjunkturskäl.

6.4.3 Undantag från kravet på att reglera negativa balanskravsresultat

Utredningens förslag: Möjligheten att åberopa synnerliga skäl för att inte reglera ett negativt balanskravresultat tas bort.

Undantag från kravet på reglering av ett negativt balanskravsresultat får göras om kommunen eller regionen har en stark finansiell ställning.

Om det finns särskilda skäl får tiden för reglering av ett negativt balanskravsresultat förlängas från tre år till de närmast följande sex åren.

Reglering av ett negativt balanskravsresultat ska ske i budgeten senast det sjätte året efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

Skälen för utredningens förslag

Reglering av negativa balanskravsresultat

I samband med upprättande av årsredovisningen beräknas ett balanskravsresultat. Om balanskravsresultatet är negativt ska det regleras under de närmast följande tre åren (11 kap. 12 § första stycket kommunallagen). Kravet på reglering innebär att en negativ förändring av det egna kapitalet ska återställas. Fullmäktige får dock besluta att en reglering av ett negativt balanskravsresultat inte ska göras om det finns synnerliga skäl (11 kap. 13 § kommunallagen).

Utredningen har uppmärksammat att det förekommer att kommuner och regioner, med hänvisning till synnerliga skäl, väljer att inte alls återställa negativa balanskravsresultat i situationer där det är tveksamt om detta överensstämmer med lagstiftarens intentioner. En alltför generös användning av synnerliga skäl kan riskera att leda till att balanskravet inte fyller sin funktion och ekonomin urholkas. Huvudregeln är att negativa balanskravsresultat ska återställas inom tre år. Utredningen anser att negativa balanskravsresultat som huvudregel bör återställas oavsett vad de orsakats av. Därför föreslår utredningen att möjligheten att hänvisa till synnerliga skäl för att inte reglera ett negativt balanskravsresultat tas bort.

Undantagsmöjlighet för reglering av ett negativt balanskravsresultat vid stark finansiell ställning

Ett exempel på vad som enligt förarbetena till dagens bestämmelse är att betrakta som ett synnerligt skäl för att inte återställa ett negativt balanskravsresultat är om en kommun eller region har en stark finansiell ställning. Utredningen bedömer det inte som rimligt att kommuner och regioner som har en stark finansiell ställning löpande ska fortsätta att stärka sin ekonomiska ställning. Kommuner och regioner som har en stark finansiell ställning ska kunna använda viss del av eget kapital för att inte återställa ett negativ balanskravsresultat. Utredningen föreslår därför att fullmäktige ska kunna besluta att en reglering av ett negativt balanskravsresultat inte ska göras med hänvisning till stark finansiell ställning (se avsnitt 6.4.2).

Återställandetiden kan förlängas om det finns särskilda skäl

För att bedriva en ekonomisk förvaltning i enlighet med god kommunal hushållning är det av stor vikt att negativa balanskravsresultat som huvudregel återställs. Utredningen föreslår därför att möjligheten att åberopa synnerliga skäl för att inte återställa negativa balanskravsresultat tas bort. Enligt utredningens mening innebär detta en klar skärpning av regelverket kring balanskravet jämfört med i dag.

Det kan dock finnas situationer då det uppkommer negativa balanskravsresultat som inte kan anses rimliga att återställa inom tre år. Exempel på sådana situationer är vid betydande och akuta ekonomiska problem i de kommunala företagen eller då kostnader uppstår vid större, mer genomgripande omstruktureringsåtgärder i verksamheten eller i de kommunala företagen som inte är möjliga att hantera på bara tre år. Vidare kan det vara oförutsedda, isolerade händelser som leder till stora ekonomiska problem vilka tar lång tid att komma tillrätta med.

Utredningen föreslår därför att antalet år för återställande i undantagsfall ska kunna förlängas till sex år när det finns särskilda skäl. Förslaget syftar till att i sådana situationer undvika kraftiga neddragningar av den kommunala kärnverksamheten, som eventuellt skulle ha varit nödvändigt vid ett krav på återställande inom tre år. Ett återställande av ett negativt balanskravsresultat bör dock ske så snart som möjligt. Att skjuta upp detta, trots att det finns möjlighet att

helt eller delvis återställa ett negativt balanskravsresultat, kan inte anses vara förenligt med kravet på god kommunal hushållning.

Till följd av att synnerliga skäl tas bort och att särskilda skäl endast får åberopas för händelser som uppstår under innevarande år uppstår en asymmetri mellan budget och bokslut. Lagstiftaren har tidigare tagit ställning till att en sådan asymmetri inte ska råda vad gäller synnerliga skäl, bl.a. för att undvika att orealistiska förslag till budget antas.[16] Dagens ekonomiska situation är emellertid en annan än den som rådde vid 2000-talets inledning och det finns andra verktyg, däribland utredningens förslag om en resultatreserv, för att hantera planerade underskott. Det finns därmed inte tillräckligt starka skäl till att det redan vid budgettillfället ska vara möjligt att hänvisa till särskilda skäl.

Reglering av negativa balanskravsresultat och åtgärdsplan för reglering

Enligt 11 kap. 12 § andra stycket kommunallagen ska fullmäktige anta en åtgärdsplan för hur regleringen av ett negativt balanskravsresultat ska ske. Vidare framgår i tredje stycket i samma bestämmelse vid vilken tidpunkt som reglering av negativa balanskravsresultat ska ske. Enligt 11 kap. 12 § tredje stycket ska beslut om reglering fattas senast i budgeten det tredje året efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

Eftersom utredningen också föreslår att det, vid särskilda skäl, ska vara möjligt att reglera negativa balanskravsresultat inom sex år behöver denna bestämmelse kompletteras. Utredningen föreslår därför att ett tillägg införs om vid vilken tidpunkt som reglering senast ska ske när en hänvisning till särskilda skäl har skett. Tillägget innebär att reglering av negativa balanskravsresultat ska ske i budgeten senast det sjätte året, om det finns särskilda skäl.

Kravet på antagande av åtgärdsplan för reglering av negativa balanskravsresultat kvarstår och kommer i och med bestämmelsens nya föreslagna utformning även att omfatta sådana situationer då särskilda skäl har åberopats för att förlänga återställandetiden för negativa balanskravsresultat till sex år.

[16] Prop. 2003/04:105, s. 19.

6.4.4 Laglighetsprövning av särskilda skäl

Utredningens bedömning: Hänvisning till särskilda skäl för en förlängd tid för reglering av ett negativt balanskravsresultat bör inte kunna prövas inom ramen för en fullständig laglighetsprövning.

Skälen för utredningens bedömning: I 13 kap. 8 § första stycket kommunallagen framgår utifrån vilka prövningsgrunder ett överklagat beslut kan upphävas inom ramen för en laglighetsprövning. Enligt bestämmelsen ska ett överklagat beslut upphävas om; 1. det inte har kommit till på lagligt sätt, 2. beslutet rör något som inte är en angelägenhet för kommunen eller regionen, 3. det organ som har fattat beslutet inte har haft rätt att göra det, eller 4. beslutet annars strider mot lag eller annan författning.

I 13 kap. 8 § andra stycket kommunallagen undantas vissa beslut från prövningsgrunderna i tredje och fjärde punkterna. Det gäller beslut om att åberopa synnerliga skäl för att inte balansera budgeten enligt 11 kap. 5 § andra och tredje styckena kommunallagen samt beslut om reglering av ett negativt balanskravsresultat enligt 11 kap. 12 och 13 §§ kommunallagen.

Enligt äldre förarbeten kunde dessa beslut inte anses lämpade för att ligga till grund för en domstolsprövning eftersom det är fråga om lokala politiska bedömningar av vad som är en lämplig hantering av den lokala ekonomin. Därmed ansågs detta vara frågor som i stället borde avgöras inom ramen för det politiska systemet.[17]

Utredningen föreslår att möjligheten att åberopa synnerliga skäl för att inte reglera negativa balanskravsresultat tas bort. I stället införs en möjlighet att, om det finns särskilda skäl, förlänga tiden för reglering av ett negativt balanskravsresultat upp till sex år. På samma sätt som tidigare, avseende tillämpningen av synnerliga skäl, innefattar beslut om hänvisning till särskilda skäl lokala politiska bedömningar. Därmed anser utredningen, utifrån vad som framhållits i tidigare lagstiftningsärenden, att beslut av detta slag endast bör kunna bli föremål för en begränsad laglighetsprövning. Detta innebär att sådana beslut endast kan prövas utifrån prövningsgrunderna i 13 kap. 8 § första stycket 1 och 2 kommunallagen, dvs. om beslutet inte har

[17] Prop. 1996/97:52, s. 39.

kommit till på lagligt sätt och om beslutet rör något som inte är en angelägenhet för kommunen eller regionen. Besluten kan dock inte prövas utifrån 13 kap. 8 § första stycket 3 och 4 kommunallagen, dvs. om det organ som har fattat beslutet inte har haft rätt att göra det, eller om beslutet annars strider mot lag eller annan författning.

6.4.5 Nya balanskravsjusteringar

Utredningens förslag: Balanskravsutredningen ska kompletteras med två nya justeringsposter som därmed inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar:

- exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar
- ökning eller minskning av pensionsförpliktelser till följd av ändring av livslängdsantaganden eller diskonteringsränta.

Utredningens bedömning: Befintliga poster i balanskravsutredningen bör bli föremål för en särskild genomlysning.

Skälen för utredningens förslag och bedömning

Balanskravsutredning och balanskravsresultat

Enligt 11 kap. 10 § LKBR ska förvaltningsberättelsen innehålla upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels balanskravsresultatet. Dessa upplysningar lämnas i form av en balanskravsutredning. Vid beräkning och redovisning av resultat efter balanskravsjusteringar ska årets resultat justeras för vissa poster som inte härrör från den egentliga verksamheten (se avsnitt 5.4.2). Efter justering för förändring av resultatutjämningsreserven (resultatreserven enligt utredningens förslag) erhålls balanskravsresultatet.

Det är viktigt att framhålla skillnaden mellan balanskravsresultatet och god kommunal hushållning. I god kommunal hushållning ingår det att beakta alla poster i resultaträkningen inklusive justeringsposterna i balanskravsutredningen, och dess påverkan på ekonomin på längre sikt.

Balanskravsresultatet ska spegla det lägsta godtagbara resultatet ett enskilt år. Negativa balanskravsresultat ska enligt utredningens förslag återställas. Vissa tillfälliga intäkter och kostnader som uppstår enskilda år och som inte ingår i den egentliga verksamheten bör inte ingå i balanskravsresultatet. Utredningen menar att dagens balanskravsjusteringar dock endast fångar upp en del av dessa engångsposter. Som utredningen tidigare beskrivit finns det också vissa problem förknippade med några av balanskravsjusteringarna som att de t.ex. ger utrymme för tolkning och bedömning samt att de kan skapa utrymme för s.k. bokslutspolitik (se avsnitt 5.4.4). Därtill kommer, enligt vad utredningen erfarit, att synnerliga skäl i vissa fall har använts för att hantera avvikande balanskravsresultat trots att de inte bottnar i en reell ekonomisk situation utan snarare har sin grund i den nuvarande utformningen av balanskravsutredningen.

Utredningen har övervägt olika förslag till förändringar i balanskravsutredningen för att möta problem som kommit till utredningens kännedom.

Ett sådant problem är att årets resultat under ett enskilt år kan påverkas av tillfälliga, stora intäkter som delvis ska finansiera åtaganden på betydligt längre tid, eller kostnader som inte är rimliga att hantera på bara ett par år utan att det kraftigt påverkar verksamheten. Utredningen anser att årets resultat efter balanskravsjusteringar inte ska spegla sådana tillfälliga ekonomiska händelser. Utredningen anser därför att det finns ett behov av att balanskravsutredningen kompletteras för att balanskravsresultatet ska fungera bättre för styrning. Mot den bakgrunden föreslår utredningen att ytterligare två poster läggs till i balanskravsutredningen – dels en post avseende exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar dels ytterligare en post avseende beräkningsmässiga förändringar av pensionsskulden. Motivet till förslagen beskrivs nedan.

Därutöver har utredningen i sina kontakter med företrädare för sektorn uppfattat att det även finns andra problem förknippade med nuvarande poster i balanskravsutredningen som handlar om hur balanskravsresultatet kan påverkas. Några exempel beskrivs sist i detta avsnitt. Dessa problem kan skapa oklarheter och snedvridna incitament i förvaltningen av ekonomin och behöver därför analyseras närmare. Det har emellertid inte funnits utrymme för detta inom ramen för utredningens arbete. Utredningen gör därför bedömningen att en grundlig genomlysning av främst befintliga poster i balanskravs-

utredningen bör ske i särskild ordning, men att även balanskravsutredningen i sin helhet behöver utvärderas. Genomlysningen bör ske både utifrån ett redovisningsperspektiv och ett ekonomistyrningsperspektiv.

Exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar

Förutom realisationsvinster från bl.a. fastighetsförsäljningar kan stora engångsintäkter uppstå i andra närstående affärshändelser, i synnerhet inom exploateringsverksamheten. Det behöver inte nödvändigtvis vara resultatet av en försäljning av en tillgång, utan kan i stället handla om en tillgång som ska ägas och förvaltas av kommunen eller regionen och där tillgången, eller ett bidrag till den, har erhållits som gåva, oftast som ett led i en större affärsuppgörelse.

Exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar är medel från privata aktörer och fastighetsägare, vilka till stor del är avsedda för investeringar i anläggningar och fastigheter. Dessa intäkter är ofta stora och stärker ekonomin märkbart – men bara tillfälligt. Samtidigt ska intäkterna finansiera investeringar i anläggningar som är förenade med ett framtida åtagande i form av drifts- och underhållskostnader. Det finns en risk för att den tillfälliga intäkten kortsiktigt används till den löpande verksamheten vilket inte kan anses vara en god kommunal hushållning.

I RKR:s rekommendation[18] görs skillnad på offentliga och privata bidrag samt om intäkten är förenad med formella villkor avseende prestation eller andra restriktioner för när bidraget kan användas. Detta gör att vissa bidrag kan periodiseras i takt med att prestationen utförs medan andra inte kan det. I det senare fallet kan det således leda till stora engångsintäkter som därigenom inte kan matchas mot motsvarande kostnader över tid. En hel del synpunkter har framförts på rekommendationen från RKR och dess konsekvenser, exempelvis i en skrivelse till Finansdepartementet.[19]

Mot bakgrund av detta föreslår utredningen att det ska göras en justering i balanskravsutredningen på så sätt att intäkten från de bidrag som enligt RKR:s rekommendation ska intäktsföras direkt i sin helhet, inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat efter

[18] RKR:s rekommendation R2 Intäkter (nov 2019).
[19] Dnr Fi 2020/00167/K.

balanskravsjusteringar. Förslaget löser visserligen inte problemet med en matchning mellan intäkter och kostnader över tiden, i enlighet med det önskemål som har framförts i skrivelsen, men syftar till att skydda engångsintäkter från kortsiktig konsumtion.

Innan exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar tas upp i balanskravsutredningen kan det dock i en del fall finnas anledning att räkna bort vissa kostnader. Det kan gälla kostnader som har en direkt koppling till den aktuella intäkten och som uppstår samma år som intäkten, dvs. sådana kostnader som är en förutsättning för den aktuella intäkten men som inte tillför ett bestående värde. Exempel på kostnader som kan övervägas är t.ex. nedskrivning av det bokförda värdet på den fastighet som ett exploateringsbidrag avser eller egna engångskostnader för markberedning, bl.a. sanering och rivning på den berörda fastigheten eller anläggningen. En förutsättning bör dock vara att de aktuella kostnaderna inte ska aktiveras och skrivas av under en längre tidsperiod. Vilka intäkter som ska inrymmas i justeringsposten för exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar och vilka kostnader som får exkluderas kan enligt utredningen vara en lämplig fråga för det normgivande organet på området, dvs. RKR, att ta ställning till.

Enligt utredningen kan det också vara lämpligt att en kommun eller region som använder den nya balanskravsjusteringen, samtidigt tar ställning till hur de aktuella intäkterna kan antas påverka ekonomin på lång sikt i de mål och riktlinjer som anges i det föreslagna programmet för god kommunal hushållning.

Förändring av beräkningsförutsättningar för pensionsåtaganden

Ändrade livslängdsantaganden eller ändrad diskonteringsränta kan få stor påverkan på kommuners och regioners resultat enskilda år. Den redovisade pensionsskuldens storlek gör att även mindre ändringar av beräkningsantaganden kan ge betydande påverkan på resultatet.[20]

[20] Vid beslut om förändrade beräkningsantaganden påverkas värderingen av pensionsskulden. Exempelvis får ett antagande om att den förväntade livslängden ökar, till följd att summan av de framtida pensionsutbetalningarna kommer att öka, vilket i sin tur leder till att den beräknade storleken på kommunernas och regionernas pensionsskuld ökar.

Det kan vara svårt för kommuner och regioner att hantera en sådan effekt av förändrade beräkningsantaganden, inom ramen för balanskravet, så som exempelvis åren 2011 och 2013 då RIPS-räntan sänktes. År 2021 var återigen en sådan händelse aktuell genom en förändring av livslängsantagandena. Enligt SKR:s preliminära bedömning kommer det att påverka sektorn negativt med sammanlagt 20 miljarder kronor, varav cirka hälften är resultatpåverkande.[21] Vid de tidigare tillfällena åberopade vissa kommuner och regioner synnerliga skäl för att inte behöva återställa den påverkan på balanskravsresultatet som förändringen innebar.

Utredningen föreslår att balanskravsutredningen kompletteras med en ny justeringspost avseende ökning eller minskning av pensionsförpliktelser till följd av ändring av livslängdsantaganden eller diskonteringsränta. Den föreslagna balanskravsjusteringen ska ersätta behovet av att i dessa situationer åberopa synnerliga skäl för att inte återställa ett negativt balanskravsresultat. Genom att undanta förändringen av beräkningsantaganden för pensionsskulden i balanskravsutredningen redovisas tydligt den resultatpåverkan den får ett enskilt år. Ett återställande av ett negativt balanskravsresultat, till följd av den föreslagna nya balanskravsjusteringen, kan behöva ske under många år vilket kan beaktas i mål och riktlinjer inom programmet för god kommunal hushållning och i budgeten de kommande åren.

Räntebanan kan i normalfallet förväntas uppvisa ett cykliskt mönster med en serie efter varandra påföljande höjningar under flera års tid, som tillsammans ackumulerar en mycket stor resultatpåverkan, för att därefter följas av en motsvarande serie av sänkningar med motsatt effekt. Följer denna bana en normal konjunkturcykel skulle det krävas upp till tio år för att resultatutjämna effekterna av räntеförändringarna. I stället för att hantera detta inom den nuvarande återställandetiden på tre år som medges i bestämmelsen om reglering av negativa balanskravsresultat behöver det beaktas i det längre tidsperspektiv som programmet för god kommunal hushållning omfattar. Den förlängda återställandetid på sex år vid särskilda skäl som utredningen föreslår bör främst gälla andra, större resultatpåverkande händelser av engångskaraktär. En större positiv resultatpåverkan vid en räntehöjning behöver också hanteras och skyddas från kortsiktig konsumtion på det sätt som balanskravsjusteringen åstadkommer.

[21] SKR (2021e).

Sammanfattning av de föreslagna balanskravsjusteringarnas påverkan på balanskravsutredningen

Balanskravsjusteringar görs genom att följande uppgifter inte beaktas vid beräkningen av årets resultat:

1. Realisationsvinster som inte står i överensstämmelse med god kommunal hushållning,
2. realisationsförluster till följd av försäljning som står i överensstämmelse med god kommunal hushållning,
3. orealiserade vinster och förluster i värdepapper,
4. återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper,
5. exploateringsbidrag, gatukostnadsersättning och investeringsbidrag,
6. ökning eller minskning av pensionsförpliktelser till följd av ändring av livslängdsantaganden eller diskonteringsränta.

Behov av genomlysning av vissa problem med balanskravsutredningen

Vissa kommuner och regioner kan ha en situation där en hög och relativt jämn avkastning från medelsförvaltningen utgör en betydande del av de återkommande intäkterna, då placeringarnas storlek gör att värdeökningen kan vara en finansieringskälla för delar av den löpande verksamheten. Ofta är placeringsportföljen dessutom specifikt avsedd för att finansiera pensionsutbetalningarna.

Som nämns ovan finns vissa ytterligare problem som skapar incitament till åtgärder som påverkar balanskravsresultatet men där utredningen inte haft möjlighet att föreslå en lösning utan i stället förordar en särskild genomlysning. Här görs en kort beskrivning av dessa problem.

Ett problem rör tolkning och bedömning av vilka tillgångsförsäljningar som borde ingå i beräkningen av realisationsvinster och realisationsförluster. Det finns exempel på kommuner och regioner som, i enlighet med vad som kan uttolkas från RKR:s rekommendationer, skiljer mellan försäljningar av anläggnings- respektive omsättningstillgångar. Det ska också göras en bedömning av om realisationsvinster och realisationsförluster står i överensstämmelse med god

ekonomisk hushållning. Osäkerheten kring tolkningen kan innebära vissa kvalitetsproblem men den skapar också ett handlingsutrymme för kommunen eller regionen själv.

Ett annat problem som också har identifierats är kopplat till medelsförvaltningen. Realiserade respektive orealiserade värdeförändringar på finansiella tillgångar behandlas olika i årets resultat respektive i årets resultat efter balanskravsjusteringar. I årets resultat ingår även orealiserade värdeförändringar eftersom huvudprincipen är att de finansiella tillgångarna ska marknadsvärderas. Orealiserade värdeförändringar ska justeras bort i balanskravsutredningen och ingår inte i årets resultat efter balanskravsjusteringar. För att de finansiella placeringarnas värdeförändring ska påverka årets resultat efter balanskravsjusteringar krävs försäljningar. Det tvingar kommuner och regioner att vissa år realisera värdeökningar för att inte riskera att redovisa ett negativt balanskravsresultat. Andra år kan balanskravsresultatet beräknas bli positivt och då finns ett utrymme att realisera värdeminskningar genom försäljningar. Genom försäljningar före och återköp efter ett årsskifte kan handel med värdepapper således fungera som en resultatregulator utan någon reell betydelse för ekonomin. Årets resultat efter balanskravsjusteringar kan därigenom förbättras i stället för att kommunen eller regionen vidtar reella åtgärder för att stärka ekonomin.

Det beskrivna problemet kopplat till medelsförvaltningen kan lösas på olika sätt och kan ingå i den genomlysning som utredningen förordar.

6.4.6 Redovisning av årets resultat efter balanskravsjusteringar och balanskravsresultat

Utredningens förslag: Årets resultat efter balanskravsjusteringar och balanskravsresultatet ska anges i direkt anslutning till posten årets resultat i resultaträkningen.

Skälen för utredningens förslag: Upplysning om balanskravsresultatet ska enligt 11 kap. 10 § LKBR lämnas i förvaltningsberättelsen, vilken utgör en del av årsredovisningen. Vidare ska upplysning, enligt 11 kap. 11 § LKBR, lämnas i förvaltningsberättelsen om hur tidigare räkenskapsårs negativa balanskravsresultat har reglerats och

om det balanskravsresultat som återstår att reglera. För det fall fullmäktige har beslutat att inte reglera det negativa balanskravsresultatet ska skälen för det anges. Det är viktigt att det i budgeten finns en beräkning av om balanskravet uppnås. För att tydliggöra detta behöver det finnas ett krav på att balanskravsutredningen även ska ingå i budgeten, vilket utredningen föreslår, se avsnitt 6.7.2.

I syfte att stärka styrningen, verka för att förebygga negativa balanskravsresultat, öka transparensen och tydliggöra båda resultaten föreslår utredningen att redovisningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar och balanskravsresultatet ska ske i direkt anslutning till resultaträkningen i årsredovisningen. Förslaget innebär att resultaträkningen i den kommunala bokföringen avviker från gängse redovisningsregler inom företagsredovisningen. Utredningen bedömer att det i detta avseende finns en kommunal särart i form av ett behov av transparens, bl.a. ur ett medborgarperspektiv, som väger tyngre än ett strikt förhållningssätt till att resultaträkningen för kommuner och regioner är uppställd på samma sätt som, t.ex. inom det privata näringslivet. Det är viktigt att balanskravsresultatet lyfts fram, då det i högre grad än årets resultat visar på ett underliggande resultat, och som också är lättare att utvärdera mot en tydligt reglerad målnivå än årets resultat. Även fortsättningsvis redovisas balanskravsutredningen i sin helhet i förvaltningsberättelsen.

6.4.7 Upplysning om hänvisning till stark finansiell ställning

Utredningens förslag: Upplysning ska lämnas i budgeten och i årsredovisningen, om undantag med hänvisning till en stark finansiell ställning har gjorts för att inte upprätta en budget där balanskravsresultatet är positivt eller för att inte reglera ett negativt balanskravsresultat.

Skälen för utredningens förslag: Enligt utredningens förslag kan stark finansiell ställning utgöra skäl för att inte upprätta en budget i balans, se avsnitt 6.4.2. I avsnitt 6.4.3 föreslås vidare att stark finansiell ställning kan utgöra undantag från kravet att reglera negativa balanskravsresultat.

Det är rimligt att det, i budgeten och i årsredovisningen, på ett tydligt sätt framgår att åberopande av stark finansiell ställning sker och vilka konsekvenser det får på balanskravsresultatet.

6.5 Resultatreserv

6.5.1 En resultatreserv kan främja balans

Utredningens bedömning: Kommuner och regioner bör under vissa omständigheter ges möjlighet att spara överskott i en resultatreserv i syfte att stärka förutsättningarna för att uppnå målet om en god kommunal hushållning.

Utredningens förslag: En resultatreserv införs till vilken kommuner och regioner får reservera delar av sina överskott.

Skälen för utredningens bedömning och förslag: Utredningen bedömer att det fortfarande finns behov av att under vissa villkor medge en flexibilitet i balanskravet för att motverka den asymmetri som finns i dag – att underskott måste återställas medan överskott inte kan användas för annat än att förstärka eget kapital. Behovet av flexibilitet finns också mot bakgrund av utredningens förslag om att ta bort möjligheten att hänvisas till synnerliga skäl för att inte återställa ett negativt resultat efter balanskravsjusteringar. Utredningen vill vända på incitamenten – genom att stärka incitamenten att spara överskott kan förutsättningen att nå en ekonomi i balans även kommande år förbättras. Vidare innebär en god kommunal hushållning att kommuner och regioner så långt som möjligt själva tar ansvar för och löser de ekonomiska problem som kan uppstå.

Om en kommun eller en region har reserverat tidigare års positiva resultat till en resultatreserv bör sådana medel kunna användas för att tillåta tillfälligt högre nödvändiga utgifter utan att riskera att balanskravet inte uppnås. Utredningen föreslår därför att en ny resultatreserv inrättas till vilken ett positivt årets resultat efter balanskravsjusteringar kan reserveras. Resultatreserven syftar till att kommuner och regioner på förhand ska kunna planera och öka sitt sparande för att reservera medel till kommande större utgifter. Resultatreserven ska även kunna utgöra en buffert för oförutsedda utgifter. Ett

sådant förfarande behöver vara i linje med de ställningstaganden som fullmäktige har gjort avseende hur kravet på god kommunal hushållning kan uppnås i den egna kommunen eller regionen.

Utredningen föreslår att budgeten ska upprättas så att balanskravsresultatet är positivt. Beslut om användning av medel från eller reservering av medel till resultatreserven bör först och främst ske i samband med upprättande av budget. Det är dock även möjligt att besluta om användning av medel eller reservering till resultatreserven i samband med årsbokslutet då den slutgiltiga användningen av reserven fastställs. På så sätt kan resultatreserven användas för att hanterade planerade över- eller underskott men även oförutsedda händelser som uppstår under budgetåret. Förutsättningen för att medel ska få ianspråktas är att en resultatreserv har byggts upp.

Avsikten med den föreslagna resultatreserven är dock inte att detta ska ha någon avsevärd påverkan på kommunsektorns finansiella sparande över tid. Utredningen bedömer inte att införandet av en resultatreserv leder till att det finansiella sparandet i den kommunala sektorn minskar över tid. Resultatreservens utformning bör snarare stärka incitamenten att generera ett överskott och minska förekomsten av tveksamma resultatjusteringar från ett år till ett annat. De utgifter som ianspråktagandet av medel ur resultatreserven täcker vissa år har således föregåtts av ett högre sparande. I sammanhanget är det viktigt att poängtera att det inte kan anses vara en god kommunal hushållning att under flera år endast nå upp till balanskravets miniminivå.

6.5.2 Lokal, strategisk inriktning för användning av resultatreserven

Utredningens förslag: Om kommunen eller regionen har en resultatreserv ska programmet för god kommunal hushållning innehålla riktlinjer för hantering av och tillåtna ändamål för användning av medel ur resultatreserven.

Skälen för utredningens förslag: Fullmäktige ska i sitt program för god kommunal hushållning genom riktlinjer, ta ställning till hur resultatreserven ska hanteras och för vilka ändamål som medel ur resultatreserven får användas. Resultatreserven är ett av flera verktyg

som står till förfogande för att uppnå en god kommunal hushållning inom kommunen eller regionen. Riktlinjerna för resultatreserven bör omfatta en analys av vilka behov resultatreserven ska tillgodose och ange för vilka ändamål som medel ur reserven får tas i anspråk.

Det skulle kunna röra sig om att resultatreserven används för att täcka höga på förhand planerade kostnader ett enskilt år som exempelvis uppstår till följd av ett beslut om en omstrukturering av verksamheten som på sikt bidrar till att god kommunal hushållning nås. Andra exempel på när resultatreserven kan användas är vid oförutsedda utgiftsökningar eller intäktsbortfall, så länge det inte bedöms motverka möjligheten att uppnå god kommunal hushållning, och vid tillämpning av så kallade sociala investeringsfonder.[22] Genom att resultatreservens ändamål ska förhålla sig till kravet på en god kommunal hushållning minskar risken för att kommuner och regioner använder medel ur resultatreserven i situationer där det innebär att svåra och nödvändiga ekonomiska beslut senareläggs.

För att resultatreserven ska vara ett användbart verktyg behöver medel kunna tas i anspråk oavsett om årets resultat efter balanskravsjusteringar är positivt eller negativt. Exempelvis skulle ianspråktagande från och reserveringar till sociala investeringsfonder och andra ”markeringar” inom eget kapital kunna ingå i resultatreserven. Utredningen har noterat att det förekommer fall där kommuner ianspråktar medel som under tidigare år har markerats under eget kapital för ett eget ändamål och åberopat synnerliga skäl för att inte behöva återställa ett negativt balanskravsresultat. Resultatreserven kan användas för att hantera dessa former av resultatjusteringar mellan åren. Jämfört med tidigare förfarande blir det nu tydligt och transparent hur det egna kapitalet hanteras och hur stor den egentliga förekomsten av sådana justeringar är.

Avsikten är inte att reserven ska göra det möjligt att under en längre tid ha en nivå på skatteuttaget som är lägre, eller en kostnadsnivå som är högre, än vad som är långsiktigt hållbart. Storleken på resultatreserven behöver därför begränsas.

Utöver de nivåer och gränser som regleras i lag avseende reservering och maxnivå av resultatreserven kan fullmäktige i program-

[22] En social investeringsfond innebär kort att medel reserveras i en del av det egna kapitalet och disponeras för utgifter för sociala ändamål som syftar till att minska framtida kostnader. Andra typer av reserveringar under eget kapital förekommer också och dessa benämns ibland som en ”markering” under eget kapital.

met för god kommunal hushållning besluta om högre gränser för när reservering tillåts eller en lägre nivå på taket.

6.5.3 Reservering av medel

Utredningens förslag: Reservering till resultatreserven får göras om kommunen eller regionen

- har ett positivt eget kapital inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser,
- inte har negativa balanskravsresultat från tidigare räkenskapsår att reglera.

Reservering får göras av den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar som överstiger två procent av summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

Skälen för utredningens förslag: Enligt 11 kap. 14 § kommunallagen, där den nuvarande resultatutjämningsreserven regleras, tillåts reservering av medel till reserven av det lägsta av den del av årets resultat eller årets resultat efter balanskravsjusteringar som överstiger 1 eller 2 procent av summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning beroende på om eget kapital inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser är positivt eller negativt. Regelverkets utformning syftar till att minska risken för att eget kapital urholkas samtidigt som de medel som reserveras huvudsakligen ska komma från driftsöverskott. Reglerna kring reserveringar har enligt utredningens bedömning uppfattats som komplicerade, eftersom hänsyn behöver tas till både två olika nivåer på eget kapital inklusive ansvarsförbindelser för pensionsförpliktelser och två olika resultatmått.

Utredningens förslag syftar till att förenkla reglerna för reservering av medel, jämfört med vad som i dag gäller för resultatutjämningsreserven, genom att minska antalet faktorer att ta hänsyn till. Det är fortfarande viktigt att värna det egna kapitalet och undvika en urholkning av detta, särskilt när disponering tillåts för fler ändamål än utjämning av intäkter över konjunkturcykeln. Därför behöver det resultat som relaterar till driftsöverskottet, årets resultat efter balans-

kravsjusteringar, överstiga 2 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Jämförelsevis har årets resultat efter balanskravsjusteringar under perioden 2014–2019 i genomsnitt varit 0,9 procentenheter lägre än årets resultat för kommuner och 0,6 procent lägre för regioner.[23] Med andra ord krävs i genomsnitt en nivå på årets resultat på upp emot 3 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning för att reservering av medel ska möjliggöras. Jämfört med reglerna för när medel får reserveras till resultatutjämningsreserven är kraven för när reservering medges till resultatreserven högre. För att ytterligare minska risken för urholkning och förstärka incitamenten att spara krävs att det egna kapitalet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser är positivt.

Det förekommer att kommuner och regioner har ett årets resultat efter balanskravsjusteringar som är högre än årets resultat. Det medför en risk för urholkning av det egna kapitalet. Dock är det endast i undantagsfall som reservering enligt de nya reglerna skulle medges. I genomsnitt beräknas årligen fyra kommuner under 2013–2019 haft möjlighet att reservera medel som innebär en viss försämring av eget kapital. Endast en av regionerna beräknas 2019 haft möjlighet att reservera medel enligt de nya reglerna, vilket i första hand beror på kravet på ett positivt eget kapital inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser. I samband med att summan av ansvarsförbindelser för pensionsförpliktelser minskar över tid kommer fler regioner att nå ett positivt eget kapital inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser och få möjlighet att reservera medel till resultatreserven.

Flertalet av landets regioner och en mindre andel av kommunerna har ett negativt eget kapital inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser. Bland de som har ett positivt eget kapital finns också de som inte har resultatnivåer som medger en avsättning till resultatreserven. De högre kraven innebär att det blir svårare för dessa kommuner och regioner att bygga upp en resultatreserv. De har inte en möjlighet att disponera medel ur reserven för att underlätta finansiering t.ex. av större omstruktureringsåtgärder av verksamheten i syfte att sänka kostnaderna på längre sikt. Genom att

[23] För regionerna påverkas differensen av extremvärden för 2014 och 2019. För 2015–2018 var differensen mellan resultatmåtten endast 0,1 procenthet av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

åberopa särskilda skäl för att förlänga återställandetiden för ett negativt balanskrav finns dock en möjlighet för dessa kommuner och regioner att genomföra mer kostsamma omstruktureringsåtgärder.

6.5.4 Upplysning om användning av medel

Utredningens förslag: I förvaltningsberättelsen ska upplysning lämnas om vilket ändamål som medel ur resultatreserven har använts för.

Skälen för utredningens förslag: Med möjligheten att flytta intäkter från ett år till ett annat skapas bättre förutsättningar till ekonomisk planering för ett tidsperspektiv längre än ett år i kommuner och regioner. Samtidigt minskar det egna kapitalet när medel ur resultatreserven ianspråktas. Hur medel används och till vilka ändamål en reduktion av det egna kapitalet görs bör vara transparent. Därför ska en upplysning lämnas i förvaltningsberättelsen, t.ex. i anslutning till balanskravsutredningen, som beskriver för vilket ändamål som medel har använts ur resultatreserven.

6.5.5 Resultatreservens storlek begränsas

Utredningens förslag: Reservering får ske om resultatreserven efter reservering högst uppgår till ett totalt belopp som motsvarar fem procent av summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

Skälen för utredningens förslag: Det finns flera anledningar att begränsa hur stor resultatreserven får bli. För att långsiktigt kunna finansiera investeringarna i verksamheten med egna medel behöver det egna kapitalet byggas upp. En alltför stor resultatreserv ur vilken medel kan användas för att täcka återkommande driftsunderskott, riskerar att möjliggöra en urholkning av det egna kapitalet. En stor resultatreserv som medger att balanskravet kan nås år efter år med hjälp av uttag ur resultatreserven kan skapa en situation där kommuner och regioner undviker att genomföra nödvändiga, strukturella

förändringar som på lång sikt innebär att kostnaderna anpassas till intäkterna.

Det finns också makroekonomiska risker med en alltför stor resultatreserv. Resultatutjämningsreserverna uppgick sammantaget 2019 till 0,4 procent av BNP. Kommunernas resultatutjämningsreserv utgjorde 5,6 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning medan motsvarande för regionerna var 0,9 procent. En synkroniserad upplösning av resultatreserven i en lågkonjunktur hade påverkat kommunsektorns finansiella sparande negativt med 0,4 procent av BNP. En för stor resultatreserv innebär att staten skulle behöva ha en beredskap för att neutralisera effekten på den offentliga sektorns finansiella sparande för att inte riskera överskottsmålets integritet. Den nya resultatreserven har emellertid en annan utformning än resultatutjämningsreserven vilket delvis innebär ett mindre fokus på upplösning vid en viss tidpunkt.

Ett tak på resultatreservens storlek som motsvarar 5 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, strax under den genomsnittliga resultatutjämningsreservens storlek, skulle vid maximalt utnyttjande uppgå till 1,2 procent av BNP. Ett antagande om ett maximalt utnyttjande av resultatreserven ett enskilt år är emellertid inte särskilt realistiskt. Det förutsätter dels att alla kommuner och regioner har byggt upp en resultatreserv, dels att de väljer att utnyttja hela resultatreserven vid samma tillfälle. I praktiken kommer inte alla kommuner och regioner att kunna bygga upp en resultatreserv på grund av de villkor för reservering som föreslås. Det är inte heller särskilt troligt att många kommuner och regioner skulle välja att använda medel ur resultatreserven vid samma tidpunkt.

En begränsning av resultatreservens storlek är ett stöd för den långsiktiga ekonomistyrningen i kommuner och regioner. Det kan vara ett stöd för att undvika en situation där den styrande majoriteten, i stället för att fatta beslut som ger en långsiktig god ekonomisk utveckling, agerar kortsiktigt och disponerar medel ur resultatreserven för att klara balanskravet. Ett annat skäl till att begränsa resultatreservens storlek är att undvika ett opportunt beteende vid ett majoritetsskifte.

Nivån på taket behöver sättas tillräckligt högt för att resultatreserven ska bli ett användbart verktyg för kommuner och regioner och samtidigt minimera de negativa riskerna. I och med att möjlig-

heten att hänvisa till synnerliga skäl för att inte återställa ett negativt balanskravsresultat tas bort behöver det finnas ett tillräckligt manöverutrymme för att kunna hantera t.ex. omstruktureringar.

6.5.6 Redovisning av resultatreserven

Utredningens förslag: Reservering av medel till och användning av medel ur resultatreserven ska redovisas i balanskravsutredningen.

Resultatreserven ska redovisas som en delpost under eget kapital i balansräkningen.

Skälen för utredningens förslag: Det behöver framgå tydligt i vilken omfattning medel reserveras till och används ur en resultatreserv. Därför bör redovisning av resultatreserven ske på samma sätt som redovisningen av resultatutjämningsreserven. Vid beräkning av balanskravet ska hänsyn tas till reserveringar till eller användning av medel ur resultatreserven. Om förändringen av resultatreserven enbart beaktas vid beräkningen av balanskravsresultatet påverkas varken årets resultat eller ekonomiska nyckeltal av dispositionen. Resultaträkningen kan på så sätt hållas ren från poster som inte klassas som intäkter eller kostnader.

Resultatreserven är en del av det egna kapitalet och ska redovisas som en egen del under eget kapital.

6.5.7 Laglighetsprövning av användning av medel från en resultatreserv

Utredningens förslag: Beslut om att använda medel från en resultatreserv ska endast kunna bli föremål för en begränsad laglighetsprövning.

Skälen för utredningens förslag: I 13 kap. 8 § första stycket kommunallagen framgår utifrån vilka prövningsgrunder ett överklagat beslut kan upphävas inom ramen för en laglighetsprövning. Enligt bestämmelsen ska ett överklagat beslut upphävas om; 1. det inte har kommit till på lagligt sätt, 2. beslutet rör något som inte är en angelägenhet för kommunen eller regionen, 3. det organ som har fattat

beslutet inte har haft rätt att göra det, eller 4. beslutet annars strider mot lag eller annan författning.

I 13 kap. 8 § andra stycket kommunallagen undantas vissa beslut från prövningsgrunderna i tredje och fjärde punkterna. Det gäller bl.a. beslut om att använda medel från en resultatutjämningsreserv enligt 11 kap. 14 § kommunallagen. Enligt förarbetena kunde dessa beslut inte anses lämpade för att ligga till grund för en domstolsprövning eftersom det är fråga om lokala politiska bedömningar av vad som är en lämplig hantering av den lokala ekonomin. Därmed ansågs detta vara frågor som i stället borde avgöras inom ramen för det politiska systemet.[24]

Utredningen föreslår att möjligheten att reservera medel till en resultatutjämningsreserv ska tas bort och att det i stället ska införas en möjlighet för kommuner och regioner att reservera medel till en resultatreserv. På samma sätt som för resultatutjämningsreserven innefattar beslut om användning av medel från en resultatreserv lokala politiska bedömningar. Därmed anser utredningen, utifrån vad som framhållits i tidigare lagstiftningsärenden, att beslut av detta slag endast bör kunna bli föremål för en begränsad laglighetsprövning. Detta innebär att beslut om att använda medel från en resultatreserv endast kan prövas utifrån prövningsgrunderna i 13 kap. 8 § första stycket 1 och 2 kommunallagen, dvs. om beslutet inte har kommit till på lagligt sätt och om beslutet rör något som inte är en angelägenhet för kommunen eller regionen.

6.6 Konjunkturutjämning för kommuner och regioner

6.6.1 Inledning

Utredningen har i uppdrag att bedöma om resultatutjämningsreserver bör bli obligatoriska och lämna förslag på hur regelverket om resultatutjämningsreserver i övrigt bör vara utformat. Utredningen har i tidigare kapitel redovisat hur resultatutjämningsreserverna har använts, vilken omfattning användningen har haft och för vilka ändamål (se avsnitt 5.5). Slutsatsen är att resultatutjämningsreserver endast har använts av delar av sektorn och att användningen inte helt har uppfyllt det ursprungliga syftet.

[24] Prop. 1996/97:52, s. 39.

Utredningen föreslår i det föregående också att kommuner och regioner ska få möjlighet att reservera överskott i en resultatreserv, vars främsta syfte är att göra balanskravet mer flexibelt och framåtsyftande.

Utredningen kan samtidigt konstaterat att det även fortsättningsvis finns ett stort behov av säkerhet för kommuner och regioner att i särskilt stora konjunkturnedgångar kunna få statligt stöd för att inte behöva göra större neddragningar i verksamheten på kort tid.

6.6.2 Resultatutjämningsreserven avvecklas

Utredningens bedömning: Resultatutjämningsreserverna har inte uppfyllt sitt syfte och bör därför successivt avvecklas. Reservering till en resultatutjämningsreserv bör därför inte heller göras obligatorisk.

Utredningens förslag: Bestämmelsen om resultatutjämningsreserv tas bort.

Skälen för utredningens bedömning och förslag: I redogörelsen för hur resultatutjämningsreserven har tillämpats framgår det att drygt hälften av kommunerna och knappt en tredjedel av regionerna har kvarstående medel i reserven 2019. Sedan införandet har det fram till 2020 inte inträffat någon djup lågkonjunktur med ett större intäktsbortfall. Trots detta har resultatutjämningsreserver vid ett par tillfällen upplösts och medel har disponerats för andra ändamål än att jämna ut intäkter över konjunkturcykeln. Under 2020 erhöll kommuner och regioner tillskott från regeringen i syfte att undvika neddragningar i verksamheten och för att bekosta vissa utgiftsökningar relaterade till spridningen av sjukdomen covid-19. Det medförde att behovet av att lösa upp medel ur resultatutjämningsreserven minskade i ett läge då den annars skulle ha kunnat komma till användning.

Utredningens genomgång av ett urval av kommunernas och regionernas riktlinjer för resultatutjämningsreserven visar att de som disponerat medel under goda tider har gjort en annan tolkning av hur resultatutjämningsreserven ska tillämpas än vad lagstiftarens ur-

sprungliga intention var genom att lösa upp medel för andra ändamål än intäktsutjämning över konjunkturcykeln.

Tillämpningen av resultatutjämningsreserven har således endast fått ett begränsat genomslag där drygt hälften av kommunerna och knappt 30 procent av regionerna har reserverat medel. En fullt ut implementerad resultatutjämningsreserv hade bidragit till att skapa en bättre förutsägbarhet för staten om vilka intäktsbehov kommunsektorn står inför vid en eventuell konjunkturnedgång.

Den begränsade implementeringsgraden för resultatutjämningsreserver behöver därför beaktas när staten bedömer behovet av och hur stort ett eventuellt konjunkturstöd till sektorn ska vara. Vidare gäller även omvänt att om kommuner och regioner även i framtiden kan förvänta sig att erhålla stöd vid större konjunkturnedgångar så minskar incitamenten ytterligare för att reservera medel till resultatutjämningsreserven.

Enligt direktivet ska utredningen bedöma om resultatutjämningsreserver bör bli obligatoriska.

En möjlig variant av ett obligatorium skulle vara att kommuner och regioner avkrävs att besluta om riktlinjer för resultatutjämningsreserven för att på så sätt skapa förutsättningar för att reservera medel när resultatnivån medger. Ett vanligt förekommande skäl till att resultatutjämningsreserven inte har tillämpats är emellertid att många kommuner och regioner haft en begränsad ekonomisk möjlighet att reservera medel. För att även dessa på ett par års sikt skulle kunna ha möjlighet att reservera medel skulle regelverkets kriterier behöva mjukas upp, vilket i sin tur innebär en högre risk för att den egna ekonomin urholkas över tid. Det skulle dock fortfarande stå varje kommun och region fritt att både reservera och disponera medel. Ett obligatorium säkerställer därmed inte en bredare tillämpning av resultatutjämningsreserven i sektorn.

En alternativ lösning för ett obligatorium skulle vara att kommuner och regioner åläggs att reservera medel till resultatutjämningsreserven när resultatet överstiger en viss, fastställd nivå. Det innebär att flera kommuner och regioner kommer att bygga upp en resultatutjämningsreserv. För att undvika en oönskad användning av resultatutjämningsreserven skulle reglerna för uttag ur reserven i så fall också behöva preciseras i lag, vilket inte är oproblematiskt med tanke på svårigheten att definiera vad som är en djup konjunktursvacka.

Det kan ifrågasättas om det ingrepp i det kommunala självstyret som ett sådant tvångssparande skulle innebära står i proportion till den effekt som eftersträvas och kan förväntas. Utredningen bedömer att det finns andra mer effektiva sätt att hantera en stabilisering av kommunsektorns verksamhet vid konjunkturnedgångar.

Utredningen bedömer sammanfattningsvis att de positiva effekterna av en modell med ett obligatoriskt införande av resultatutjämningsreserven inte överstiger de negativa effekterna som uppstår. Särskilt om andra alternativ för att stabilisera kommunsektorn vid en lågkonjunktur vägs in.

Utredningen lämnar förslag om att införa en ny resultatreserv i vilken medel kan reserveras och ianspråktas för ett bredare syfte än konjunkturutjämning. Mot bakgrund av införandet av resultatreserven och vad som redovisats bedömer utredningen att resultatutjämningsreserver dels blir överflödiga, dels inte kommer att vara ett adekvat verktyg för att möjliggöra konjunkturell intäktsutjämning i kommunsektorn framöver. Avsättning till resultatutjämningsreserver bör därför inte göras obligatorisk. Utredningen föreslår därmed också att bestämmelsen om resultatutjämningsreserv tas bort och att möjligheten att fortsatt reservera medel till resultatutjämningsreserven utgår. För hantering av de resultatutjämningsreserver som redan har byggts upp föreslår utredningen i avsnitt 9.1.1 att det införs övergångsbestämmelser som möjliggör för kommuner och regioner att under en tioårsperiod använda medel ur sin resultatutjämningsreserv i syfte att utjämna intäkter över en konjunkturcykel.

6.6.3 En alternativ modell för konjunkturstabilisering

Utredningens bedömning: I syfte att säkra välfärden och förhindra snabba och kraftiga nedskärningar finns det behov av att skapa en statlig garanti för intäkterna i kommuner och regioner vid djupare konjunkturnedgångar.

Skälen för utredningens bedömning: Utredningen har i uppdrag att bedöma behovet av och om det vore lämpligt att införa en obligatorisk resultatutjämningsreserv. Utredningens bedömning är att det föreligger ett stort behov av en beredskap som gör att stora neddragningar kan undvikas i kommuner och regioner i samband med

en djup lågkonjunktur. Ett sätt att skapa en sådan beredskap är införa ett regelstyrt system som garanterar en lägsta nivå under vilken kommunsektorns skatteunderlag inte tillåts falla. Det bedöms vara både ett mer effektivt och ändamålsenligt sätt att hantera behovet av konjunkturstabilisering än genom en obligatorisk resultatutjämningsreserv.

Både STEMU-utredningen och Finanspolitiska rådet har förordat en regelstyrd mekanism för att hantera kommunsektorn utifrån ett konjunkturstabiliserande perspektiv. STEMU-utredningen beskrev ett tillvägagångssätt där skatteintäkterna baserades på ett genomsnitt av underlaget för ett antal år och Finanspolitiska rådet resonerade kring att de generella statsbidragen kunde anpassas till konjunkturen.[25]

Utredningens utgångspunkt är att det konjunkturstöd som redan i dag ges via diskretionära beslut kan bli mer ändamålsenligt genom en regelstyrd modell som verkar vid stora konjunkturnedgångar. Syftet är således inte att modellen ska stabilisera kommunsektorns verksamhet i både konjunkturuppgångar och konjunkturnedgångar eller i samband med mildare konjunktursvackor.

Vid de två senaste stora ekonomiska nedgångarna (2009 och 2020) har staten uttryckt en vilja att välfärdsproduktionen inom kommuner och regioner inte ska drabbas negativt och att uppsägning av personal ska undvikas. Långsiktiga planeringsförutsättningar är en central aspekt av en effektiv ekonomistyrning och under extraordinära situationer när kommuners och regioners skatteunderlag riskerar att sjunka är det extra viktigt att minska osäkerheten om och när extra medel kan förväntas.

Utredningens analyser (se avsnitt 5.5.7) visar att om en garantimodell hade tillämpats under covid-19-pandemin våren 2020 hade statens utgifter för extra, generella statsbidrag blivit lägre jämfört med de diskretionära beslut om statsbidrag till kommunsektorn som fattades. Vetskapen om en garanterad lägstanivå för skatteintäkterna hade också skapat bättre planeringsförutsättningar för kommuner och regioner.

[25] SOU 2002:16 och Finanspolitiska rådet (2009).

6.6.4 Garantimodell

Utredningens förslag: Ett regelstyrt system införs som innebär att staten garanterar en lägsta nivå för skatteunderlagsutvecklingen i kommuner och regioner vid en djupare lågkonjunktur.

Systemet utformas som en garanti med en uppsättning på förhand specificerade regler som beskriver under vilka förutsättningar staten utger ett garantibidrag till kommuner och regioner, samt hur stort belopp garantibidraget uppgår till.

Skälen för utredningens förslag

En statlig garanti vid en djup lågkonjunktur

En garanti för skatteunderlagsutveckling skulle tillförsäkra kommuner och regioner en viss extra intäkt (här benämnt garantibidrag) i en djup lågkonjunktur. Det innebär att garantibidraget i princip skulle ge full kompensation för bortfallet av skatteintäkter upp till den av staten garanterade ökningen av skatteunderlaget, garantinivån. Modellen skulle därmed öka förutsättningarna för att en stabil kommunal verksamhet kan upprätthållas även i en sådan situation.

Garantibidrag utgår om den prognostiserade tillväxten av skatteunderlaget för utbetalningsåret är lägre än den garanterade nivån och differensen dem emellan, multiplicerat med en fastställd medelskattesats, utgör bidragets storlek. Bidraget betalas ut till dess storleken på det faktiska skatteunderlaget överstiger det garanterade skatteunderlaget. En viktig fråga att lösa är vilken nivå på skatteunderlaget som skulle behöva garanteras för att kommunal konsumtion och sysselsättning ska kunna upprätthållas. En tänkbar utgångspunkt är att kommunernas och regionernas intäkter bör hållas realt oförändrade.

Utredningens analyser indikerar att realt oförändrade skatteintäkter över tid motsvarar en skatteunderlagstillväxt som ligger en dryg procent under den långsiktiga trenden för skatteunderlagets tillväxt över tid. I betänkandet Spara i goda tider (SOU 2011:59) beräknades att en genomsnittlig nominell skatteunderlagstillväxt på omkring 2,6 procent hade motsvarat att skatteintäkterna i kommunsektorn är realt oförändrade. Detta behöver dock vägas mot andra aspekter. Utredningen har tidigare föreslagit att kommuner och regioner ska kunna reservera medel i en resultatreserv och därigenom fördela om

överskott över tid. Denna resultatreserv kan också nyttjas för att hantera lokala intäktsbehov vid en ekonomisk nedgång. Vid större ekonomiska nedgångar är vanligtvis pris- och löneutvecklingen något svagare. Garantimodellen är tänkt att garantera skatteunderlagstillväxten vid en djup lågkonjunktur. Ur ett statligt perspektiv är det viktigt att minska risken för att en regelstyrd garantimodell blir utgiftsdrivande.

Mot denna bakgrund kan en nivå på två procent per år vara rimlig att garantera. Den nivån försäkrar kommuner och regioner mot allvarliga intäktsbortfall vid djupare lågkonjunkturer och minskar risken att garantimodellen utlöses till följd av en svag skatteunderlagsutveckling som inte är orsakad av en djup lågkonjunktur.

Vid beräkningen av skatteunderlagsförändringen bör en justering göras för de i budgetpropositionen beräknade förändringar i skatteunderlaget som beror på förändrade skatteregler för bidragsåret. Den procentuella förändringen av det bidragsgrundande skatteunderlaget ska motsvara den underliggande förändringen i skatteunderlaget, och det är denna som ska ligga till grund för bidragsberäkningen.

Garantibidrag lämnas i enlighet med den statliga budgetprocessen

För att dra nytta av garantimodellens potential fullt ut behöver stödets storlek fastställas så sent på året som möjligt och det måste kunna ske i enlighet med den statliga budgetprocessen. Utredningen bedömer att det är tekniskt möjligt att hantera lämnandet av garantibidrag i enlighet med reglerna för den statliga budgetprocessen. Det återstår emellertid ett fortsatt utredningsarbete kring den närmare utformningen.

6.6.5 Riksdagsbunden princip om lämnande av garantibidrag

Utredningens bedömning: En modell för garanterad skatteunderlagsutveckling bör utformas som en princip genom vilken staten utfäster sig att tillskjuta medel till kommuner och regioner när villkoren för garantibidrag är uppfyllda.

Skälen för utredningens bedömning: Sedan 1993 gäller finansieringsprincipen, som innebär att regering och riksdag justerar de generella statsbidragen efter beslut om lagstiftning som påför kommuner och regioner extra kostnader eller intäkter.[26] Finansieringsprincipen är inte lagfäst men har tillämpats sedan 1993. Det huvudsakliga argumentet som anfördes var att regeringsformens bestämmelser om den kommunala självstyrelsen innebar att riksdag och regering redan har ett ansvar för att det finns ekonomiska ramar att utföra den kommunala verksamhet som fastställs. På motsvarande sätt bör en modell med garanterad skatteunderlagsutveckling kunna utformas dvs. som en riksdagsbeslutad utfästelse från staten att medel ska tillskjutas till sektorn när villkoren för garantibidrag är uppfyllda.

Genom att riksdagen beslutar om en princip att medel ska lämnas när garantimodellens villkor är uppfyllda lämnas en tillräckligt stark försäkran till kommunsektorn för den ska kunna räkna med att medel lämnas. Samtidigt medges en viss flexibilitet. I en situation då både statens och kommunsektorns finanser är starkt ansträngda kan möjligheterna för staten att lämna garantibidrag till sektorn vara begränsade och ett avsteg från principen vara befogat. När staten har starka finanser kan extra medel självfallet tillföras utöver det utfästa garantibidraget, om det bedöms behövas för att parera lågkonjunkturens effekter på kommuner och regioner.

6.7 Budget, räkenskaper och uppföljning

6.7.1 Planer och mål i budgeten

Utredningens förslag: Krav införs på att planen på ett år för verksamheten i budgeten och planen på tre år för ekonomin i budgeten ska innehålla mål för planperioderna som utgår från programmet för god kommunal hushållning.

Kravet på att ange mål och riktlinjer samt finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning i budgeten tas bort.

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om budgetens planer och mål för verksamheten och ekonomin har uppnåtts och följts, samt om utfallet av dessa är förenligt med programmet för god kommunal hushållning.

[26] Prop. 1991/92:150, bet. 1991/92:FIU29.

Skälen för utredningens förslag

Kravet på ettårsplan för verksamheten och treårsplan för ekonomin i budgeten bör behållas

I 11 kap. 6 § kommunallagen regleras budgetens innehåll, i första stycket anges att budgeten ska innehålla skattesatsen och anslagen samt hur verksamheten ska finansieras och hur den ekonomiska ställningen beräknas vara vid budgetårets slut. Vidare framgår av 6 § första stycket att de finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning ska anges i budgeten. Av 6 § andra stycket framgår att budgeten även ska innehålla en plan för verksamheten under budgetåret. Planen ska i sin tur innehålla mål och riktlinjer för verksamheten som är av betydelse för god ekonomisk hushållning. Enligt 6 § tredje stycket ska budgeten innehålla en treårsplan för ekonomin som även ska innehålla de finansiella målen enligt första stycket. Treårsplanen ska alltid omfatta budgetåret och de två följande kalenderåren.

Mot bakgrund av de förändringar som föreslås i avsnitt 6.3 angående kraven på en god kommunal hushållning, på ett program för god kommunal hushållning och på dess innehåll finns anledning att i viss mån justera innebörden av och de begrepp som används i bestämmelsen om budgetens innehåll.

Liksom tidigare anser utredningen att det bör uppställas krav på att inom budgeten anta planer för både verksamheten och för ekonomin. Utredningen anser inte att det finns skäl att förändra de tidsperspektiv som anges i dagens bestämmelse, dvs. ett ettårigt perspektiv för verksamheten och ett treårigt perspektiv för ekonomin. Utredningen vill dock framhålla vikten av att den kortsiktiga planeringen ligger i linje med och också styr i den riktning som pekas ut i det långsiktiga programmet för god kommunal hushållning.

Renodlad begreppsanvändning

Flera kommuner och regioner har, bl.a. inom ramen för den enkätundersökning som genomförts, uppgett att de mål och riktlinjer samt finansiella mål som ska framgå av budgeten är svåra att särskilja från riktlinjerna för god ekonomisk hushållning (se avsnitt 5.2.3). Detta skulle dels kunna bero på att de olika dokumenten överlappar

varandra innehållsmässigt, dels på att samma begrepp används i olika bestämmelser men med olika innebörd. Detta är enligt utredningens uppfattning inte en önskvärd ordning och det finns därför skäl att renodla användningen av vissa begrepp i förhållande till det föreslagna programmet för god kommunal hushållning. Då krav uppställs på mål och riktlinjer i programmet bör dessa begrepp inte användas i anslutningen till budgeten. Därför föreslår utredningen att begreppen mål och riktlinjer samt finansiella mål av betydelse för en god ekonomisk hushållning tas bort. I stället föreslår utredningen att det i anslutning till budgeten uppställs krav på planer för verksamheten och ekonomin, på ett respektive tre år, och att dessa planer ska innehålla mål för planperioderna som utgår från programmet för god kommunal hushållning.

Planerna i budgeten ska utgå från programmet för god kommunal hushållning

I syfte att säkerställa att budgeten inte enbart utgår från ett kortsiktigt perspektiv och budgetens innehåll inte ses som frikopplat från den mer långsiktiga ekonomiska styrningen, ställs även krav på att målen i planerna för verksamheten och ekonomin i budgeten ska utgå från programmet för god kommunal hushållning.

Detta innebär att budgetens innehåll ska understödja de mål och riktlinjer på tio år som kommunen eller regionen satt upp i programmet för god kommunal hushållning, och bl.a. ligga i linje med de nivåer för årets resultat, soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, självfinansieringsgrad av investeringar och låneskuld som lagts fast i målen i programmet. När budgetens mål ska utgå från programmets långsiktiga mål blir det svårare att lämna eventuella avvikelser från den långsiktiga målnivån okommenterade.

Även när det gäller riktlinjer för tillåten risk vid placering och upplåning bör ställningstaganden i det kortare perspektivet beskrivas i budgeten. Vidare ska den ettåriga planen för verksamheten i budgeten relatera till den beskrivning av konsekvenser för verksamheten som göras utifrån målen i programmet för god kommunal hushållning. Kravet på beskrivning av konsekvenser för verksamheten i programmet för god kommunal hushållning innebär bl.a. att i ett långsiktigt perspektiv ta ställning till hur verksamheten kan dimensioneras samt eventuella behov av effektivisering och prioritering. Samma typ av

ställningstaganden bör lyftas i den ettåriga planen för verksamheten i budgeten, dock i ett mer kortsiktigt perspektiv. Utredningen vill betona att det inte finns något hinder mot att även beskriva sådana konsekvenser för verksamheten i ett treårigt perspektiv i budgeten, om kommunen eller regionen anser sig ha behov av det. Detta är dock inte ett krav.

Uppföljning av god kommunal hushållning

Utredningen föreslår att budgeten ska innehålla planer för verksamheten och ekonomin och mål för respektive planperiod. Vidare föreslår utredning att dessa planer och mål ska utgå från programmet för god kommunal hushållning. Det finns i dag ett krav på att förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om målen och riktlinjerna för en god ekonomisk hushållning enligt 11 kap. 6 första och andra styckena kommunallagen har uppnåtts och följts (11 kap. 8 § LKBR).

I syfte att säkerställa att en uppföljning av budgetens planer och mål sker samt att utfallet ligger i linje med programmet för god kommunal hushållning, föreslår utredningen att kravet på utvärdering i förvaltningsberättelsen anpassas utifrån utredningens förslag i detta avseende.

6.7.2 Tydligare reglering av budgetens innehåll

Utredningens förslag: Kraven på att det av budgeten ska framgå hur verksamheten ska finansieras och hur den ekonomiska ställningen beräknas vara vid budgetårets slut tas bort och ersätts med krav på att budgeten ska innehålla

1. en resultaträkning,
2. en balansräkning,
3. en balanskravsutredning,
4. en kassaflödesanalys, och
5. en sammanställning av budgeten för den löpande verksamheten och investeringsverksamheten.

Skälen för utredningens förslag

Budgetens innehåll i dag

Kraven på budgetens innehåll i dag regleras i 11 kap. 6 § kommunallagen. Kraven är allmänt formulerade och betydligt mindre detaljerade jämfört med de krav som ställs på innehållet i delårsrapporten och årsredovisningen. Av 11 kap. 6 § kommunallagen framgår att skattesatsen och anslagen ska anges i budgeten. I övrigt uppställs krav på att det ska framgå hur verksamheten ska finansieras och hur den ekonomiska ställningen beräknas vara vid budgetårets slut.

Budgeten ska därutöver innehålla planer samt mål och riktlinjer av betydelse för en god ekonomisk hushållning. Utredningen har i det föregående föreslagit vissa förändringar i dessa delar.

Budgeten ska innehålla en balanskravsutredning

Dagens bestämmelser om budgetens innehåll och uppställning är allmänt formulerade. Med hjälp av en beräkning av balanskravsresultatet i samband med bokslutet utvärderas om kommunallagens balanskrav kan anses vara uppfyllt. Det saknas dock ett krav på att kommuner och regioner ska upprätta en budget där en balanskravsutredning och därmed en beräkning av balanskravsresultatet ingår. Utredningen kan konstatera att ett budgeterat balanskravsresultat ofta saknas i kommuners och regioners budgetdokument. För att så långt som möjligt undvika situationer där ett negativt balanskravsresultat uppstår samtidigt som beslutad budget har efterlevts, föreslår utredningen att budgeten ska innehålla en balanskravsutredning. Balanskravsutredningen uppställning framgår av 11 kap. 10 § LKBR.

Tydligare reglering av budgetens innehåll

Genom att ställa tydligare och mer preciserade krav på budgetens innehåll, vilka är tydligt kopplade till årsredovisningens innehåll och utformning enligt LKBR, säkerställs att budgeten också innehåller den information som senare ska följas upp i årsredovisningen. Detta stärker ekonomistyrningen genom att skapa bättre insyn och ökade möjligheter till jämförelse.

Utredningen föreslår därför att budgeten, förutom en balanskravsutredning, även ska innehålla en resultaträkning, en balansräkning, en kassaflödesanalys och en sammanställning av budgeten för den löpande verksamheten och investeringsverksamheten. Resultat- och balansräkningens uppställningsform regleras i 5 kap. 2 § och 6 kap. 2 § LKBR. Vad gäller kassaflödesanalysen samt drifts- och investeringsredovisningar finns det exempel på hur dessa kan ställas upp i RKR:s rekommendationer.[27] Dessa exempel omfattas dock inte av RKR:s normering. Treårsplanen för ekonomin i budgeten kan ha samma innehåll och uppställning som i budgeten, men utredningen anser inte att det ska vara ett krav.

Alla poster ska budgeteras

Utredningen kan se en tendens att vissa poster, exempelvis exploateringsrelaterade intäkter och kostnader samt realisationsvinster och förluster, inte budgeteras. En förklaring är att det är poster som har en något högre grad av osäkerhet, både i förhållande till när i tiden själva affärshändelsen kommer att inträffa och vilket det exakta beloppet kommer att bli. Realisationsvinster och realisationsförluster ingår redan i beräkningen av balanskravsjusteringar och kan innebära att årets resultat och balanskravsresultatet väsentligen skiljer sig åt i storlek. Med det förslag som utredningen har presenterat i avsnitt 6.4.5 om en ny justeringspost för exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar kan det för många kommuner och regioner innebära att årets resultat och balanskravsresultatet kommer att skilja sig åt i ännu högre grad. För att kunna budgetera såväl ett korrekt årets resultat som balanskravsresultat är det viktigt att alla väsentliga poster finns med redan i budgeten.

Ofta finns ett behov av att identifiera ett underliggande resultat inom den ekonomiska styrningen, dvs. att i någon mån justera årets resultat med olika poster för att isolera den på kort sikt påverkbara delen av resultatet. Det kan vara så att vissa poster av engångskaraktär är jämförelsestörande och inte ska ses som en del av den ordinarie verksamhetens intäkter och kostnader och därför utelämnas. Att räkna in större engångsintäkter i budgeten skulle ge oönskade

[27] RKR:s rekommendation R13 Kassaflödesanalys (nov 2018) samt RKR:s rekommendation R14 Drift- och investeringsredovisning (okt 2019).

signaler om att ekonomin ser bättre ut än vad den är. Vissa kommuner och regioner har löst detta genom att ha en separat exploateringsbudget som särskiljs från driftsbudgeten, trots att den egentligen är en del av denna. Det finns också de som definierar och redovisar ett underliggande resultatmått som lyfts fram i budget och uppföljning och som skiljer sig både från balanskravsresultatet och årets resultat. I och med de ytterligare justeringsposter som utredningen föreslår ska ingå i balanskravsutredningen kommer den nya beräkningen av årets resultat med balanskravsjusteringar att närma sig ett sådant underliggande resultat något och redovisas i både budget och uppföljningsrapporter.

6.7.3 En samlad bedömning av den kommunala koncernens ekonomi

Utredningens förslag: I budgeten ska en samlad bedömning göras av ekonomin under budgetåret för en sådan kommunal koncern som avses i lagen om kommunal bokföring och redovisning.

Skälen för utredningens förslag: Kraven på struktur och innehåll i det årliga styrdokumentet som omfattar plan och budget skiljer sig i dagsläget från den uppföljning som krävs i årsredovisningen. En viktig skillnad är att budgeten enligt 11 kap. 6 § kommunallagen inte behöver innehålla en sammanställning av ekonomin för andra juridiska personer än kommunen eller regionen, medan det i 12 kap. LKBR finns krav på att upprätta sammanställda räkenskaper i årsredovisningen. Det innebär att en uppföljning av kommunkoncernen enligt definitionen i 2 kap. 6 § LKBR inte kan göras i förhållande till en plan eller budget.

Utredningen föreslår att kraven på de olika styrdokumenten, dvs. budget och årsredovisning, harmoniseras i syfte att skapa bättre förutsättningar för en kraftfullare ekonomistyrning (se avsnitt 6.7.2). Av flera skäl kan dock inte krav ställas på att kommuner och regioner ska upprätta en regelrätt budget för hela kommunkoncernen. Det är respektive bolagsstyrelse eller motsvarande som ansvarar för att fatta beslut om budget vilket innebär att detta beslut således inte ankommer på fullmäktige. Det innebär att fullmäktige alltid skulle behöva fatta sitt beslut om en koncernbudget sist i kedjan för att kunna ta

ställning till en korrekt budget för kommunkoncernen som helhet. Om dessutom tidplaner och processer för framtagande av budgetarna skiljer sig åt inom kommunkoncernen kan det bli mycket svårt att säkerställa att fullmäktige kan fatta beslut om budgeten inom de tidsramar för budgetprocessen som anges i kommunallagen.

Utredningen föreslår i stället att kommuner och regioner ska göra en samlad bedömning, vilken bör föregås av en beräkning i någon form, av ekonomin för den kommunala koncernen, vilken ska fogas till budgeten för budgetåret. Därmed blir den kommunala koncernens betydelse för ekonomin i sin helhet tydligare vid beslut om budget och treårsplan.

Genom att införa krav på att en bedömning ska göras och redovisas för hela den kommunala koncernen i budgetdokumntet, blir det inte fråga om att en styrande budget ska beslutas för koncernen. En samlad bedömning kommer ändå att kunna utgöra ett viktigt verktyg för att överblicka den ekonomiska utvecklingen och de kommunala koncernföretagens betydelse för kommunens eller regionens ekonomi, samt möjliggöra en förbättrad ekonomistyrning av den kommunala koncernen som helhet. Underlaget ger en möjlighet att bedöma om ekonomin i den kommunala koncernen på kort sikt understödjer de mål och riktlinjer för andra juridiska personer enligt 10 kap. 2–6 §§ kommunallagen som ska ingå i programmet för god kommunal hushållning.

Utredningen föreslår inte någon mer preciserad utformning av den bedömning som ska göras än att den ska utgöra en samlad bedömning av ekonomin under budgetåret. I och med att inga krav uppställs avseende form och innehåll ges kommunen eller regionen frihet att välja detaljeringsgrad. Utredningen anser dock att en lämplig lägstanivå på den samlade bedömningen är en uppskattning av resultat, soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser och låneskuld i den kommunala koncernen, utifrån vid tidpunkten känd information, men utan krav på fullständiga resultat- och balansräkningar. Avsikten är inte att kommunen eller regionen ska upprätta kompletta sammanställda räkenskaper i budgeten.

Utredningen anser vidare att det kan vara lämpligt att göra ekonomiska bedömningar för den kommunala koncernen som avser fler än ett år, dvs. på motsvarande sätt som den treårsplan som gäller för kommunens eller regionens budget i övrigt. Detta bör dock inte vara ett krav.

Utredningen föreslår att kravet på att göra en samlad bedömning av ekonomin i budgeten för den kommunala koncernen ska omfatta samma krets av organisationer som ingår i definitionen av den kommunala koncernen i 2 kap. 6 § LKBR. Denna definition innefattar kommunen eller regionen och de kommunala koncernföretagen enligt 2 kap. 5 § LKBR. Ett kommunalt koncernföretag definieras i LKBR som en juridisk person vars verksamhet, mål och strategier kommuner eller regionen har ett varaktigt betydande inflytande över. I förarbeten till bestämmelsen anges att detta kan t.ex. vara aktiebolag, stiftelse, ekonomisk förening, ideell förening, handelsbolag, samordningsförbund och kommunalförbund. Betydande inflytande anses finnas vid ett innehav av minst tjugo procent av rösterna i en juridisk persons beslutande organ. Om inflytandet inte är betydande ska den juridiska personen ändå anses vara ett kommunalt koncernföretag om den har särskild betydelse för kommunens eller regionens verksamhet eller ekonomi.

6.7.4 Utgiftsbeslut under löpande budgetår

Utredningens förslag: Kravet på att beslut om utgifter under löpande budgetår ska innefatta en anvisning om finansiering kompletteras med att även beslut om kostnader ska innefatta anvisning om finansiering.

Krav införs på att om fullmäktige beslutar om en kostnad eller utgift som inte finansieras inom ramen för budgeterat resultat ska en reviderad budget för kommunen eller regionen fastställas.

Skälen för utredningens förslag: I 11 kap. 15 § kommunallagen regleras vad som gäller vid utgiftsbeslut under budgetåret. Av bestämmelsen framgår att om fullmäktige beslutar om en utgift under löpande budgetår, ska beslutet också innefatta en anvisning om hur utgiften ska finansieras.

Bestämmelsen kan tolkas som att det är öppet för att löpande under ett innevarande budgetår besluta om nya kostnader eller utgifter som försämrar det budgeterade resultatet. Det är ur styrningssynpunkt viktigt att värna om den beslutade budgeten. Det ska vara tydligt vilka ekonomiska ramar som organisationen som helhet och dess olika delar har att förhålla sig till under löpande år. Det är rim-

ligt att konsekvenserna av olika beslut ska kunna överblickas ur ett ekonomiskt perspektiv. Utredningen föreslår därför att vid beslut om kostnader och utgifter som inte finansieras inom ramen för budgeterat resultat ska en reviderad budget för kommunen eller regionen fastställas.

Det nuvarande bestämmelsen innehåller begreppet utgift men utredningen föreslår att det ändras till *kostnad eller utgift* för att förtydliga att avsikten är att bestämmelsen omfattar både drift och investeringar. Utgiften uppstår vid anskaffning medan kostnaden uppstår vid förbrukning. En kostnad är således en periodiserad utgift. För en resurs som kan brukas över flera år skiljer sig kostnader och utgifter åt, och det är bara kostnaden som påverkar årets resultat.

Tanken med att fatta beslut om samtliga intäkter och kostnader samt inkomster och utgifter i en sammanhållen budget är att kommuner och regioner ser till helheten och de övergripande målen både på kort och lång sikt. Kommunen eller regionen behöver därmed göra prioriteringar för att nå dessa mål. En ordning med en samling diskretionära budgetbeslut efter varandra, utan en möjlighet att säkra påverkan på helheten, riskerar att bli kostnadsdrivande eftersom hänsyn inte behöver tas till den enskilda kostnadspostens rimlighet.

Om avsikten är att ett beslut om en tillkommande kostnad eller utgift ska finansieras med ett lägre resultat ska detta tydliggöras. Beslutet medför då att målen för året inte nås samt att det påverkar god kommunal hushållning på lång sikt. Krav bör då ställas på att de ekonomiska konsekvenserna redovisas och att det framgår att beslutet, för att det ska kunna verkställas, blir första steget i en ändringsbudget som i vanlig ordning ska ge en översikt av organisationens samlade ekonomi.

Utredningens förslag innebär dock inte att ett beslut om en reviderad budget krävs för nya kostnads- och utgiftsbeslut som innebär att det budgeterade resultatet är oförändrat. Den tillkommande utgiften eller kostnaden kan t.ex. finansieras med en motsvarande minskning av kostnaderna på ett annat område. Alternativt kan en beslutad buffert användas, förutsatt att utrymme i denna buffert fortfarande kvarstår. Ytterligare ett alternativ är att finansiera kostnaden med tillkommande intäkter utöver budget, som kan vara resultatet av en ny skatteintäktsprognos, ett nytt eller utökat bidrag eller en ny eller höjd taxa eller avgift.

Beslut om en ren investeringsutgift, som inte påverkar resultatet under innevarande år eftersom kostnaden kommer att belasta framtida resultat i form av avskrivningar, bör också genomlysas fullt ut för att kunna utgöra ett underlag i framtida budgetarbete. Beslutets finansieringslösning ska tydligt ingå i en beskrivning av dess ekonomiska konsekvenser, vilken bör utgöra ett obligatoriskt inslag i alla beslut.

6.7.5 Godkännande av årsredovisning

Utredningens förslag: Fullmäktige beslutar om godkännande av årsredovisningen. Årsredovisningen får godkännas om resultaträkning och balansräkning är rättvisande.

Skälen för utredningens förslag

Utvecklingen av regleringen av den kommunala externredovisningen

I 1991 års kommunallag fanns inledningsvis vissa bestämmelser gällande årsredovisningens innehåll, bl.a. ställdes krav på att det i årsredovisningen skulle lämnas upplysning om utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen vid årets slut. Det angavs vidare att årsredovisningen skulle omfatta sådan kommunal verksamhet som bedrevs i vissa andra juridiska personer, t.ex. aktiebolag. Slutligen fanns krav på att årsredovisningen skulle upprättas med iakttagande av god redovisningssed. I övrigt uppställdes dock inga krav avseende årsredovisningens innehåll och form, i stället lämnades detta över till fullmäktige att besluta om. I anslutning till dessa bestämmelser infördes också kravet på att fullmäktige ska godkänna årsredovisningen, ett krav som därefter har förts över till den nu gällande kommunallagen.

Kommunallagens bestämmelser om den kommunala externredovisningen upphävdes fr.o.m. 1 januari 1998 då KRL infördes. KRL byggde på ett normalreglemente för redovisning som Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet hade tagit fram och på lagstiftning om redovisning inom den privata sektorn. Därefter har lagregleringen av den kommunala externredovisningen succesivt ökat i detaljeringsgrad och omfattning. Den 1 januari 2019 trädde en ny redo-

visningslagstiftning för kommuner och regioner, LKBR, i kraft. Den nya lagen är, liksom den tidigare, en ramlagstiftning men innehåller fler och mer utförliga bestämmelser.

Innebörden av fullmäktiges godkännande av årsredovisningen

Enligt 11 kap. 21 § kommunallagen ska årsredovisningen godkännas av fullmäktige. Bestämmelsen om fullmäktiges godkännande av årsredovisningen infördes enligt förarbetena till 1991 års kommunallag mot bakgrund av att det hade uppstått en praxis att fullmäktige efter behandling av årsredovisningen antingen beslutade om ett formellt godkännande eller att lägga årsredovisningen till handlingarna. Regeringen ansåg att denna praxis borde framgå i lag och att beslutet skulle ges formen av ett godkännande. Frågan om godkännande av årsredovisningen är av betydelse för fullmäktiges ställningstagande till om ansvarsfrihet ska beviljas eller inte enligt 5 kap. 24 § kommunallagen. Vidare uttalades i förarbetena att eftersom årsredovisningen inte var förenad med några rättsverkningar så skulle inte heller fullmäktiges beslut ha några rättsverkningar. Beslutet fick endast betydelsen att det markerade att fullmäktiges behandling av årsredovisningen var avslutad.[28]

Frågan om lagligheten av årsredovisningen i kommuner och regioner har i några fall prövats inom ramen för laglighetsprövning i förvaltningsrätt.[29] I dessa avgöranden gjordes dock olika bedömningar angående möjligheten att ta upp frågan om årsredovisningens innehåll inom ramen för en laglighetsprövning.

Utifrån de äldre förarbetsuttalandena om att årsredovisningen inte medför några rättsverkningar tillsammans med den motstridiga underrättspraxisen på området får det enligt utredningens uppfattning betraktas som oklart vad ett godkännande av årsredovisningen innebär och därmed också i vilken utsträckning som domstolsprövning av årsredovisningen i kommuner och regioner kan ske.

[28] Prop. 1990/91:117, s. 124.
[29] Se bl.a. Förvaltningsrätten i Luleå, mål nr 978-17 samt Förvaltningsrätten i Jönköping mål, nr 2647-2648-18.

Godkännanande av årsredovisningen förutsätter rättvisande räkenskaper

Det är viktigt att räkenskaperna i kommuner och regioner är rättvisande. Räkenskaperna utgör en viktig källa till information för beslutsfattare och tjänstemän i de kommunala organisationerna och är en grundförutsättning för att bedöma om skötseln av ekonomin fungerar väl och att den ekonomiska styrningen är effektiv. Räkenskaperna är också viktiga för att tillförsäkra allmänheten insyn i kommuners och regioners verksamhet och ekonomi. Det finns vidare ett samband mellan kommunernas och regionernas externredovisning och den ekonomiska styrningen, bl.a. avseende budget, balanskrav och balanskravsresultat.

Utredningen har inom ramen för sin kartläggning kunnat konstatera att det finns vissa problem inom den ekonomiska förvaltningen kopplat till tillämpning och efterlevnad (se avsnitt 5.6.4 och 5.7.4). I syfte att förbättra tillämpningen och efterlevnaden samt att skapa en garanti för att årsredovisningen är rättvisande anser utredningen att fullmäktige endast bör godkänna en årsredovisning som innehåller en resultat- och balansräkning som är rättvisande.

Utredningen föreslår därför att bestämmelsen om fullmäktiges godkännande av årsredovisningen ändras i syfte att tydliggöra att ett godkännande inte bara markerar att processen för behandlingen av årsredovisningen är avslutad utan också innefattar ett ställningstagande till om resultat- och balansräkning är rättvisande. I och med utredningens förslag i avsnitt 6.4.6 om att årets resultat efter balanskravsjusteringar och balanskravsresultatet ska redovisas i direkt anslutning till posten årets resultat i resultaträkningen innebär fullmäktiges ställningstagande till resultaträkningen också ett ställningstagande till balanskravsutredningen. I fullmäktiges ställningstagande till resultat- och balansräkning ingår en övergripande bedömning av om räkenskaperna ger en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kommunens eller regionens ekonomiska ställning, dvs. om det utifrån innehållet i och utformningen av resultat- och balansräkning finns förutsättningar för att årsredovisningen ska kunna ge en rättvisande bild enligt 4 kap. 3 § LKBR.

Möjlighet till ansvarsutkrävande gällande räkenskaper

En följd av att fullmäktige har att ta ställning till om resultat- och balansräkning är rättvisande innan årsredovisningen godkänns är att laglighetsprövning enligt 13 kap. kommunallagen bör kunna bli aktuell. Räkenskaperna i årsredovisningen bör alltså bl.a. kunna prövas utifrån prövningsgrunden i 13 kap. 8 § första stycket 4 kommunallagen, dvs. om beslutet strider mot lag eller annan författning. Detta kan innebära en prövning av om resultat- och balansräkningen i årsredovisningen har upprättats enligt LKBR.

Något särskilt ställningstagande sedan tidigare finns inte från lagstiftarens sida om det kan anses vara lämpligt eller inte att frågan om rättvisande räkenskaperna prövas av en domstol inom ramen för en laglighetsprövning. Dock uttalas i förarbetena till LKBR att det inte kan ses som osannolikt att frågor om kommunal redovisning kan bli aktuella i mål om laglighetsprövning och att en ökad möjlighet till domstolsprövning kan vara en faktor som påverkar efterlevnaden av lagen positivt. Samtidigt framhålls dock att det hittills varit ovanligt att innehållet i en kommuns eller en regions årsredovisning blir föremål för en domstolsprövning.[30]

Till skillnad från vissa andra beslut inom ramen för den ekonomiska förvaltningen innefattar tillämpningen av bestämmelserna i LKBR inte politiska ställningstaganden i någon större utsträckning och bör därmed inte vara utesluten att pröva inom ramen för en laglighetsprövning av den anledningen.

De kommunala revisorerna har i uppdrag att granska om räkenskaperna är rättvisande och fullmäktige tar också normalt sett ställning till denna fråga i samband vid ansvarsprövningen enligt 5 kap. 24 § kommunallagen. Eftersom den kommunala revisionen agerar på uppdrag av fullmäktige kan revisorerna inte granska de beslut som fattas av fullmäktige. Vidare är det i slutänden fullmäktige som har att ta ställning till frågan om ansvarsfrihet ska beviljas eller inte. Fullmäktige kan med andra ord välja att godkänna en årsredovisning som har upprättats i strid med LKBR samt besluta att bevilja t.ex. styrelse- och nämndledamöter ansvarsfrihet trots brister vid upprättande av räkenskaperna.

[30] Prop. 2017/18:149, s. 105.

Sammantaget innebär detta att även om de kommunala revisorerna granskar om räkenskaperna är rättvisande så har de inte möjlighet att utkräva ansvar i förhållande till fullmäktige. De möjligheter till ansvarsutkrävande som finns för det fall som räkenskaperna inte är rättvisande är därmed i första hand politiska, t.ex. i samband med allmänna val vart fjärde år.

Därmed får det enligt utredningens uppfattning anses vara positivt att en årsredovisning kan prövas rättsligt och att beslutet om godkännande, i de fall kraven i LKBR inte har iakttagits, kan upphävas inom ramen för en laglighetsprövning. Eftersom en korrekt tillämpning av bestämmelserna i LKBR inte bör innefatta politiska ställningstaganden i någon större utsträckning ser utredningen inte att det, utifrån detta perspektiv, finns något hinder mot att frågan om huruvida räkenskaperna är rättvisande bör kunna prövas inom ramen för en laglighetsprövning. Däremot finns risk för att en ökad frekvens av överklaganden, vilka kan innebära att fullmäktiges beslut upphävs av domstolen, gällande årsredovisningar kan leda till praktiska problem för kommuner och regioner i ansvarsprövningsprocessen och i förlängningen även störningar i budgetprocessen. Detta måste dock vägas mot värdet av att säkerställa en transparant och rättvisande redovisning, vilket utgör en förutsättning för korrekta ställningstaganden gällande ekonomistyrningen i kommuner och regioner.

6.7.6 Uttalande om årsredovisningen i revisionsberättelsen

Utredningens förslag: Krav införs på att revisionsberättelsen ska innehålla ett särskilt uttalande om resultaträkningen och balansräkningen i årsredovisningen är rättvisande.

Skälen för utredningens förslag: Revisorerna har enligt 12 kap. 1 § andra stycket kommunallagen att inom ramen för sin årliga granskning pröva om räkenskaperna är rättvisande. I många fall innebär det också att revisorerna i sin revisionsberättelse ger sin syn på årsredovisningen och om den innehåller eventuella felaktigheter, utifrån lagstiftningens krav eller de rekommendationer som finns på området.

Mot bakgrund av utredningens förslag om att fullmäktige endast får godkänna årsredovisningen om resultat- och balansräkning är rättvisande är det viktigt att fullmäktige ges tillräcklig information och underlag inför sitt ställningstagande i frågan.

Därför anser utredningen att det ska införas ett krav på revisorerna att i revisionsberättelsen uttala sig om resultat- och balansräkning är rättvisande, t.ex. överensstämmer med LKBR. Eftersom en sådan granskning av räkenskaperna och årsredovisningen redan ligger inom ramen för revisorernas uppdrag är det naturligt att uppdraget att göra en sådan bedömning läggs på revisorerna. Även om revisorerna i många kommuner och regioner redan arbetar på detta sätt är det viktigt att säkerställa att fullmäktige alltid har tillgång till en sådan bedömning från revisorerna inför sitt eget ställningstagande till resultat- och balansräkning och beslut om godkännande av årsredovisningen. Därför finns behov av att införa ett uttryckligt krav på att revisorerna gör ett uttalande i frågan om resultat och balansräkning är rättvisande i revisionsberättelsen. Utifrån detta kan revisorerna lämna en rekommendation till fullmäktige om huruvida årsredovisningen bör godkännas eller inte.

6.7.7 Motivering av beslut om godkännande av årsredovisning

Utredningens förslag: Fullmäktige ska motivera sitt beslut om godkännande av årsredovisningen.

Skälen för utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att fullmäktige vid godkännande av årsredovisningen även ska ta ställning till om resultat- och balansräkningen är rättvisande, dvs. om det finns förutsättningar för att årsredovisningen ska kunna ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kommunens eller regionens ekonomiska ställning (se avsnitt 6.7.5). Som underlag inför detta ställningstagande har utredningen vidare föreslagit att revisorerna ska ges i uppdrag att uttala sig om resultat- och balansräkningen är rättvisande. Revisorerna kan utifrån detta uttalande välja om de rekommenderar fullmäktige att godkänna årsredovisningen eller inte (se avsnitt 6.7.6).

Fullmäktige kan välja att besluta i enligt med revisorernas uttalande i revisionsberättelsen eller att bortse från revisorernas bedömning av om resultat- och balansräkning är rättvisande. Utredningen anser att det är viktigt att fullmäktige lämnar en motivering till sitt beslut, oavsett om beslutet innebär att fullmäktige avviker från revisionens uttalande eller inte. Omfattningen av motiveringen får bedömas utifrån förhållanden i det enskilda fallet. Om fullmäktige beslutar att avvika från revisionens uttalande bör det framgå vilka bedömningar och eventuella nya omständigheter som motiverar fullmäktiges beslut.

6.7.8 Inhämtande av förklaring angående revisorernas uttalande om årsredovisningen

Utredningens förslag: Krav införs på att fullmäktige ska inhämta förklaring från de ansvariga över uttalanden från revisorerna om att resultaträkningen och balansräkningen i årsredovisningen inte är rättvisande.

Skälen för utredningens förslag: I 5 kap. 32 § kommunallagen regleras behandlingen av revisionsberättelsen i fullmäktige. Där framgår att fullmäktige får behandla revisionsberättelsen utan föregående beredning. Dock uppställs krav på att fullmäktige i vissa situationer ska inhämta en förklaring från de ansvariga. Detta gäller om revisorerna framställt en anmärkning i revisionsberättelsen och om revisorerna lämnat ett uttalande om att ansvarsfrihet inte tillstyrks.

Utredningen föreslår i avsnitt 6.7.6 att det ska införas ett krav på att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om resultat- och balansräkning i årsredovisningen är rättvisande. Med anledning av detta förslag anser utredningen att det även ska införas ett krav på att fullmäktige ska inhämta en förklaring från de ansvariga om revisorerna lämnat ett uttalande om att resultat- och balansräkning inte är rättvisande. Det ska dock inte krävas att fullmäktige inhämtar någon förklaring om revisorerna uttalat att det inte finns något att anmärka på i detta hänseende.

6.7.9 Förändrad delårsrapport

Utredningens förslag: Kraven avseende delårsrapporten förändras.

Kraven på att delårsrapporten ska innehålla en balansräkning och en förenklad förvaltningsberättelse tas bort.

Tidsperioden som delårsrapporten baseras på förändras, delårsrapporten ska minst omfatta räkenskapsårets första tre månader.

Tidpunkten för överlämnande av delårsrapport till fullmäktige och revisorer ändras, styrelsen ska överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer inför behandling i fullmäktige senast vid utgången av juni månad.

Skälen för utredningens förslag

Uppföljning av ekonomin

Enligt den enkätundersökning som utredningen har genomfört framgår att det finns ett tydligt samband mellan en god budgetföljsamhet och en stark ekonomi. En förutsättning för en god budgetföljsamhet är att en löpande uppföljning av ekonomin görs. Detta är viktigt för att skyndsamt kunna vidta åtgärder vid eventuella avvikelser.

Den löpande interna uppföljningen av verksamhet och ekonomi inom kommuner och regioner har i stor utsträckning överlämnats till kommuner och regioner själva att besluta om. Detsamma gäller i vilken utsträckning som åtgärder vidtas vid avvikelser.

Dock finns krav på att kommuner och regioner enligt 11 kap. 16 § första stycket kommunallagen ska behandla minst en delårsrapport som upprättas enligt 13 kap. 1 § LKBR. I LKBR framgår att det minst en gång under räkenskapsåret ska upprättas en särskild redovisning (delårsrapport) för verksamheten från räkenskapsårets början. Minst en rapport ska omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret. Styrelsen ska enligt 11 kap. 16 § andra stycket kommunallagen, inom två månader efter utgången av den period av räkenskapsåret som delårsrapporten omfattar överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer.

Dagens bestämmelser om delårsrapport möjliggör en situation som innebär att den enda interna uppföljning som sker och som kommer fullmäktige till handa under innevarande år kan dröja ända fram till oktober. Delårsrapporten får nämligen omfatta en period

fram t.o.m. augusti och därefter har styrelsen två månader på sig att överlämna denna till fullmäktige och revisorer. Den sena tidpunkten innebär att de åtgärder som fullmäktige, vid eventuella avvikelser, beslutar om kan ge ytterst begränsade effekter under innevarande år. När det gäller uppföljning och avvikelsehantering finns därför skäl att inta ett mer kortsiktigt perspektiv för att snabbt kunna komma till rätta med avvikelser som riskerar att äventyra bl.a. uppfyllelsen av balanskravet. Detta bör dock inte utesluta att kommunen eller regionen parallellt och inom ramen för andra processer också arbetar med att vidta åtgärder som ger effekt på lång sikt.

Kraven på delårsrapporten förändras

Utredningen anser mot bakgrund av ovan beskriven problematik att värdet och nyttan med dagens delårsrapport är begränsad utifrån ett ekonomiskt uppföljningsperspektiv.

Utredningen föreslår därför att kravet på behandling av en delårsrapport i fullmäktige förändras både avseende tid för rapportering och innehåll. Delårsrapporten föreslås baseras på och minst omfatta räkenskapsårets första tre månader och ska behandlas av fullmäktige senast vid utgången av juni månad. I praktiken kan rapporten omfatta tre, fyra eller fem månader beroende på vad som fungerar i den enskilda kommunens eller regionens beredningsprocess.

Delårsrapporten syftar till att komma till rätta med budgetavvikelser under innevarande år och ska fokusera på en ekonomisk uppföljning. Det bedöms därför som tillräckligt att den innehåller en resultaträkning samt jämförelsetal. I jämförelsetal ingår uppgifter om motsvarande period föregående år, en helårsprognos samt för resultaträkning även budget. Utredningen anser inte att det ska finnas krav på att upprätta ett regelrätt bokslut. Betoningen i uppföljningen ska ligga på helårsprognosen och avvikelser mot budget. Den föreslagna uppföljningen kan därmed betraktas som en förenklad ekonomisk rapport. Färre krav kan då ställas jämfört med vad som i dag ingår i en sådan delårsrapport som upprättas enligt 13 kap. 2 § LKBR. Skillnaden ligger i att kravet på att inkludera en balansräkning och en förenklad förvaltningsberättelse föreslås tas bort. Dessa uppgifter anser utredningen visserligen är av relativt stor vikt men ska vara frivilliga att redovisa i delårsrapporten. I dagens krav på en förenklad

förvaltningsberättelse ingår, enligt RKR:s rekommendation, bl.a. en bedömning av balanskravsresultatet, händelser av väsentlig betydelse och upplysning om förväntad utveckling utifrån målen om god ekonomisk hushållning. Vid sidan av förvaltningsberättelsen anser RKR att även en översiktlig beskrivning av drift- och investeringsverksamheten ska ingå.[31]

Kommuner och regioner ska i dag lämna uppgifter till SCB om utfall t.o.m. sista april samt en helårsprognos för innevarande år under våren. Förslaget om delårsrapporteringen kan, om kommunen eller regionen väljer det, sammanfalla med denna uppgiftslämning och därmed också höja kvaliteten på det underlaget som skickas till SCB och som är ett viktigt inslag i den nationella uppföljningen.

Utredningen har erfarit att det är många kommuner och regioner som redan i dag tar fram en förenklad ekonomisk rapport eller delårsrapport som omfattar de första månaderna av året. Utredningens förslag syftar till att säkerställa att samtliga kommuner och regioner har goda rutiner för ekonomisk uppföljning och att frågan tidigt kommer upp på den politiska dagordningen i fullmäktige.

Den information som en tidig ekonomisk uppföljning ger kan vidare utgöra ett viktigt underlag inför utformandet och fastställandet av ekonomiska planeringsramar inför budgetförslaget, vilka utredningen rekommenderar att fullmäktige ska fastställa (se avsnitt 6.3.6).

6.7.10 Åtgärdsplan vid bristande budgetföljsamhet

Utredningens förslag: Om delårsrapporten visar betydande budgetavvikelser ska fullmäktige anta en åtgärdsplan för hur dessa ska hanteras.

Skälen för utredningens förslag: En löpande uppföljning av ekonomin och god budgetföljsamhet är, vilket beskrivits tidigare, viktigt för en effektiv ekonomistyrning. Därtill är det viktigt att det finns en god handlingskraft och förmåga att vidta tidiga åtgärder vid budgetavvikelser. Det har dock, inom ramen för den enkätundersökning som utredningen genomfört, visats sig att långt ifrån alla kommuner och regioner har en formaliserad beslutsgång vid budgetavvikelser.

[31] RKR:s rekommendation R 17 Delårsrapport (nov 2020).

Det finns därtill ett samband mellan löpande uppföljning, budgetföljsamhet och en god ekonomi.

Mot den bakgrunden anser utredningen att det finns skäl att införa ett krav på att fullmäktige, i anslutning till behandlingen av delårsrapporten, ska besluta om en åtgärdsplan om betydande budgetavvikelser identifieras. Åtgärdsplanen bör syfta till att säkerställa att åtgärder kan verkställas så fort som möjligt, t.ex. för att verksamheter inte ska fortsätta att gå med underskott. Verkställandet av åtgärder för att komma tillrätta med underskott eller avvikelser är i många fall en fråga av sådan dignitet att fullmäktige bör besluta om åtgärdsplanen.

Utredningen anser inte att det är lämpligt att närmare reglera och definiera vad som utgör en betydande budgetavvikelse. Det bör dessutom kunna variera utifrån förutsättningarna i enskilda kommuner och regioner. Därför kan kommunen eller regionen med fördel ta ställning till frågan om vad som kan anses utgöra en betydande budgetavvikelse i sitt program för god kommunal hushållning.

6.7.11 Revisorernas bedömning av delårsrapporten

Utredningens förslag: Kravet på att revisorerna ska bedöma om resultaten i delårsrapporten är förenliga med de mål som fullmäktige har beslutat och lämna en skriftlig bedömning om detta till fullmäktige tas bort.

Utredningens bedömning: Revisorerna kan välja att bedöma om resultaten i delårsrapporten är förenliga med de mål som fullmäktige har beslutat och lämna en skriftlig bedömning om detta till fullmäktige.

Skälen för utredningens förslag och bedömning: Utredningen föreslår att kravet på att upprätta en delårsrapport förenklas och tidigareläggs (se avsnitt 6.7.9).

I dag uppställs enligt 12 kap. 2 § kommunallagen krav på att revisorerna ska bedöma om resultaten i delårsrapporten är förenliga med de mål fullmäktige beslutat. Enligt förarbetena avses de mål för den ekonomiska förvaltningen som fullmäktige har beslutat om i års-

budgeten och flerårsplanen.[32] De föreslagna förändringarna av delårsrapporten innebär att lägre krav uppställs avseende innehåll och utformning, jämfört med de krav som i dag finns för upprättande av delårsrapport. Därmed finns inte heller samma behov av en obligatorisk utvärdering av rapportens resultat. Utredningen föreslår därför att kravet på att revisorerna ska bedöma om resultaten i delårsrapporten är förenliga med de mål fullmäktige har beslutat tas bort. Det ska med andra ord inte längre uppställas krav på att delårsrapporten ska innehålla en sådan skriftlig bilaga med revisorernas bedömning som i dag krävs för delårsrapport och årsredovisning.

Detta kan avlasta den kommunala revisionen så att, om behov av prioritering inom revisionens uppdrag finns, större fokus kan läggas på annan granskning, t.ex. den granskning av regelefterlevnad inom ramen för den ekonomiska förvaltningen som utredningen föreslår att den kommunala revisionen ska göra (se avsnitt 6.8.1).

Utredningen anser dock att revisorerna ändå bör ha möjlighet att välja att göra en bedömning av delårsrapporten inför fullmäktiges behandling av denna. Därför är det fortsättningsvis viktigt att delårsrapporten överlämnas till revisorerna och utredningen föreslår att delårsrapporten ska överlämnas till de kommunala revisorerna inför behandlingen i fullmäktige (se avsnitt 6.7.9). Väljer revisorerna att göra en bedömning av delårsrapporten och uttala sig bör detta ske skriftligen till fullmäktige. En sådan bedömning kan exempelvis avse om resultaten i delårsrapporten är förenliga med de ekonomiska mål som fullmäktige beslutat.

6.8 Revision och kontroll

6.8.1 Utökat uppdrag för revisorerna att granska regelefterlevnad

Utredningens förslag: De kommunala revisorerna ska inom ramen för den årliga revisionen pröva om den ekonomiska förvaltningen bedrivs i enlighet med tillämpliga bestämmelser i 11 kap. kommunallagen och de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt.

[32] Prop. 2016/17:171, s. 433.

Skälen för utredningens förslag

Den kommunala revisionens uppdrag

Revisorerna ska årligen granska den verksamhet som bedrivs inom nämndernas eller fullmäktigeberedningarnas verksamhetsområden. Revisorernas granskningsuppgift omfattar all den verksamhet, undantaget myndighetsutövning mot enskild, som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden i den omfattning som följer av god revisionssed (12 kap. 1 och 3 §§ kommunallagen).

Revisionen av verksamheten omfattar enligt förarbetena både förvaltningsrevision och redovisningsrevision. Inom ramen för förvaltningsrevisionen ska revisorerna pröva om verksamheten bedrivits på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om den interna kontrollen inom nämnderna är tillräcklig. I detta ingår enligt förarbetena t.ex. frågan om verksamheten är inriktad på de mål som gäller för den enligt lag eller fullmäktiges beslut och om resultatet av nämndens verksamhet står i förhållande till resursförbrukningen. Med intern kontroll avses exempelvis fördelningen av ansvar och befogenheter och systematiskt ordnade interna kontroller av organisation, redovisningssystem och administrativa rutiner.[33] Redovisningsrevisionen avser en prövning av om de årliga räkenskaperna är rättvisande och om den förmögenhetsskyddande kontrollen som utövas inom en nämnd är tillräcklig. Redovisningsrevisionen omfattar både tillförlitlighets- och säkerhetsaspekter.[34]

Det kan således konstateras att efterlevnaden av lag allmänt kan anses ingå i den kommunala revisionens uppdrag, både inom förvaltnings- och redovisningsrevisionen. Eftersom revisorernas granskning av regelefterlevnad inte kommer till tydligt uttryck i lagtexten finns det dock inte någon särskild skyldighet för revisorerna att regelmässigt göra denna typ av granskning. Detta bekräftas bl.a. i regeringens proposition En stärkt kommunal revision (prop. 1998/99:66) där det framgår att ”i den kommunala revisionens uppgifter innefattas också en möjlighet men ingen uttrycklig skyldighet för revisorerna att granska lagligheten av förvaltningen”[35].

[33] Prop. 2016/17:171, s. 432.
[34] Prop. 2016/17:171, s. 432.
[35] Prop. 1998/99:66, s. 88.

Problem med tillämpning och efterlevnad

Utredningen har utifrån den enkät som genomförts samt vid de samtal och möten som hållits förstått att det finns problem med tillämpning och efterlevnad av regelverket för den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner. Det förekommer bl.a. att riktlinjer för god ekonomisk hushållning inte antas, att undantag från balanskravet görs med hänvisning till sådana omständigheter som inte kan anses utgöra synnerliga skäl eller att balanskravet åsidosätts utan hänvisning till synnerliga skäl. Huruvida de kommunala revisorerna lämnat anmärkningar, avstyrkt beviljande av ansvarsfrihet eller lämnat andra former av synpunkter i dessa fall är oklart.

I utredningens uppdrag ingår frågor gällande tillämpning och efterlevnad av regelverket. En viktig aktör för att säkerställa en korrekt tillämpning av regelverket och god efterlevnad av de krav som uppställs inom ekonomistyrningen är de kommunala revisorerna. De kommunala revisorerna har ett brett uppdrag och de agerar på uppdrag av fullmäktige för att granska både verksamhet och ekonomi i den kommunala verksamheten. Ett sätt att komma tillrätta med problem gällande tillämpning och efterlevnad av den ekonomiska förvaltningen är att stärka de kommunala revisorernas uppdrag inom ramen för det befintliga systemet för granskning av den kommunala verksamheten.

Utredningen har genomfört en rad samtal med olika företrädare för den kommunala revisionen. Vid dessa samtal har det framgått att det finns en allmän uppfattning bland de professionella revisorerna att revisionens breda granskningsuppdrag medför att granskningen av räkenskaperna och den ekonomiska förvaltningen riskerar att få en lägre prioritet. I stället ligger det primära fokuset på förvaltningsrevision, bl.a. vid revisorernas föredragning av revisionsberättelsen vid behandlingen i fullmäktige.

Tidigare överväganden

Frågan om att vidga och särskilt reglera revisionens uppdrag att granska lagligheten i samband med den årliga revisionen har tidigare övervägts men avfärdats, bl.a. i regeringens proposition En stärkt kommunal revision (prop. 1998/99:66). Där gjordes bedömningen att frågan om laglighetsprövning inte bör regleras särskilt för de för-

troendevalda revisorerna utan i stället ska laglighetsprövning i första hand prövas av de rättsvårdande myndigheterna inom ramen för nu gällande system. De huvudsakliga motiven till detta var att de laglighetsfrågor som ska granskas många gånger kan vara mycket juridiskt komplicerade samt att det finns risk att för att denna uppgift kan komma att dominera på bekostnad av andra revisionella uppgifter.[36]

Även i propositionen Åtgärder mot kommunalt domstolstrots (prop. 2001/02:122) anförde regeringen att ”laglighetsgranskning skall i likhet med vad som gäller i dag inte vara en obligatorisk uppgift för revisorerna utan lagligheten av kommunala beslut skall även fortsättningsvis prövas i de kommunala nämndernas beredningsarbete och av de rättsvårdande myndigheterna (jfr prop. 1998/99:66)”[37].

Utredningen instämmer i att laglighetsprövning av verksamheten i allmänhet inte bör vara det primära fokuset för de kommunala revisorerna. För detta finns andra instrument, t.ex. möjlighet till domstolsprövning och den tillsyn som utförs av vissa statliga förvaltningsmyndigheter. Inom ramen för den ekonomiska förvaltningen finns det dock bestämmelser som inte kan prövas substantiellt i domstol. Det gäller beslut om att åberopa synnerliga skäl för att inte balansera budgeten enligt 11 kap. 5 § andra och tredje styckena kommunallagen, beslut om i vilken utsträckning som medel från resultatutjämningsreserver tas i anspråk enligt 11 kap. 14 § kommunallagen samt beslut om reglering av ett negativt balanskravsresultat enligt 11 kap. 12 och 13 §§ kommunallagen. Inte heller finns det någon statlig myndighet som har i uppdrag att utöva tillsyn över den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner (se avsnitt 5.7.2).

Utredningen avser inte föreslå att det införs möjlighet till domstolsprövning för sådana beslut som i hög grad innefattar politiska ställningstaganden, t.ex. utredningens förslag om att fullmäktige ska ha möjlighet att åberopa särskilda skäl för att reglera negativa balanskravsresultat inom sex år och utredningens förslag om att kommuner och regioner ska kunna besluta om att reservera medel till och använda medel från en resultatreserv. Utredningen gör vidare bedömningen att det inte finns behov av att införa statlig tillsyn eller sanktioner gällande den ekonomiska styrningen och förvaltningen. Däremot anser utredningen att en avgränsad granskning av regelefterlevnad som utförs inom ramen för den kommunala revisionen

[36] Prop. 1998/99 :66, s. 88.
[37] Prop. 2001/02:122, s. 15.

kan utgöra ett bra komplement till utredningens förslag i övrigt om ett tydligare regelverk för den ekonomiska förvaltningen.

Revisorerna ska granska regelefterlevnad inom den ekonomiska förvaltningen

Mot bakgrund av den problematik gällande tillämpning och efterlevnad som redogjorts för ovan samt de inspel som utredningen har tagit emot anser utredningen att revisionens uppdrag att granska regelefterlevnad behöver stärkas. Ett sätt att åstadkomma detta är att särskilt betona denna del av revisionens uppdrag i lagstiftningen. En sådan bestämmelse skulle kunna utformas som en befogenhet, dvs. ett frivilligt uppdrag som de kommunala revisorerna kan välja att utföra. Då det redan i dag allmänt sett ingår i revisionens mandat att välja ett sådant fokus inom ramen för sin granskning skulle en sådan bestämmelse inte tillföra något nytt och inte heller säkerställa att en regelmässig granskning av regelefterlevnaden inom den ekonomiska förvaltningen sker. Därför anser utredningen att ett sådant särskilt uppdrag bör göras obligatorisk.

Det särskilda uppdraget för revisionen att granska regelefterlevnad bör dock vara tydligt avgränsat för att undvika den problematik som bl.a. lyfts fram inom ramen för tidigare förarbeten. Det handlar dels om att revisorerna inte bör åläggas att ta ställning i komplicerade juridiska frågeställningar, dels att en mer omfångsrik granskning av regelefterlevnad riskerar att ta för mycket resurser och tid i anspråk. Revisionen har i dag i uppdrag att granska om räkenskaperna är rättvisande, vilket utgör en del av den ekonomiska förvaltningen och innefattar en granskning av tillämpningen av bestämmelserna i LKBR. Styrningen av ekonomin, den ekonomiska förvaltningen och redovisning har många beröringspunkter, särskilt avseende tillämpningen av balanskravet, varför en sammanhållen granskning av både räkenskaper och ekonomisk förvaltning i övrigt framstår som både naturlig och ändamålsenlig. Utredningen anser därför att granskningen av regelefterlevnad endast bör omfatta tillämpningen av bestämmelser inom den ekonomiska förvaltningen, dvs. tillämpliga bestämmelser i 11 kap. kommunallagen.

En annan viktig förutsättning för att revisionen ska ges goda förutsättningar att utföra en granskning av regelefterlevnaden inom den ekonomiska förvaltningen är att regelverket innehåller tydliga och

mätbara krav, som granskningen kan utgå ifrån. Detta är också något som framförts vid de samtal som utredningen hållit med företrädare för den kommunala revisionen.

Utredningen har i avsnitt 6.3, 6.4 och 6.7 lämnat förslag om att regelverket för den ekonomiska förvaltningen ska utformas på ett tydligare sätt, bl.a. föreslås fler objektiva krav som kommuner och regioner har att förhålla sig till i sin ekonomistyrning. Utifrån de bedömningar som utredningen gör i anslutning till dessa krav, bl.a. de krav som ställs på programmet för god kommunal hushållning, finns ökade möjligheter till mätbarhet och uppföljning. Det är också denna typ av krav som den kommunala revisionen i första hand bör fokusera sin granskning på, t.ex. om det finns ett program för god kommunal hushållning och om den ekonomiska styrningen utformas i enlighet med detta, om kravet på en budget i balans med tillämpliga undantag tillämpas korrekt, om kraven kring återställande av ett negativt balanskravsresultat tillämpas enligt intentionerna och om reglerna som omgärdar resultatreserven iakttas.

Bestämmelserna i 11 kap. kommunallagen ger fullmäktige ett relativt stort utrymme att utforma den ekonomiska styrningen och förvaltningen genom beslut om lokala mål och riktlinjer. Därmed bör det framgå att revisionens granskning av den ekonomiska förvaltningen även innefattar en kontroll av att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt.

6.8.2 Revisorerna ska följa negativa balanskravsresultat och användning av särskilda skäl

Utredningens förslag: Krav införs på att revisionsberättelsen ska innehålla ett särskilt uttalande om det finns negativa balanskravsresultat att reglera utifrån särskilda skäl, dvs. om möjligheten att förlänga tiden för reglering av negativa balanskravsresultat med hänvisning till särskilda skäl har använts.

Skälen för utredningens förslag: I 11 kap. 12–13 §§ kommunallagen regleras hur negativa balanskravsresultat enligt 11 kap. 10 § LKBR ska hanteras. Om balanskravsresultatet är negativt ska det regleras under de närmast följande tre åren. Fullmäktige ska vidare anta en åtgärdsplan för hur regleringen ska ske och beslut om reglering

ska fattas senast i budgeten det tredje året efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom (11 kap. 12 § kommunallagen). Fullmäktige får dock besluta att en reglering av ett negativt balanskravsresultat inte ska göras om det finns synnerliga skäl (11 kap. 13 § kommunallagen).

Det förekommer dock att negativa balanskravsresultat inte regleras eller att de regleras under fler än tre år, trots att det inte föreligger synnerliga skäl. I vissa fall används synnerliga skäl för att skriva av negativa balanskravsresultat, trots att användningen inte kan sägas ligga i linje med lagstiftarens intentioner om en god ekonomisk hushållning. Det förekommer också att negativa balanskravsresultat avskrivs utan motivering (se avsnitt 5.4.4).

Utredningen föreslår i avsnitt 6.4.3 att möjligheten att åberopa synnerliga skäl för att inte reglera ett negativt balanskravresultat tas bort. I stället införs en möjlighet att inte reglera negativa balanskravsresultat om det finns en stark finansiell ställning i kommunen eller regionen. Om det finns särskilda skäl ges även möjlighet att reglera negativa balanskravsresultat upp till och senast sex år efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

Utredningens förslag om revisionens uppdrag att granska regelefterlevnad inom ramen för den ekonomiska förvaltningen kan leda till att revisorerna, utifrån denna granskning, väljer att rikta anmärkningar i revisionsberättelsen eller inte tillstyrker att ansvarsfrihet ges. Mot bakgrund av den problematik med hanteringen av negativa balanskravsresultat som beskrivits ovan, anser utredningen att det finns skäl att införa ett krav på att revisorerna i revisionsberättelsen särskilt ska uttala sig om det finns negativa balanskravsresultat att reglera och om möjligheten att hänvisa till särskilda skäl för att återställa negativa balanskravsresultat inom högst sex år har använts. Detta innebär att hanteringen av negativa balanskravsresultat blir föremål för en regelbunden kontroll och att hanteringen synliggörs inför fullmäktige i samband med behandlingen av revisionsberättelsen. En regelbunden kontroll är särskilt viktigt vid användningen av särskilda skäl för att återställa negativa balanskravsresultat under det längre tidsspannet om sex år som utredningen föreslår. Det finns annars en risk att negativa balanskravsresultat från tidigare år, t.ex. från föregående mandatperiod, inte längre prioriteras och därmed inte regleras vilket i sin tur innebär en urholkning av ekonomin.

Den kommunala revisionen får anses vara bäst lämpad för detta uppdrag då det finns en nära koppling mellan revisorernas granskning av om räkenskaperna är rättvisande och det utvidgade uppdraget om att granska regelefterlevnad inom den ekonomiska förvaltningen som utredningen föreslår.

Kommuner och regioner ska enligt 11 kap. 10 § LKBR ange i förvaltningsberättelsen när och på vilket sätt negativa balanskravsresultat ska regleras. Vidare ställs krav på att en upplysning ska lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa balanskravsresultat har reglerats och om det balanskravsresultat som återstår att reglera. Detta innebär att denna information bör finnas lätt tillgänglig i årsredovisningen för revisorerna att använda som grund för sitt uttalande i revisionsberättelsen.

6.8.3 Behandling av årsredovisning, revisionsberättelse och ansvarsprövning i fullmäktige

Utredningens förslag: Krav införs på att fullmäktige vid samma sammanträde först ska besluta om godkännande av årsredovisning och därefter om ansvarsfrihet ska beviljas eller vägras.

Skälen för utredningens förslag: Processen kring behandling av revisionsberättelse, godkännande av årsredovisning och ansvarsprövningen regleras i 5 kap. och 11 kap. kommunallagen. Där anges tidsgränser för när årsredovisningen ska överlämnas från styrelsen till fullmäktige och revisorer samt när fullmäktige senast ska ta ställning till frågan om ansvarsfrihet kan beviljas eller inte. Revisionsberättelsen samt årets revisionsrapporter som revisorerna lämnar till fullmäktige utgör underlag för ansvarsprövningen och därmed regleras inte när revisionsberättelsen ska behandlas i fullmäktige. Det finns indirekt en tidsgräns för när godkännande av årsredovisning ska ske i och med att fullmäktige har att godkänna denna innan frågan om ansvarsfrihet avgörs.

Något krav finns däremot inte på att fullmäktiges godkännande av årsredovisningen, behandling av revisionsberättelsen och fullmäktiges ansvarsprövning ska ske vid samma tillfälle. En sådan ordning är dock önskvärd enligt utredningens uppfattning. Redan vid införandet av 1991 års kommunallag adresserades frågan om vikten av att

dessa frågor behandlas samlat. I förarbetena uttalades att ”sambandet mellan årsredovisning, revision och dechargebehandling är viktig. Fullmäktige bör inte ta ställning till årsredovisningen annat än i samband med behandlingen av frågan om ansvarsfrihet, vilket i sin tur bör ske före det att budgeten fastställs för det kommande budgetåret”[38]. Även SKR har i sin skrift Ansvarsprövningen i fullmäktige[39] lyft fram vikten av en sammanhållen behandling av dessa frågor.

Vikten av en samlad behandling av dessa frågor grundar sig i att revisionens bedömningar med anledning av årsredovisningen behöver framgå redan när årsredovisningen behandlas. Revisorerna har granskat måluppfyllelsen och räkenskaperna, som är centrala i årsredovisningen, varför deras iakttagelser och bedömningar är väsentliga vid behandlingen av årsredovisningen. Vidare ska revisorerna enligt 5 kap. 32 § andra stycket kommunallagen ges tillfälle att yttra sig när fullmäktige behandlar revisionsberättelsen. Ofta redovisar revisorerna själva resultatet av årets granskning och de bedömningarna som görs i revisionsberättelsen inför fullmäktige. Även de sakkunniga som biträtt revisorerna har möjlighet att yttra sig när revisionsberättelsen behandlas. Revisionsberättelsen i sig ska dock inte godkännas eller avvisas av fullmäktige. Den utgör underlag till fullmäktiges beslut i ansvarsfrågan och inleder det beslutsärendet.

Utredningen har i samband med möten med företrädare för den kommunala revisionen erfarit att det förekommer att godkännande av årsredovisningen och ansvarsprövningen hanteras på skilda fullmäktigesammanträden. Detta är problematiskt då det försvårar för fullmäktigeledamöterna att skapa sig en helhetsbild och riskerar medföra att revisionens eventuella synpunkter eller anmärkningar förminskas eller rycks ur sitt sammanhang.

I syfte att lyfta och förstärka synligheten av revisorernas bedömningar och slutsatser avseende årsredovisningen i revisionsberättelsen, vilka utgör underlag vid ansvarsprövningen, föreslår utredningen att det införs ett krav på att dessa behandlas vid samma fullmäktigesammanträde.

Även om det är viktigt att årsredovisning, revisionsberättelse och ansvarsprövningen hanteras samlat behöver det samtidigt finnas utrymme för fullmäktige att i tillräcklig utsträckning bereda ärendet om godkännande av årsredovisningen och ansvarsprövningen, t.ex.

[38] Prop. 1990/91:117, s. 216.
[39] SKR (2021a).

inhämta eventuella förklaringar, förbereda motivering av ett beslut och se till att eventuell jävsproblematik beaktas. Sådana frågor kan inte alltid förberedas fullt ut inför den första behandlingen och det kan under pågående sammanträde uppstå behov av att t.ex. bordlägga ett ärende. Kravet på godkännande av årsredovisning, behandling av revisionsberättelse och ställningstagande i ansvarsprövningsfrågan vid samma sammanträde innebär i sådana situationer att samtliga tre ärenden behöver bordläggas för att behandlas samlat vid ett senare sammanträde.

6.8.4 Tydligare krav på motivering från fullmäktige vid anmärkning från revisorerna

Utredningens förslag: Bestämmelsen om att fullmäktige, efter anmärkning från revisorerna, ska motivera beslut om anmärkning förtydligas med tillägget att beslut om att rikta och att inte rikta en anmärkning ska motiveras.

Skälen för utredningens förslag: Revisorerna ska varje år lämna en revisionsberättelse till fullmäktige med en redogörelse för resultatet av den revision som avser verksamheten under föregående budgetår. De sakkunnigas rapporter ska enligt 12 kap. 12 § första stycket kommunallagen bifogas revisionsberättelsen. Om revisorerna i revisionsberättelsen väljer att rikta kritik har de enligt 12 kap. 13 § första stycket kommunallagen möjlighet att göra detta i form av en anmärkning. En anmärkning kan riktas mot nämnder, fullmäktigeberedningar eller enskilda förtroendevalda. Enligt 12 kap. 13 § andra stycket kommunallagen ska anledningen till anmärkningen anges i revisionsberättelsen.

I 5 kap. 24–25 §§ kommunallagen regleras ansvarsprövningen, dvs. fullmäktiges beslut om huruvida ansvarsfrihet ska beviljas eller vägras och om anmärkning ska riktas eller inte. I 24 § fösta stycket uppställs krav på att fullmäktige vid beslut om ansvarsfrihet ska motivera sitt beslut, om det inte är uppenbart obehövligt. Som exempel på när motivering kan anses obehövlig anges i förarbetena fall då revisorerna inte riktat någon anmärkning eller framfört kritik på något annat sätt mot någon del av den kommunala verksamheten och det under fullmäktiges behandling inte heller kommit fram någon om-

ständighet som föranleder annan bedömning.[40] I 24 § andra stycket regleras situationen då revisorerna riktat en anmärkning enligt 12 kap. 13 § kommunallagen. Om revisorerna har riktat en anmärkning ska fullmäktige besluta om även fullmäktige ska rikta anmärkningen. Fullmäktige får rikta en anmärkning även om revisorerna inte gjort det. Beslut om anmärkning ska enligt 24 § andra stycket kommunallagen motiveras. Enligt förarbetena innebär detta krav på motivering att beslut om att ställa sig bakom eller att inte ställa sig bakom revisorernas anmärkning samt att rikta en egen anmärkning alltid ska motiveras. Omfattningen av motiveringen får bedömas utifrån förhållanden i det enskilda fallet.[41]

Vid utredningens möten med företrädare inom den kommunala revisionen har framgått att det förekommer att fullmäktige väljer att inte rikta sådana anmärkningar som framförs av revisorerna och att fullmäktige, trots de krav som uppställs i kommunallagen, inte heller motiverar varför. Enligt SKR förekommer det i cirka en fjärdedel av fallen att fullmäktige väljer att inte rikta sådana anmärkningar som framförs av revisorerna och att fullmäktige, trots de krav som uppställs i kommunallagen, inte heller motiverar varför.

Mot denna bakgrund och i syfte att förbättra efterlevnaden av den aktuella bestämmelsen föreslår utredningen att kravet på motivering i de fall som regleras i 5 kap. 24 § andra stycket kommunallagen, dvs. när revisorerna har riktat en anmärkning som fullmäktige har att ta ställning till och när fullmäktige väljer att rikta en anmärkning förtydligas. Ett tillägg införs om att krav på motivering föreligger oavsett vilket ställningstagande som fullmäktige gör.

6.8.5 Insyn i revisionsberättelser

Utredningens förslag: Krav införs på att revisionsberättelser ska hållas tillgängliga för allmänheten på kommunen eller regionens webbplats från och med tillkännagivandet av det sammanträde med fullmäktige då revisionsberättelserna ska behandlas.

[40] Prop. 2016/17:171, s. 339.
[41] Prop. 2016/17:171, s. 339.

Skälen för utredningens förslag: I 8 kap. 14 och 15 §§ kommunallagen finns bestämmelser om insyn i budget och årsredovisning. Både styrelsens förslag till budget samt årsredovisningen ska hållas tillgänglig för allmänheten på kommunens eller regionens webbplats. Budget och årsredovisning ska hållas tillgängliga fr.o.m. tillkännagivandet av det sammanträde med fullmäktige då dessa fastställs respektive godkänns. Något krav på var på webbplatsen förslag till budget och årsredovisning ska finnas ställs inte, men eftersom de båda utgör beslutsunderlag får de enligt 8 kap. 11 § kommunallagen finnas på anslagstavlan.

Någon motsvarande bestämmelse om insyn i revisionsberättelser och krav på publicering på kommunens eller regionens webbplats finns dock inte. Revisionsberättelsen utgör ett viktigt underlag vid fullmäktiges ansvarsprövning och innehåller en granskning av centrala delar i årsredovisningen, exempelvis måluppfyllelse och räkenskaper. Revisorernas bedömningar är viktiga vid behandlingen av årsredovisningen.

Mot denna bakgrund och i syfte att synliggöra och öka transparensen kring revisionens granskning av den kommunala verksamheten föreslår utredningen att det bör införas krav på publicering av revisionsberättelser på kommunens eller regionens webbplats. Kravet på publicering av revisionsberättelser ska motsvara de krav som uppställs för budget och årsredovisning, dvs. revisionsberättelsen ska hållas tillgänglig fr.o.m. tillkännagivandet av det sammanträde med fullmäktige då denna behandlas. En sådan ordning får också anses lämplig mot bakgrund av utredningens förslag om att det ska införas ett krav på att årsredovisning, revisionsberättelse och ansvarsprövning ska behandlas vid samma fullmäktigesammanträde. Eftersom revisionsberättelser, liksom förslag till budget och årsredovisning, utgör beslutsunderlag får de enligt 8 kap. 11 § kommunallagen finnas på den kommunala anslagstavlan. Det kan även vara lämpligt att kommuner och regioner publicerar årsredovisning och revisionsberättelse samlat i syfte att öka tillgängligheten och bidra till en ökad förståelse för sambandet mellan de olika dokumenteten.

Varje revisor utför sitt uppdrag självständigt enligt 12 kap. 7 § kommunallagen och har därmed rätt att avge en egen revisionsberättelse. Det kan därmed bli fråga om att kommuner och regioner behöver publicera flera revisionsberättelser på sin webbplats. Eftersom fullmäktige har att behandla och ta ställning till var och en av de re-

visionsberättelser som lämnas får en sådan ordning också bedömas som lämplig.

De sakkunniga biträdenas rapporter ska enligt 12 kap. 12 § kommunallagen bifogas revisionsberättelsen. Vid publicering av revisionsberättelsen kommer därför dessa rapporter att ingå.

6.9 Vägledning och stöd inom ekonomistyrning

6.9.1 Behov av mer vägledning och stöd samt en större kunskap

Utredningens bedömning: Det finns behov av vägledning och stöd till kommuner och regioner inom ekonomistyrningen och den ekonomiska förvaltningen. Det finns även behov av en samlad, nationell uppföljning av kommunernas och regionernas ekonomi samt en bättre kunskap om tillämpningen av bestämmelserna om den ekonomiska förvaltningen.

Skälen för utredningens bedömning: Utredningen har i uppdrag att undersöka behovet av att införa vägledning och stöd för den ekonomiska styrningen i kommuner och regioner. Om det konstateras finnas ett sådant behov ska utredningen lämna förslag som tillgodoser detta.

Vägledning och stöd är vida begrepp som kan innefatta olika saker. Utredningens tolkning av vägledning och stöd är att det är någon form av hjälp att tolka exempelvis lag och förarbeten för att kunna handla på lämpligt sätt, något som t.ex. kan ligga inom ramen för en myndighets serviceskyldighet. Stöd avser inte ekonomiskt stöd.

Utredningen har dels genom egna undersökningar, dels genom samtal, möten och workshops med företrädare för sektorn, kunnat konstatera att det finns ett behov av och en efterfrågan på mer vägledning och stöd när det gäller frågor kring ekonomistyrning och ekonomisk förvaltning (se avsnitt 5.8.3). Vidare har utredningen utifrån de kartläggningar och analyser som genomförts dragit slutsatsen att det inom vissa kommuner och regioner finns problem med tillämpningen av regelverket, bl.a. utifrån brist på kunskap och resurser för strategiskt och långsiktigt arbete med ekonomistyrningsfrågor. Det har också funnits vissa problem med nuvarande bestäm-

melser; som ibland bottnat i att kommuner och regioner inte förstått vad lagstiftaren avsett. Utöver detta har utredningen kunnat konstatera att kunskapen inte är tillräcklig på nationell nivå när det gäller kommuners och regioners ekonomi samt tillämpningen av bestämmelserna om ekonomisk förvaltning.

6.9.2 Utformningen av vägledning och stöd

Utredningens bedömning: Vägledning och stöd bör i första hand omfatta generell rådgivning avseende tillämpningen av bestämmelser för den ekonomiska förvaltningen.

Skälen för utredningens bedömning: Utredningens utgångspunkt är att det är viktigt att i första hand sträva efter att precisera lagstiftningen i de avseenden den uppfattas som otydlig och att vägledning och stöd kan utgöra ett komplement till detta. Utredningen lämnar ett antal förslag för att precisera och förtydliga regelverket i syfte att skapa goda förutsättningar för en bättre tillämpning och därmed en mer effektiv ekonomistyrning. Eftersom kommunallagen är en ramlagstiftning, där det inte alltid är lämpligt med en detaljerad och utförlig reglering, kommer det dock även fortsättningsvis att finnas ett behov av vägledning och stöd för att ytterligare främja en god tillämpning och upprätthålla en efterlevnad som ligger i linje med lagstiftarens intentioner.

Införandet av mer vägledning och stöd avseende ekonomisk styrning och förvaltning bör syfta till att, utifrån en bättre helhetsbild av kommunernas och regionernas ekonomi, höja kunskapen på området. Tillämpningen av regelverket kan därigenom underlättas, vilket också kan bidra till en bättre efterlevnad som i sin tur bidrar till en effektiv ekonomistyrning. En förutsättning för att vägledning och stöd på området blir effektiv är att den är lättillgänglig och tydlig samt har tillräckligt stor legitimitet för att uppfattas som både stödjande och i viss mån styrande. Utredningen bedömer därför att det finns ett behov av vägledning och stöd som syftar till att förklara och komplettera lagstiftningen på området.

Några konkreta exempel på områden där vägledning och stöd kan behövas är vad kravet på en god kommunal hushållning innebär, exempel på hur ett program för god kommunal hushållning kan ut-

formas samt formulering av långsiktiga mål och hur de bör förhålla sig till varandra. Ytterligare sådana områden kan vara tillämpningen av balanskravet, återställande av negativa balanskravsresultat och hur särskilda skäl bör användas samt lämplig nivå på eget kapital eller hur en stark finansiell ställning kan beräknas. Därtill kommer tillämpningen av reglerna för den av utredningen föreslagna resultatreserven.

Vägledning och stöd bör uppfattas som styrande men samtidigt bedömer utredningen att det självfallet finns behov av anpassning till lokala förhållanden och ytterst en möjlighet att avvika från de råd som ges, när det är motiverat. Olika utgångsläge, förutsättningar och behov kan påverka vilken vägledning och vilket stöd som kan vara aktuellt. Det kan därför finnas behov av att vägledning och stöd i viss mån är differentierad, utifrån exempelvis kommungrupp, ekonomiska resultat, demografi och investeringsbehov. Med hjälp av bl.a. statistik kan stöd och vägledning ges för att underlätta uppföljning och analys av ekonomin för att därigenom stärka den ekonomiska styrningen.

Valet av vilken aktör som ska tillhandahålla vägledning och stöd torde ha betydelse för i vilken utsträckning som vägledning och stöd uppfattas som styrande och utifrån vilket perspektiv som denna utformas.

6.9.3 Vägledning och stöd bygger på kunskap

Utredningens bedömning: Vägledning och stöd behöver underbyggas genom en löpande nationell uppföljning av den ekonomiska utvecklingen och den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner.

Skälen för utredningens bedömning: En förutsättning för att vägledning och stöd ska bli framgångsrikt är att de bygger på en aktuell och bred kunskap om kommuners och regioners ekonomi, om tillämpningen av bestämmelserna för den ekonomiska förvaltningen samt om de problem som kan uppstå kring tillämpningen när den ekonomiska situationen förändras. För att bygga sådan kunskap behövs en löpande nationell uppföljning av den ekonomiska utvecklingen och av risker, både i enskilda kommuner och regioner och i sektorn i stort. Kommunsektorn står inför stora utmaningar, både i dagsläget

och framöver. Vägledning och stöd är särskilt angelägna i tider av förändrade förutsättningar, då regelverkens robusthet prövas.

Det finns ingen aktör i dag som har i uppdrag att redovisa en regelbunden, samlad och fördjupad bild av den kommunala ekonomin. Samtidigt uppfattar utredningen att en sådan fördjupad bild skulle fylla en viktig funktion i olika sammanhang, både för bedömningar av t.ex. bestämmelsers ändamålsenlighet eller av förändringsbehov i olika avseenden men också för att skapa referensramar för det ekonomiska handlandet såväl lokalt som nationellt. Utredningen bedömer därför att det finns ett behov av en löpande uppföljning av ekonomin såväl för kommunsektorn som helhet som för olika kommuner och regioner. Till följd av att det finns en stor spridning mellan enskilda kommuners och regioners ekonomi bör uppföljningen även inkludera en uppföljning på kommungruppsnivå och för enskilda kommuner och regioner. En uppföljning på nationell nivå ger underlag för en mer samlad, sektorsövergripande och långsiktig statlig styrning. Den kan också ge kunskap som bidrar till att förbättra den ekonomiska styrningen på lokal nivå.

Ytterligare behov av en statlig kunskap om kommunal ekonomi har påtalats vid kontakter med Trafikverket. Myndigheten ser för närvarande över de åtaganden som kommuner eller regioner gör i anslutning till medfinansiering av statens transportinfrastruktur. Beloppen ökar över tid och enskilda kommuner eller regioner kan ta på sig mycket stora åtaganden. Trafikverket överväger därför att införa ett ytterligare steg i sin prövning av sådan medfinansiering genom ett slags finansiell bedömning av kommunens eller regionens förmåga att fullgöra åtagandet. Sådana finansiella bedömningar görs i dag främst av Kommuninvest och ratinginstituten. Enligt utredningen vore det olyckligt om en enstaka myndighet skulle införa en egen modell för finansiell bedömning av enskilda kommuner och regioner utifrån sitt särskilda uppdrag. Om staten vill göra den typen av bedömningar bör det ske gemensamt och utifrån ett samlat statligt perspektiv. Utredningen menar att en samlad uppföljning kan tillgodose också sådana behov som här beskrivits.

Eftersom ekonomin i kommuner och regioner påverkar de offentliga finanserna och de finanspolitiska målen är vidare en uppföljning av den ekonomiska utvecklingen och en uppföljning av risker nödvändig, både för enskilda kommuner och regioner samt för sektorn i stort.

En förutsättning för en effektiv uppföljning är att den är rättvisande och heltäckande, så långt det är möjligt, och att den därmed uppfattas som användbar för både staten och kommunsektorn. Införandet av en nationell uppföljning kan bidra till att generera kunskap som stärker förutsättningarna för en framgångsrik vägledning och stöd. Det kan också bidra till effektiviseringsarbetet och även vara en bra källa till kunskap om utvecklingen i sektorn. Utgångspunkten för den nationella uppföljningen är behovet av att kunna följa utvecklingen av kommuners och regioners ekonomiska förutsättningar att klara av sina uppgifter. Uppföljningen kan också ligga till grund för att staten utvecklar och vid behov omprövar sin styrning av kommunsektorn.

6.9.4 Vägledning och stöd bör ges av en statlig myndighet

Utredningens förslag: En statlig myndighet ges i uppdrag att lämna vägledning och stöd till kommuner och regioner i frågor avseende ekonomisk styrning och förvaltning. Myndigheten ges även i uppdrag att löpande följa den ekonomiska utvecklingen och tillämpningen av bestämmelserna om den ekonomiska förvaltningen för kommuner och regioner.

Myndigheten ges inte rätt att meddela föreskrifter.

Skälen för utredningens förslag: Utredningen bedömer att valet av den aktör som ska ansvara för vägledning och stöd samt uppföljning av kommuners och regioners ekonomi är av stor betydelse. Det påverkar i hög utsträckning vilket perspektiv och vilket genomslag som vägledning och stöd samt uppföljning av ekonomin får.

Staten har ett övergripande ansvar för att den offentliga verksamheten utvecklas på ett sätt som är förenligt med samhällsekonomisk balans. Samtidigt svarar kommuner och regioner för en betydande del av den offentliga verksamheten. Sektorns ekonomi påverkar de offentliga finanserna och de finanspolitiska målen. Kommunsektorns ekonomiska omfattning och dess betydelse för välfärden medför att staten har behov av att löpande följa utvecklingen för att kunna påverka sektorns förutsättningar och utveckling.

Det finns i dag ingen statlig myndighet vars verksamhetsområde omfattar kommuners och regioners ekonomistyrning eller en sam-

lad nationell uppföljning, och det statliga perspektivet kan därmed inte sägas komma tydligt till uttryck. Det har i olika sammanhang kommit förslag om att inrätta olika statliga organ med uppgifter inom vägledning och stöd samt uppföljning på området. Vissa av förslagen om tillfälliga sådana organ har genomförts, dock finns ingen permanent statlig funktion för vägledning och stöd samt nationell uppföljning. Även om det finns flera aktörer på området, främst SKR, RKA och RKR, kan det därför inte heller sägas finnas en helhetsbild av den vägledning och det stöd samt uppföljning som är tillgänglig för kommuner och regioner. Utredningen anser att detta är en brist.

I tidigare avsnitt (5.8.7) har utredningen redovisat olika tänkbara aktörer som skulle kunna ges i uppdrag att tillhandhålla vägledning och stöd till kommuner och regioner inom ekonomisk styrning och förvaltning. Det handlar om SKR, en statlig myndighet eller en organisation som är ett samarbete mellan staten och SKR. Det finns olika för- och nackdelar med de olika alternativen som framför allt handlar om en avvägning mellan legitimitet och hur styrande den vägledning och stöd som ges uppfattas vara.

Utredningens undersökningar visar på störst stöd inom kommunsektorn för att SKR ska ha uppdraget att lämna vägledning och stöd. Utredningen ställer sig dock tveksam till om SKR kan driva ett sådant uppdrag med tillräcklig tydlighet på samma sätt som en statlig myndighet kan göra. Det är också tveksamt om en organisation i samarbete mellan staten och SKR skulle kunna driva uppdraget att ge tydlig vägledning, även om en sådan organisation kan ha goda förutsättningar att få en hög legitimitet. Med en myndighet betonas det statliga perspektivet vilket ger en mer tydlig styrsignal. En myndighet är också bäst lämpad att hantera uppdraget med en nationell löpande uppföljning av ekonomin i kommuner och regioner.

Efter en sammanvägning av för- och nackdelar med de olika aktörerna anser därför utredningen att en statlig myndighet är bäst lämpad att ges i uppdrag att tillhandahålla vägledning och stöd inom ekonomisk styrning och förvaltning samt att löpande följa den ekonomiska utvecklingen i sektorn. En organisation i samarbete mellan staten och SKR kan också vara ett alternativ, men bör enligt utredningens mening prövas först i andra hand.

En statlig myndighet för vägledning, stöd och uppföljning av sektorns ekonomi kan bidra till en bättre förståelse för den ekonomiska utvecklingen i sektorn utifrån såväl ett lokalt som ett natio-

nellt perspektiv. En myndighet bedöms också ha goda förutsättningar att löpande och systematiskt följa och analysera utvecklingen av den kommunala ekonomin och därigenom också se behovet av stöd till sektorn. Genom att bygga upp kunskaper om sektorns ekonomi över tid skulle en myndighet dessutom kunna bidra med underlag för att anpassa den statliga styrningen. Myndighetsformen ger därtill goda möjligheter till ett väl fungerande samspel med regeringen och tydliga ansvarskedjor, vilket är viktigt både för verksamhetens relevans och dess transparens.

Myndigheter kan ge ut allmänna råd och ges föreskriftsrätt, t.ex. om enbart vägledning och stöd inte anses utgöra ett tillräcklig verkningsfullt komplement till lagstiftningen. Föreskrifter är bindande och kan ges en relativt hög detaljeringsnivå, t.ex. om det finns behov av att införa krav på vissa målnivåer. Utredningen anser dock inte att myndigheten i dagsläget bör ges rätt att meddela föreskrifter.

Det finns flera myndigheter som följer utvecklingen av kommunsektorns ekonomi såsom Regeringskansliet, ESV, Konjunkturinstitutet, SCB och i viss mån Statskontoret. Uppföljningen och analyserna som de statliga myndigheterna gör är dock huvudsakligen på aggregerad nivå för sektorn, dvs. ingen myndighet följer och analyserar löpande kommunernas och regionernas ekonomi på djupet.

Utredningen förordar att någon av dessa myndigheter ges uppdraget, men anser samtidigt att det krävs ytterligare överväganden för att avgöra vilken myndighet som är bäst lämpad.

För att uppdraget om vägledning, stöd och uppföljning ska bli framgångsrikt behöver den myndighet som får uppdraget också tilldelas tillräckligt med resurser i form av ett kansli med fyra till fem personer. För att finansiera ett nytt kansli menar utredningen att det delvis kan omfördelas resurser som i dag går till olika organisationer som arbetar med närliggande frågor, men att det därtill också krävs vissa nya resurser eftersom det är en ambitionsnivåhöjning.

6.9.5 Inga sanktioner eller statlig tillsyn bör införas

Utredningens bedömning: Ingen statlig tillsyn bör införas avseende kommunernas och regionernas ekonomiska förvaltning.

Inga statliga sanktioner bör införas mot kommuner och regioner inom den ekonomiska förvaltningen.

Skälen för utredningens bedömning: Som utredningen har visat i sina analyser har kommunernas och regionernas ekonomi sammantaget haft en relativt god utveckling under ett antal år, även om det finns enskilda undantag. Utredningens bedömning är att de flesta kommuner och regioner tar ett stort ansvar för sin ekonomi och att det överlag finns en respekt för bestämmelserna för den ekonomiska förvaltningen. I den mån reglerna inte följs beror det sannolikt ofta på kunskapsbrister och brist på utvecklingsresurser. Utredningens förslag om förstärkt vägledning och stöd ska bl.a. ses i detta perspektiv.

Utredningen bedömer mot den bakgrunden att det inte finns så pass omfattande problem med regelefterlevnaden att det kan anses motiverat att införa statlig tillsyn eller statliga sanktioner.

Bestämmelserna kring ekonomisk förvaltning är av ramkaraktär, vars tillämpning också ska lämna utrymme för politiska bedömningar. Införande av statlig tillsyn skulle kräva ett mer detaljerat och styrande regelverk än det som finns i dag, vilket mot bakgrund av den begränsade problembild som finns avseende den kommunala ekonomin inte kan anses utgöra en proportionerlig inskränkning i den kommunala självstyrelsen. Inte heller kan införandet av statliga sanktioner anses vara proportionerligt utifrån den inskränkning som detta skulle innebära i förhållande till den kommunala självstyrelsen.

6.9.6 Rådet för kommunal redovisning och dess roll för ekonomistyrningen

Utredningens bedömning: Den kommunala särarten bör komma till starkare uttryck i lagen om kommunal bokföring och redovisning.

Rådet för kommunal redovisning skulle därigenom ges ökade förutsättningar att beskriva de konsekvenser deras rekommendationer innebär för kommunernas och regionernas ekonomistyrning.

Skälen för utredningens bedömning: RKR är en ideell förening som bildats i samarbete mellan staten och SKR. Föreningen ska vara ett oberoende organ för normbildning i redovisningsfrågor för kommuner och regioner. Huvuduppgiften för föreningen är att främja och utveckla god redovisningssed i enlighet med LKBR.

Vid tillkomsten av KRL ansåg regeringen att de specifika förutsättningar som gäller för kommunal verksamhet gör att den redovisningslagstiftning som gäller för näringslivet inte är direkt överförbar. Det grundläggande synsättet på redovisning ansågs vara detsamma i båda sektorer men regeringen påpekade att den kommunala särarten gör att särskilda krav kan ställas på den kommunala redovisningen. Syftet med den kommunala externredovisningen är att ge fullmäktige, kommuninvånare och andra intressenter relevant information om verksamhetens finansiella resultat och ekonomiska ställning.[42]

LKBR trädde i kraft 2019. Inledningsvis konstaterades i propositionen att ett stabilt ramverk för den kommunala sektorn är en viktig förutsättning för att hantera kommunernas och regionernas framtida utmaningar. En viktig komponent i ett sådant stabilt ramverk är den ekonomiska styrningen. En rättvisande och transparent redovisning som möjliggör jämförelser utgör en viktig grund för en god ekonomisk styrning inom den kommunala sektorn.

Även om LKBR i viss mån innehåller bestämmelser som avviker från vad som gäller inom det privata näringslivet finns det fortfarande behov av att göra ytterligare anpassningar för att spegla den kommunala särarten. I sin normbildande verksamhet har RKR att balansera mellan de krav på externredovisningen som härrör från näringslivet och den kommunala särarten, där näringslivets praxisutveckling inom externredovisning kan komma att dominera på bekostnad av särartsperspektivet. RKR har starka styrmedel till sitt förfogande, främst sina rekommendationer, bl.a. gällande balansräkningen, som har en indirekt relation till balanskravet. Det får stora effekter även i styrningsperspektiv, t.ex. när nya värderingsprinciper uttolkas för olika poster i balansräkningen. Det innebär enligt utredningen en risk t.ex. för att alltför stor tonvikt läggs vid balansräkningen när det snarare är resultaträkningen som är central i en skattefinansierad verksamhet som den kommunala. Ett annat exempel gäller riktade statsbidrag, vars hantering utifrån balanskravet skulle kunna motivera att hänsyn tas till den kommunala särarten i lagstiftningen. I samband med beslut om statsbidrag skulle möjligheten till periodisering kunna regleras annorlunda, t.ex. för att inte påverka balanskravet, men samtidigt uppfylla statens intentioner.

[42] Prop. 1996/97:52 s. 42 f.

Utredningen har vid många av sina kontakter med företrädare för kommunerna stött på en stark frustration när det gäller bl.a. hanteringen av statsbidrag. En annan fråga som skapar frustration gäller RKR:s rekommendation om redovisning av intäkter (t.ex. gatukostnadsersättningar) som många menar har fått konsekvenser för det ekonomiska resultatet, och därmed ekonomistyrningen, vilka uppfattats som mycket negativa, se t.ex. skrivelsen till Finansdepartementet från Stockholms stad och Göteborgs stad.[43]

Utredningen delar i allt väsentligt de synpunkter som framförts i kontakten med företrädare inom de kommunala organisationerna och ser dem som ett uttryck för att den kommunala redovisningslagstiftningen och redovisningsnormeringen inte i tillräcklig utsträckning tagit hänsyn till den kommunala särarten. Utredningen bedömer därför att det finns ett behov av att göra en översyn av LKBR med sikte på att tydliggöra vad den kommunala särarten består i och hur den bör påverka samspelet mellan den privata sektorns redovisningsnormering och de kommunal sektorns egen normering. Ett sådant förtydligande är sannolikt nödvändigt för att RKR ska kunna anpassa sin normering i en riktning som tar större hänsyn till den kommunala särarten.

6.10 Statistik

6.10.1 Insamling av uppgifter om balanskravsutredning, resultatreserv, särskilda skäl och stark finansiell ställning

Utredningens bedömning: Statistiska centralbyrån bör se över och komplettera sin insamling av statistik i räkenskapssammandraget med uppgifter om utfall för balanskravsutredningen inklusive resultatreserven, särskilda skäl och stark ekonomisk ställning.

Utredningens förslag: SCB:s insamling av statistik från kommuner och regioner kompletteras med uppgifter om den budgeterade balanskravsutredningen inklusive resultatreserven, särskilda skäl och stark finansiell ställning.

[43] Dnr Fi 2020/00167/K.

Skälen för utredningens bedömning och förslag: Till följd av andra förslag som utredningen lämnar för att förbättra ekonomistyrningen behöver insamlingen av statistikuppgifter från kommuner och regioner utvecklas och fler uppgifter samlas in. Insamlingen av statistikuppgifter från kommuner och regioner sker i det årliga räkenskapssammandraget, RS. Insamlingen är indelad i två steg (RS 1 respektive RS 2), se avsnitt 5.9.2.

SCB samlar i dag in uppgifter med stöd av 5 c § första stycket 1 förordning om den officiella statistiken om utfall för balanskravsutredningen. I det ingår uppgifter om resultatutjämningsreserv och synnerliga skäl. Utredningen föreslår att resultatutjämningsreserven ska fasas ut och synnerliga skäl tas bort. I stället föreslås att en resultatreserv införs liksom en möjlighet att åberopa särskilda skäl och stark finansiell ställning. Genom de följdändringar som görs i LKBR med anledning av dessa förslag kommer utfallet för balanskravsutredningen, resultatreserven, särskilda skäl och stark finansiell ställning att ingå i 5 c § första stycket 1 förordningen om den officiella statistiken. Detta innebär att uppgifterna kommer att ingå i den insamling som sker av bokslutsstatistik via räkenskapssammandraget (RS 2, utfall). Utredningen bedömer därför att SCB, inom ramen för förordningen om den officiella statistiken, bör se över hur dessa uppgifter kan samlas in.

Utredningen föreslår att budgeten ska innehålla en balanskravsutredning. Insamlingen som sker med stöd av 5 c § första stycket 2 förordningen om den officiella statistiken föreslås därför kompletteras med dessa uppgifter i RS 1, plan och budget.

Uppgifterna omfattar balanskravsjusteringar, resultat efter balanskravsjusteringar, reservering till eller disponering från resultatreserven, balanskravsresultat, negativt balanskravsresultat kvar att återställa, resultatreservens storlek, särskilda skäl och stark finansiell ställning.

Enligt utredningens förslag ska fortsatta reserveringar till resultatutjämningsreserverna, inte längre vara möjliga. Eftersom utredningen föreslår att resultatutjämningsreserven ska avvecklas efter en tioårsperiod med övergångsbestämmelser, se avsnitt 9.1.1, behöver dock uppgifter om resultatutjämningsreserver även fortsättningsvis samlas in under övergångsperioden.

6.10.2 Insamling av uppgifter om mål i programmet för god kommunal hushållning och i budgeten

Utredningens förslag: I Statistiska centralbyråns insamling av statistik i räkenskapssammandraget ska uppgifter inhämtas om de obligatoriska målen i programmet för god hushållning. Vidare ska uppgifter om målen för ekonomin i budgeten samlas in. Utfall för målen från programmet för god kommunal hushållning och från budgeten ska samlas in.

Skälen för utredningens förslag: I dag insamlas, på frivillig basis, uppgifter om de finansiella målen i budgeten. Begreppet finansiella mål föreslås tas bort. I stället ska kommuner och regioner anta långsiktiga mål för ekonomin i programmet för god kommunal hushållning och ekonomiska mål för planperioden på tre år i budgeten. Utredningen föreslår att insamlingen av uppgifter om målen i programmet för god kommunal hushållning ska göras obligatorisk. Målnivåer bör rapporteras i RS 1 och utfallet av dessa bör lämnas i RS 2. Detta föranleder ett tillägg i förordningen om den officiella statistiken.

Syftet är att kunna följa upp och analysera de långsiktiga målen för sektorn, för att kunna bedöma om målen är tillräckliga för att stärka sektorns ekonomi. Det är en analys och uppföljning som inte görs i dag men faller inom ramen för det uppdrag för en statlig myndighet som utredningen föreslår i avsnitt 6.9.4. Genom att även samla in budgetens mål i RS 1 kan målen i programmet jämföras med de målen i budgeten. Analyser kan då ge svar på om dessa överensstämmer väl och om budgeten stödjer målen i programmet. Utfallen för de ekonomiska målen, som samlas in i RS 2, ska också kunna analyseras i förhållande till mål i programmet och i budgeten för att utvärdera möjligheten att nå god kommunal hushållning på sikt.

6.10.3 Insamling av uppgifter om kassaflödesanalys

Utredningens bedömning: Statistiska centralbyråns insamling av statistik bör kompletteras med uppgifter så att en kassaflödesanalys kan redovisas i räkenskapssammandraget även för kommuner. SCB bör få i uppdrag att utreda vilka uppgifter som ska ingå och hur insamlingen ska ske.

Skälen för utredningens bedömning: För att utveckla den ekonomiska styrningen och analysen av kommunens eller regionens ekonomi, inklusive den kommunala koncernen, bör SCB regelbundet utvärdera om RS ska utökas med vissa uppgifter. Önskemål om vilka ytterligare uppgifter som efterfrågas för analyser behöver fångas upp.

Utredningen konstaterar att det finns ett behov av att utöka insamlingen med uppgifter om kassaflödesanalysen för kommuner och för kommunala koncernföretag. Syftet är att möjliggöra en utveckling av den ekonomiska styrningen och analysen av denna. Uppgifter om utfallet i resultaträkning och balansräkning samlas i dag in i RS 2 för kommuner och kommunala koncernföretag. Det finns en skillnad mellan kommuner och regioner i så måtto att för regionerna samlas resultaträkning, balansräkning och kassaflödesanalys in i RS 1.

Enligt LKBR ska årsredovisningen innehålla en kassaflödesanalys, och RKR har lämnat en rekommendation[44] om detta. Kassaflödesanalysen ger värdefull information om kommunens eller regionens in- och utbetalningar under året. Särskilt intressant är förändringar av lånens utveckling, dvs. amorteringar och/eller nyupptagna lån. Vidare ger kassaflödesanlysen värdefull information om hur årets investeringar har finansierats. Relevansen av dessa uppgifter har ökat i och med ökningen av storleken på investeringar och låneskuld i sektorn.

Uppgifter om kassaflödesanalys samlas, som nämnts ovan, i dag in för regioner. Uppgifter om kassaflödesanalysen har tidigare samlats in för kommuner. Sedan 2011 efterfrågar SCB inte längre denna uppgift från kommunerna. Orsaken uppges vara att kvaliteten var bristfällig och att uppgifterna därmed inte användes. Det kan bottna i att det saknas en standard för kassaflödesanalys. RKR presenterar i sin rekommendation[45] två olika förslag till uppställning: direkt metod respektive indirekt metod, den insamling som sker från regionerna följer indirekt metod. Det är en fördel om de olika parterna som har intresse i kassaflödesanalysen kan enas om en standard. Det har till utredningen också framförts tankar om att delar av kassaflödesanalysen kan beräknas från redan insamlade uppgifter från resultat- och balansräkningarna och att därför skulle bara en mindre mängd kompletterande uppgifter behöva ingå i insamlingen. SCB bör få i uppdrag att föreslå hur insamlingen kan ske, inklusive val av metod för

[44] RKR:s rekommendation R13 Kassaflödesanalys (nov 2018).
[45] RKR:s rekommendation R13 Kassaflödesanalys (nov 2018).

uppställning samt vilka uppgifter som behöver samlas in. Arbetet bör ske tillsammans med Finansdepartementet, SKR och RKR. Målet är att en komplett kassaflödesanalys för kommunerna ska finnas tillgänglig utan de kvalitetsbrister som har funnits tidigare.

6.10.4 Ökad kvalitet och effektivitet i uppgiftsinsamlingen

Utredningens bedömning: Statistiska centralbyrån bör fortsätta arbetet med att effektivisera och kvalitetssäkra arbetet kring uppgiftslämnandet från kommuner och regioner.

Skälen för utredningens förslag: Utredningen har erfarit att det finns brister i kvaliteten i den statistik som har använts för utredningens analyser, vilket har varit ett problem. Med syfte att öka kvaliteten och användarbarheten av insamlad statistik bör SCB fortsätta att följa upp vad problem kring uppgiftslämnandet beror på och föreslå förbättringsåtgärder. I slutändan handlar det om att analyser och beslutsunderlag ska vara tillförlitliga.

Utredningen vill framhålla att det i dag finns en stor uppgiftslämnarbörda för kommuner och regioner och att åtgärder för att minska denna börda är önskvärda. För att den administrativa bördan ska minska både för uppgiftslämnare och insamlare kan det finnas anledning att inventera användandet av den statistik som lämnas och se över möjligheten till ytterligare automatisering. Om det finns uppgifter som inte används bör det övervägas att ta bort dessa från insamlingen. Arbetet med översyn och kvalitetshöjningar bör ske i samarbete mellanuppgiftslämnare, insamlare och de parter som använder statistiken i sina analyser.

6.11 En övre gräns för utgifter och belåning

6.11.1 Utgiftstak för kommunsektorn

Utredningens bedömning: En övre gräns för utgifter för kommuner och regioner bör inte införas.

Skälen för utredningens bedömning: Utredningen ska bedöma om det finns behov av och är lämpligt att införa en övre gräns för utgifter för kommunsektorn. Ett utgiftstak kan antingen uttryckas på sektornivå eller för varje kommun och region.

Det förstnämnda tillämpas i exempelvis Danmark där det danska kommunförbundet tillsammans med staten avtalar för varje år om kommunsektorns sammantagna utgiftsnivå varefter kommunförbundet tillsammans med kommunerna tar ett kollektivt ansvar för att utgiftsnivån inte överskrids. Utredningen bedömer att de institutionella förutsättningarna för en sådan modell inte finns i Sverige.

I Danmark avtalar Kommunernes Landsforening och staten om ett utgiftstak för kommunsektorn som helhet. För att taket ska hållas är det förenat med ekonomiska sanktioner mot både den individuella kommunen och mot kommunkollektivet. I Sverige finns ingen tradition av sanktioner inom den ekonomiska förvaltningen gentemot kommuner och regioner, vilket bedöms vara en förutsättning för att ett tak skulle få en reell verkan. Det saknas dessutom former för regelrätta förhandlingar mellan staten och kommunsektorn om de ekonomiska förutsättningarna under kommande år. Utredningen har inte heller uppfattat att SKR har möjlighet eller intresse av att ta på sig en liknande roll som det danska kommunförbundet har i det här fallet.

Ett individuellt utgiftstak för varje kommun och region skulle i stället kunna fastställas av staten. Den huvudsakliga invändningen mot ett sådant tillvägagångssätt är att det utgör ett stort ingrepp i den kommunala självstyrelsen. Det blir också en uppenbar begränsning av möjligheterna för den enskilda kommunen eller regionen att bestämma omfattningen av och ambitionsnivån på de välfärdstjänster som ska tillhandahållas. Det finns också en informationsasymmetri mellan staten och kommunsektorn som riskerar att leda till en nivå på utgifterna som inte tillgodoser kommunens eller regionens behov, alternativt leda till ett beteende där utgiftsbehoven överdrivs.

Oavsett modell kan händelser som är svåra att prognosticera få en stor påverkan på en kommun eller region. Det kan t.ex. handla om snabba förändringar av befolkningsunderlaget som i sin tur ställer krav på nya utgifter.

Det går att argumentera för att balanskravet och kravet på god ekonomisk hushållning redan i dag skapar relativt tydliga begränsningar av de kommunala utgifterna. Ökade utgifter kan självfallet finansieras av ett ökat skatteuttag, men under de senaste 20–25 åren

har den kommunala skattesatsen höjts i förhållandevis små steg och relativt sällan i varje enskild kommun och region. Det finns uppenbarligen en politisk kostnad förknippad med att höja skattenivåerna.

Utgifter för investeringar begränsas inte på kort sikt av balanskravet och därför blir utgifterna under perioder med höga investeringsnivåer högre än intäkterna. På sikt fångas dock investeringsutgifterna i resultaträkningen genom avskrivningar.

6.11.2 Lånetak för kommunsektorn

Utredningens bedömning: En begränsning av kommunernas och regionernas möjligheter till upplåning bör inte införas.

Skälen för utredningens bedömning: Kommunsektorns låneskuld har ökat i takt med investeringarna under den senaste tioårsperioden. Det har synts bl.a. i kommunsektorns andel av Maastricht-skulden som nästan har fördubblats.

Utredningen bedömning om att upplåningsmöjligheten för kommuner och regioner inte bör begränsas har flera skäl. I utredningens förslag om långsiktiga mål för god kommunal hushållning innefattas mål för investeringarnas självfinansieringsgrad, vilket ska förbättra styrningen av den del av upplåning som rör kommunens eller regionens egna investeringar. Investeringarna består både av demografiskt drivna nyinvesteringar och återinvesteringar för att ersätta en äldre kapitalstock. En begränsning som omfattar all upplåning för kommuner och regioner kan begränsa möjligheten för nödvändiga ny- och återinvesteringar, vilket på sikt kan medföra negativa konsekvenser för möjligheten att bedriva verksamheten ändamålsenligt.

Därtill skulle en begräsning av kommunsektorns möjligheter att ta upp lån kunna leda till ett förfarande med temporära skattehöjningar för att finansiera investeringar, vilket är ett mindre effektivt tillvägagångssätt än att låna upp medel till investeringarna ur ett samhällsekonomiskt perspektiv.

Om en begränsning av sektorns möjligheter till upplåning ändå övervägs bör utformningen minimera de potentiellt negativa effekter som kan uppstå på kommunernas och regionernas möjlighet att bedriva sin verksamhet ändamålsenligt.

I avsnitt 5.10.3 redogörs för olika sätt att reglera kommunsektorns upplåning och vilka potentiella konsekvenser de kan föra med sig.

En begränsning av vidareutlåningen inom den kommunala koncernen, dvs. till de kommunala företagen, är en mindre problematisk metod för att begränsa uppbyggnaden av den kommunala förvaltningens andel av Maastricht-skulden. En potentiell negativ effekt av en sådan åtgärd är ökade upplåningskostnader för företagen. Den effekten kan dock mildras helt eller delvis genom att kommuner och regioner i stället går i borgen för företagens lån. I förlängningen kan dock riskexponeringen ändå bli lika stor som i dag men utan att kommunerna och regionerna har en direkt möjlighet att påverka riskbilden.

De kommuner och regioner som både har lån och placeringar i finansiella värdepapper är exponerade mot risker på både tillgångs- och skuldsidan. Förfarandet har varit fördelaktigt under det senaste decenniet i och med att avkastningen på värdepapper har varit högre än räntekostnaden för krediter. En ogynnsam börsutveckling kan dock få negativa konsekvenser i form av en framtvingad neddragning i verksamheten. Tillåten risk vid användning av finansiella instrument hanteras dock inom kommunernas och regionernas riktlinjer för medelsförvaltning. Utredningens förslag om att medelsförvaltningen i högre utsträckning ska betona betryggande säkerhet framför god avkastning syftar till att minska förekomsten av sådana dubbelsidiga risker som beskrivits ovan. Om denna åtgärd inte får tillräcklig effekt kan det vara aktuellt att ta upp frågan på nytt och överväga mer tydliga begränsningar av kommunernas och regionernas upplåning.

7 Lagteknisk översyn

7.1 Utredningens uppdrag

Den nya kommunallagen trädde i kraft den 1 januari 2018 och LKBR trädde i kraft den 1 januari 2019. Ramverket för den ekonomiska förvaltningen ingick varken i översynen av kommunallagen eller i översynen av den kommunala redovisningslagen. Det är viktigt att lagstiftningen har en bra och lättillgänglig struktur. Mot den bakgrunden ska utredningen enligt kommittédirektivet göra en lagteknisk översyn av kommunallagens bestämmelser i 11 kap. Ekonomisk förvaltning.

7.2 Tidigare lagtekniska översyner

Inom ramen för den senaste översynen av kommunallagen (En kommunallag för framtiden dir. 2012:105) ingick att utredningen skulle göra en lagteknisk översyn av hela lagen. Mot bakgrund av det behov som fanns av modernisering, nya kapitel och en ny mer lättillgänglig struktur föreslog utredningen i sitt slutbetänkande En kommunallag för framtiden (SOU 2015:24) att en helt ny lag skulle antas. Den nya kommunallagen trädde i kraft 1 januari 2018.

I den lagtekniska översynen som gjordes av kommunallagsutredningen ingick 11 kap. Ekonomisk förvaltning. Utredningen föreslog att vissa bestämmelser i kapitlet skulle flyttas till andra kapitel, bl.a. flyttades bestämmelser om avgiftsuttag och självkostnadsprincipen till 2 kap. Kommunala angelägenheter. Vidare gjordes förändringar för att kapitlets bestämmelser skulle komma i en tydligare tidsordning med bestämmelserna om budget först, därefter bestämmelser om bl.a. hantering av över- och underskott och slutligen hanteringen av räkenskaperna. Därutöver gjordes vissa språkliga och redaktionella justeringar.

Sammantaget innebär detta att bestämmelserna i 11 kap. har ett modernt språk, nya underrubriker och en genomtänkt disposition utifrån de förutsättningar som gällde vid tiden för den senaste kommunallagsöversynen. Kommunallagsutredningen föreslog dock inte annat än mindre materiella ändringar i bestämmelserna i 11 kap. och därmed gjorde utredningen inte heller någon fördjupad analys av begreppsanvändning, bestämmelsernas placering och inbördes förhållande.

7.3 Utredningens förslag

Utredningens bedömning: Den nuvarande strukturen i kommunallagens 11 kap. Ekonomisk förvaltning bör behållas.

Utredningens förslag: Följande förändringar av lagteknisk karaktär ska genomföras:

1. Användningen av begreppen *mål*, *riktlinjer* och *plan* ska användas konsekvent i bestämmelsen om budgetens innehåll och i bestämmelsen om programmet för god kommunal hushållning.
2. Begreppen *besluta*, *fastställa* och *anta* ska användas konsekvent i 11 kap.
3. Begreppet balanskravsresultat ska framgå i bestämmelsen om balanskravet.
4. Begreppet *medelsförvaltning* ska tas bort i 11 kap.

Skälen för utredningens förslag och bedömning

Allmänt

I samband med utformningen av nya och reviderade bestämmelser i 11 kap. kommunallagen som följer av utredningens materiella förslag till förändringar av regelverket avseende den ekonomiska förvaltningen har lagtekniska hänsyn tagits. I vissa fall utgörs de förändringar som föreslås en kombination av lagtekniska justeringar och materiella förändringar. I övrigt finns vissa överväganden och förslag som beskrivs och motiveras nedan.

Språk, rubriker och struktur

Inom ramen för en lagteknisk översyn ingår bl.a. att se över språk, rubriker och struktur. Kommunallagen är en ramlag och har utformats för att tillgodose både behovet av effektivitet och professionalitet i verksamheten samt kommuner och regioners roll på den demokratiska arenan. En annan grundläggande aspekt är att kommunallagen är utformad utifrån ett medborgarperspektiv.

Mot bakgrund av att en genomgående lagteknisk översyn nyligen genomförts inom ramen för kommunallagsöversynen och eftersom strukturen i 11 kap. överensstämmer med strukturen i övrigt i kommunallagen gör utredningen bedömningen att den nuvarande strukturen och rubriksättningen i kapitlet är ändamålsenlig och bör behållas. Stora förändringar av 11 kap. i detta avseende skapar ett behov av lagtekniska justeringar även i andra kapitel så att lagen i stort har en enhetlig struktur. Detta ingår dock inte i utredningens uppdrag.

Budgetens innehåll

I 11 kap. 6 § kommunallagen regleras budgetens innehåll, bl.a. framgår det av 6 § första stycket att de finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning ska anges i budgeten. Av 6 § andra stycket framgår att budgeten även ska innehålla en plan för verksamheten under budgetåret. Planen ska i sin tur innehålla mål och riktlinjer för verksamheten som är av betydelse för god ekonomisk hushållning. Enligt 6 § tredje stycket ska budgeten innehålla en treårsplan för ekonomin som även ska innehålla de finansiella målen enligt första stycket.

Delvis samma begrepp som används avseende budgeten finns också, men i en annan innebörd, i bestämmelsen om god ekonomisk hushållning i 11 kap. 1 § kommunallagen. Detta är inte en önskvärd ordning och det finns därför skäl att renodla användningen av dessa begrepp. Därför föreslås i avsnitt 6.7.1 förändringar av vissa av de begrepp som används i 11 kap. 6 § kommunallagen, framför allt mot bakgrund av de förändringar som föreslås angående kraven på innehållet i programmet för god kommunal hushållning. Enligt utredningens förslag i avsnitt 6.3.3 uppställs krav på mål och riktlinjer i programmet för god kommunal hushållning. Därför bör dessa begrepp inte användas i anslutningen till budgeten och begreppen mål

och riktlinjer samt finansiella mål av betydelse för en god ekonomisk hushållning tas bort. I stället föreslår utredningen att det i anslutning till budgeten uppställs krav på planer för verksamheten och ekonomin och att dessa planer ska innehålla mål för planperioden. Utifrån den renodling av begrepp som föreslås har bestämmelsens utformning setts över redaktionellt.

Användningen av begreppen beslut, anta och fastställa

I 11 kap. om Ekonomisk förvaltning finns anledning att se över begreppen *besluta*, *anta* och *fastställa* som används för olika situationer. Inom ramen för den lagtekniska översynen som kommunallagsutredningen genomförde gjordes en översyn av användningen av begreppet *bestämma* å ena sidan och *beslut* å andra sidan. Enligt de överväganden som gjordes då används begreppet *bestämma* främst när det handlar om större frågor som inte är särskilt avgränsade och *besluta* när det gäller mer detaljerat angivna frågor.[1]

I 11 kap. används begreppet *besluta* framför allt när det gäller enskilda tillfällen och mer detaljerat angivna frågor. Dock används begreppet också för situationer som i praktiken inte fodrar enskilda beslut, t.ex. ställningstaganden som fullmäktige ska göra inom ramen för budgeten. Utredningen har säkerställt att begreppet *besluta* används konsekvent i de materiella förändringar som föreslås samt i 11 kap. i övrigt. Det handlar framför allt om justeringar av bestämmelserna i 11 kap. 12–13 §§ kommunallagen om reglering av negativa balanskravsresultat.

I övrigt bör det noteras att det begrepp som används avseende beslut om budgeten i kommunallagen är att budgeten *fastställs*. Detta begrepp används också fortsättningsvis genomgående.

Begreppet *anta* används bl.a. i 11 kap. 12 § kommunallagen avseende åtgärdsplan för reglering av negativa balanskravsresultat. I övrigt används begreppet för liknande situationer i övriga kapitel i kommunallagen, dvs. avseende antagande av bl.a. program och reglementen. I 11 kap. 1–3 §§ kommunallagen används dock begreppet *besluta om* avseende olika riktlinjer. Då kravet på alla dessa riktlinjer tas bort och i stället ersätts med ett program för god kommunal hushållning används också begreppet *anta*.

[1] SOU 2015:24, s. 693.

Kopplingen mellan balanskravet och balanskravsresultatet

Utredningen föreslår i avsnitt 6.7.2 att budgeten ska innefatta en balanskravsutredning. Detta föranleder ett förtydligande av vilket resultatbegrepp som avses för balanskravet. Utredningen föreslår i avsnitt 6.4.1 att detta resultatbegrepp ska utgöras av balanskravsresultatet enligt 11 kap. 10 § LKBR. Därför skulle det formellt sett räcka med en hänvisning till LKBR i 11 kap. 5 § kommunallagen.

Mot bakgrund av den nära koppling som finns mellan kommunallagen och LKBR samt balanskravsresultatets centrala roll för tillämpningen av balanskravet anser utredningen att begreppet balanskravsresultat bör införas i bestämmelsen om balanskravet i kommunallagen.

Begreppet medelsförvaltning tas bort

I 11 kap. 17 § kommunallagen finns bestämmelser om den interna redovisningen på nämndnivå. Av bestämmelsen framgår att styrelsen och övriga nämnder fortlöpande ska föra räkenskaper över de medel som de förvaltar. I 11 kap. 18 § kommunallagen finns en bestämmelse om att styrelsen bestämmer när övriga nämnder senast ska redovisa sin medelsförvaltning under föregående budgetår till styrelsen.

Mot bakgrund av att begreppet *medelsförvaltning* har tagits bort från 11 kap. i övriga delar, dvs. i rubriken i anslutning till 11 kap. 2–4 §§ och i 11 kap. 3 §, anser utredningen att denna bestämmelse bör formuleras om så att begreppet *medelsförvaltning* tas bort även i 11 kap. 18 §. En sådan omformulering gör även att lydelsen i 18 § i högre grad än tidigare ansluter till lydelsen i 17 §.

7.4 Följdändringar i annan lagstiftning

Utredningens förslag: Hänvisningar till nuvarande bestämmelser i 11 kap. kommunallagen ska i de författningar där de förekommer ersättas med hänvisningar till de bestämmelser som omfattas av utredningens förslag.

Förändringar av hänvisningar till 11 kap. kommunallagen föreslås i lagen om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser och i lag om ändringar i Sveriges indelning i kommuner och regioner.

Skälen för utredningens förslag: Det finns hänvisningar till 11 kap. 1–4 §§, 5 första och andra styckena, 6, 15 och 22 §§ kommunallagen i 21 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser. Därmed finns det utifrån utredningens förslag om att införa två nya bestämmelser i 11 kap. 2 och 3 §§ kommunallagen behov av att föreslå följdändringar. Utredningen föreslår att nuvarande bestämmelser i 11 kap. 2–4 §§ kommunallagen ska tas bort, även utifrån dessa förändringar finns behov av att föreslå följdändringar.

Det finns vidare hänvisningar till 11 kap. 2 och 3 §§ kommunallagen i 3 kap. 31 § första stycket 2 lag (1979:411) om ändringar i Sveriges indelning i kommuner och regioner. Därmed finns det utifrån utredningens förslag om att ta bort bestämmelserna i nuvarande 11 kap. 2 och 3 §§ och att införa två nya paragrafer i 11 kap. 2 och 3 §§ behov av att föreslå följdändringar.

8 Konsekvensanalys

8.1 Inledning

Enligt kommittédirektivet ska utredaren vid utformningen av förslagen, utöver vad som framgår av kommittéförordningen (1998:1474), särskilt belysa de kortsiktiga och långsiktiga konsekvenserna av de förslag på åtgärder som lämnas och de alternativa förslag som har övervägts. I det ingår bl.a. att beskriva de samhällsekonomiska konsekvenserna liksom eventuella konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten. Vidare ska utredaren, om något av förslagen i betänkandet påverkar den kommunala självstyrelsen, också redovisa de särskilda avvägningar som lett fram till förslagen.

Enligt 14–15 a §§ kommittéförordningen ska en utredning redogöra för vilka konsekvenser utredningens förslag får för kostnaderna eller intäkterna för staten, kommuner, regioner, företag eller andra enskilda. En beräkning av dessa konsekvenser ska redovisas i betänkandet. Om förslagen innebär samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt, ska dessa redovisas. När det gäller kostnadsökningar och intäktsminskningar för staten, kommuner eller regioner, ska en finansieringslösning föreslås. Om förslagen i ett betänkande har betydelse för den kommunala självstyrelsen, ska konsekvenserna i det avseendet anges i betänkandet. Detsamma gäller när ett förslag har betydelse för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

Utredningen redovisar i det följande konsekvenserna av de förslag som lämnas och hur förslagen påverkar kommuner och regioner, staten och statliga myndigheter och de offentliga finanserna. Vidare

redovisas konsekvenserna av utredningens förslag vid en förändrad pensionsredovisning.

En sammanfattande bedömning av konsekvenserna för kommuner och regioner görs i avsnitt 8.2.9.

8.2 Konsekvenser för kommuner och regioner

8.2.1 God kommunal hushållning

Förslagen

Utredningen föreslår att ramarna för den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner preciseras och i högre grad än tidigare fokuserar på ett långsiktigt perspektiv inom ekonomistyrningen. Begreppet god kommunal hushållning föreslås ersätta god ekonomisk hushållning för att betona vikten av att beakta både ekonomi och verksamhet i ekonomistyrningen och markera att ekonomin ska utgöra en yttre ram för verksamheten.

Utredningen föreslår att krav införs på att anta ett program för god kommunal hushållning som ska innehålla mål och riktlinjer för hur en god kommunal hushållning kan nås. Programmet ska minst innehålla vissa ekonomiska mål. Mål ska anges för årets resultat, soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, självfinansieringsgrad av investeringar samt låneskuld. Dessa ekonomiska mål ska formuleras med utgångspunkt i kommunens eller regionens långsiktiga behov och förutsättningar. Programmet ska vidare minst innehålla riktlinjer för medelsförvaltningen, där tillåten risk vid placering och upplåning ska anges, och riktlinjer för resultatreserv.

Programmet för god kommunal hushållning ska även innehålla en beskrivning av de konsekvenser för verksamheten som följer av de obligatoriska ekonomiska målen i programmet.

Utredningen föreslår att de särskilda bestämmelserna om medelsförvaltning tas bort i syfte att inom ramen för god kommunal hushållning skifta fokus från krav på en god avkastning till krav på en betryggande säkerhet. Kravet på att fullmäktige ska anta separata riktlinjer för medelsförvaltning och för pensionsmedelsförvaltning tas bort. Dessa frågor hanteras i stället i programmet för god kommunal hushållning.

Utredningens förslag innebär också, i likhet med det som tidigare gällde för kravet på god ekonomisk hushållning, att kravet på en god kommunal hushållning även ska omfatta sådan verksamhet som bedrivs genom hel- och delägda kommunala bolag, kommunala stiftelser och föreningar. Programmet för god kommunal hushållning ska också omfatta dessa juridiska personer.

Konsekvenser

Ekonomiska konsekvenser

Utredningens förslag syftar till att ekonomin tydligare ska sätta ramar för verksamheten. Det innebär att resultatkraven för en del kommuner och regioner behöver höjas. På lite längre sikt för det med sig att kommunsektorns ekonomiska ställning stärks och att självfinansiering av investeringar kan öka. För att nå ett högre resultat behöver antingen intäkter öka eller kostnader minska. I de fall ett höjt skatteuttag inte är aktuellt kan prioriteringar och effektiviseringar i verksamheten komma att bli nödvändiga.

Ett förändrat perspektiv kring medelsförvaltning kan föra med sig att risker vid förvaltning av medel begränsas i den minoritet kommuner och regioner som i dag har valt att ta större risker i sin medelsförvaltning. En medelsförvaltning med ökat fokus på säkerhet kan ge jämnare och tryggare avkastning över tid men sannolikt även lägre avkastning i genomsnitt.

Konsekvenser för det kommunala självstyret

Enligt dagens regelverk ska kommuner och regioner ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet samt i hel- och delägda kommunala bolag, kommunala stiftelser och föreningar. Övergången till en god kommunal hushållning och beskrivningen av den närmare innebörden av begreppet innebär en utökad reglering i förhållande till dagens reglering. Detta utgör därmed en viss inskränkning av den kommunala självstyrelsen.

Enligt dagens regelverk ska fullmäktige besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning, resultatutjämningsreserver, medelsförvaltning och förvaltning av pensionsmedel. Förslaget om att ta bort kraven

på att upprätta dessa riktlinjer och ersätta dem med ett krav på att anta ett program för god kommunal hushållning utgör inget nytt åliggande och bedöms därmed inte begränsa den kommunala styrelsen i förhållande till nuvarande regler.

Utredningens förslag avseende krav på innehåll i programmet för god kommunal hushållning och krav på vissa obligatoriska mål och riktlinjer innebär däremot en ökad detaljstyrning och därmed en viss begränsning av självstyret.

Syftet med förslagen ovan är att skapa en större stadga kring det övergripande målet för den ekonomiska förvaltningen samt att tydliggöra och underlätta tillämpningen för kommuner och regioner. Detta bör dock ske med beaktande av behovet av flexibilitet och möjlighet till lokal anpassning. När det gäller kraven på innehåll i programmet för god kommunal hushållning kan det noteras att de flesta kommuner och regioner, dock inte alla, redan har mål som är snarlika de som utredningen föreslår. Förslaget syftar till att skapa tydlighet och enhetlighet kring de viktigaste målen. Kommuner och regioner fastställer själva målnivåerna för de fyra obligatoriska målen och kan bestämma att anta kompletterande mål utöver dessa.

Den tydliga betoningen på långsiktighet i programmet för god kommunal hushållning och att målen i budgeten ska koppla till programmet, minskar risken för kortsiktiga avsteg från kommunens eller regionens långsiktiga inriktning. Därmed kan avsteg som inte är förenliga med kravet på god kommunal hushållning undvikas vilket också minskar risken för att verksamheten bedrivs på ett sätt som innebär att kommande generationer får bekosta nuvarande generations konsumtion. För att uppnå syftet att få en större stadga i den ekonomiska styrningen utifrån ett mer långsiktigt och enhetligt perspektiv krävs viss lagreglering. Mot denna bakgrund bedömer utredningen att förslagens syfte inte kan tillgodoses på ett mindre ingripande sätt och att begränsningen av den kommunala självstyrelsen är proportionerlig.

Administrativa kostnader

Upprättandet av programmet för god kommunal hushållning och formuleringen av mål som tar sin utgångspunkt i en långsiktig ekonomisk analys kan innebära en ökad administrativ kostnad, i synner-

het första gången en kommun eller en region formulerar sådana mål. I och med att krav uppställs på revidering varje mandatperiod, kommer behovet av en viss arbetsinsats att återkomma vart fjärde år, men den bedöms som mindre än den som uppstår första gången programmet upprättas. Kraven på en bättre och mer långsiktig ekonomistyrningsprocess kan också innebära ett delvis förändrat arbetssätt där de förtroendevalda involveras i högre grad än tidigare. Det kan i ett inledningsskede medföra en större arbetsbörda.

8.2.2 Ekonomi i balans

Förslagen

Utredningen bedömer att balanskravet bör behållas men att det finns ett behov av att det preciseras. Utredningen föreslår att balanskravet ska formuleras som att budgeten ska upprättas så att balanskravsresultatet är positivt. Huvudregeln vid uppkomsten av negativa balanskravsresultat ska även fortsättningsvis vara att dessa ska återställas inom tre år. Utredningen föreslår dock att regelverket kring balanskravet skärps på så sätt att det inte längre ska vara möjligt att upprätta en obalanserad budget eller avstå från att återställa ett negativt balanskravsresultat med hänvisning till synnerliga skäl.

Utredningen föreslår i stället att undantag för att inte upprätta en budget i balans eller för att återställa ett negativt balanskravsresultat får göras om en kommun eller region har en stark finansiell ställning. En stark finansiell ställning avser ett förhållande där en fortsatt konsolidering av ekonomin inte är önskvärd. Utredningen formulerar i sina överväganden en tydlig beskrivning av vad som kan anses utgöra en stark finansiell ställning. Därtill kommer även tidigare års sparade överskott, via den resultatreserv som utredningen föreslår, att kunna tas i anspråk och på så sätt höja balanskravsresultatet.

Utredningen föreslår vidare att tiden för att återställa ett negativt balanskravsresultat kan förlängas från tre till sex år i fall då särskilda skäl föreligger.

Utredningen föreslår att balanskravsutredningen kompletteras med nya balanskravsjusteringsposter för att ta bort kortsiktiga fluktuationer: exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar samt omvärdering av pensionsskulden rensas bort från årets resultat vid beräkning av årets resultat efter balanskravsjusteringar.

För att stärka styrningen, öka transparensen och verka för att förebygga negativa balanskravsresultat föreslås att årets resultat efter balanskravsjusteringar och balanskravsresultatet redovisas i direkt anslutning till resultaträkningen.

Konsekvenser

Ekonomiska konsekvenser

Förslaget om att ta bort möjligheten att åberopa synnerliga skäl innebär att avsteg från balanskravet begränsas till det specifikt angivna undantaget om en stark finansiell ställning, som utredningen föreslår. Detta är en skärpning av balanskravet genom att samtliga negativa balanskravsresultat i normalfallet behöver återställas inom tre år såvida det inte finns en stark finansiell ställning. Ett krav på att samtliga negativa balanskravsresultat ska återställas kommer att föra med sig en högre resultatnivå i vissa kommuner och regioner. Synnerliga skäl åberopas årligen av var tionde kommun i dag. För dessa kommuner upphör möjligheten att nyttja eget kapital såvida inte anledningen till att åberopa synnerliga skäl täcks in av de tillkommande justeringarna och undantagen i balanskravsutredningen. Sammantaget bedöms effekterna av utredningens förslag på sektorns resultat bli positiva.

Möjligheten att förlänga återställandetiden begränsas till högst sex år om det finns särskilda skäl, vilket i praktiken är en skärpning vad gäller återställandetiden jämfört med den i princip obegränsade förlängning som det finns möjlighet till i dag inom ramen för synnerliga skäl. Jämfört med en obegränsad förlängning innebär utredningens förslag ett snabbare återställande och högre resultatnivåer i de aktuella fallen. På kort sikt, med utgångspunkt i huvudregeln om återställande på tre år, kan flexibiliteten vid stora underskott generera lägre resultatnivåer eftersom det är möjligt att skjuta upp återställandet av ett negativt balanskravsunderskott från tre år till sex år.

Det specifikt utpekade undantaget stark finansiell ställning har tidigare ansetts kunna rymmas inom synnerliga skäl. En stark finansiell ställning ska även fortsättningsvis kunna utgöra ett skäl till undantag från balanskravet. Emellertid kan den specificering av innebörden av stark finansiell ställning som utredningen beskriver komma att innebära att tolkningsutrymmet begränsas för vad som kan anses

utgöra en stark finansiell ställning. Utifrån hur undantaget för stark finansiell ställning hittills har tillämpats bedömer utredningen att detta sannolikt leder till högre resultatnivåer.

Förslaget om att exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar ska kunna ingå som en justeringspost i balanskravsutredningen innebär att dessa intäkter inte ska kunna finansiera den löpande verksamheten, vilket i sin tur innebär att årets resultat efter balanskravsjusteringar blir lägre än årets resultat. För de kommuner och regioner som tidigare har finansierat löpande verksamhet med dessa intäkter krävs högre resultat än tidigare.

De nya balanskravsjusteringsposterna innebär också att den kraftiga resultatpåverkan som en omvärdering av pensionsskulden kan medföra, till följd av ändrade livslängdsantaganden eller förändrad diskonteringsränta, inte påverkar balanskravsresultatet. Ändrade livslängdsantaganden kommer, eftersom medellivslängden trendmässigt ökar, att medföra att pensionsskulden ökar. Årets resultat påverkas därmed negativt och resultatet efter balanskravsjusteringar blir högre än årets resultat. Förändrad diskonteringsränta kommer sannolikt att både kunna öka och minska årets resultat, men utan effekt på resultatet efter balanskravsjusteringar, vid enskilda tillfällen. Med tanke på dagens lågräntemiljö är det rimligt att förvänta sig ränterörelser uppåt under den kommande tioårsperioden och följaktligen en höjd diskonteringsränta. Det leder till att pensionsskulden minskar vilket då får en positiv effekt på årets resultat. Det ger i sin tur ett lägre resultat efter balanskravsjusteringar jämfört med årets resultat. För de kommuner och regioner som vid tidigare omvärderingar av pensionsskulden hävdat synnerliga skäl för att inte återställa ett negativt balanskravsunderskott blir det ingen förändring.

Konsekvenser för det kommunala självstyret

Förslagen innebär i viss mån ett ingrepp i det kommunala självstyret i och med att möjligheten till avsteg från balanskravet begränsas i förhållande till den nuvarande praxis. Syftet med förslaget är att stävja en alltför vidlyftig användning av synnerliga skäl som förekommit i vissa fall och som också i förlängningen riskerar att leda till en urholkning av ekonomin och en minskad respekt för regelverket. Ett alternativ för att komma tillrätta med denna problematik kan vara

att ta bort den begränsning som finns avseende möjligheten till laglighetsprövning av beslut om att åberopa synnerliga skäl. Ytterligare möjligheter till domstolsprövning av kommunala beslut är dock ett stort ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

En förutsättning för att åstadkomma en skärpning i detta avseende är därför att införa en tydligare reglering av de undantag som kan medges från balanskravet. Utredningen bedömer att förslagens syfte inte kan uppnås på ett mindre ingripande sätt och att de därmed är proportionerliga i förhållande till ingreppet i den kommunala självstyrelsen.

Administrativa kostnader

Förslaget bedöms inte medföra några ytterligare kostnader.

8.2.3 Resultatreserver

Förslaget

Utredningen föreslår att en resultatreserv införs till vilken kommuner och regioner kan reservera överskott. De kommuner och regioner som har en positiv soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser och som inte har negativa balanskravsunderskott att återställa kan reservera den delen av årets resultat efter balanskravsjusteringar som överstiger två procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. När årets resultat efter balanskravsjusteringar är framräknat i balanskravsutredningen kan medel antingen reserveras till eller disponeras ur resultatreserven, varvid balanskravsresultatet erhålls. Ett tak sätts för hur stor resultatreserven får vara. De kommuner och regioner som avser att ha en resultatreserv ska i programmet för god kommunal hushållning anta riktlinjer för hantering och ange tillåtna ändamål för användning av medel ur resultatreserven.

Konsekvenser

Ekonomiska konsekvenser

Resultatreserven motverkar asymmetrin och ökar flexibiliteten i balanskravet och skapar därigenom ett incitament att spara medel för att använda vid ett senare tillfälle. Resultatreserven kan därigenom ha en indirekt effekt på årets resultat, som både kan vara positiv och negativ. Möjligheten att låta intäkter från det ena året täcka kostnader för det andra året minskar incitamenten att spendera innevarande års medel, som i stället kan sparas. Det leder till en positiv effekt på årets resultat. Resultatreserven kan också leda till att de överskott som i annat fall hade uppstått och ”låsts in” i eget kapital i stället blir möjliga att använda för framtida konsumtion. I den mån resultatreserven inte ger upphov till ett större sparande än i dag eller inte används för att ersätta synnerliga skäl i form av resultatjusteringar för vissa kommuner och regioner, finns en ökad risk för att reserven har en negativ påverkan på årets resultat. Resultatreserven skapar möjligheter för att större omstruktureringsåtgärder, som ska leda till högre resultatnivåer på sikt, kan finansieras i förväg genom eget sparande.

Inledningsvis innebär reservering till en resultatreserv en uppbyggnad av eget kapital. Genom det tak för reservens storlek som utredningen föreslår undviks att alltför stora reserver byggs upp. På så sätt minskar risken för att en alltför stor andel av det egna kapitalet skulle kunna reduceras på kort tid.

Eftersom kraven på att reservera medel är högt ställda, kommer sannolikt inte alla kommuner och regioner att kunna reservera medel, vilket reducerar ovan beskrivna risker.

Konsekvenser för det kommunala självstyret

Förslaget om att införa en resultatreserv innebär att kommuner och regioner ges ett nytt verktyg för att bedriva en långsiktig ekonomistyrning. Det är frivilligt för kommuner och regioner att inrätta en resultatreserv och de begränsningar av reserven som föreslås begränsar inte det kommunala självstyret. Möjligheten att under vissa förutsättningar medge flexibilitet i balanskravet innebär snarare ett utökat självstyre för kommuner och regioner.

Administrativa kostnader

Resultatreserven är frivillig att tillämpa och därför bedöms inte förslaget medföra några ytterligare kostnader för kommuner och regioner.

8.2.4 Konjunkturutjämning

Förslagen

Utredningens förslag innebär att staten tar ett ansvar för att garantera en viss intäktstillväxt för kommunsektorn vid en djupare ekonomisk lågkonjunktur. Samtidigt föreslås en successiv avveckling av resultatutjämningsreserverna genom att inga nya reserveringar tillåts. De kommuner och regioner som har kvarstående medel i resultatutjämningsreserven kan använda dessa i enlighet med regelverket under den kommande tioårsperioden.

Konsekvenser

Ekonomiska konsekvenser

Avvecklingen av resultatutjämningsreserverna innebär att nuvarande modell för konjunkturutjämning av intäkter utgår. I stället föreslås kommunsektorn erhålla ett statligt, regelstyrt konjunkturstöd som lämnas vid djupare konjunkturnedgångar, ett konjunkturbidrag. Den föreslagna, garanterade nivån på 2 procent av skatteunderlagstillväxten är lågt satt för att endast utgöra en grundtrygghet vid intäktsbortfall. Förekomsten av en statlig garanti innebär att kommuner och regioner har en lägsta intäktsnivå att utgå från i sin planering. Med hjälp av den föreslagna resultatreserven kommer många kommuner och regioner därutöver att kunna tillförsäkra sig ett extra tillfälligt utgiftsutrymme, om den garanterade nivån anses vara för låg.

Genom garantibidraget förbättras planeringsförutsättningarna för kommunsektorn och risken minskar för att drastiska åtgärder sätts in som nödbroms när konjunkturen viker – åtgärder som riskerar att vara mindre kostnadseffektiva på längre sikt. Det kan handla om att en avvecklingskostnad senare avlöses av en ny uppstartskostnad i en och samma verksamhet. En stabilare utveckling bedöms gynna en effektivare användning av resurser och därmed den långsiktiga

resultatnivån i sektorn. Det är också positivt för de invånare som nyttjar välfärdstjänsterna att utbudet kan hållas rimligt stabilt även i en konjunkturnedgång.

Konsekvenser för det kommunala självstyret

Förslaget innebär en viss begränsning av det kommunala självstyret i och med att möjligheten att reservera medel till resultatutjämningsreserven tas bort. Det kommer dock fortfarande vara möjligt att under en tio årsperiod ianspråkta sedan tidigare kvarstående medel för att jämna ut intäkter över en konjunkturcykel. Reserven har varit frivillig att tillämpa och knappt hälften av kommunerna och drygt två tredjedelar av regionerna hade fram till 2019 valt att inte reservera medel till resultatutjämningsreserven.

Administrativa kostnader

Förslaget bedöms inte medföra några kostnader för kommuner och regioner.

8.2.5 Budget, räkenskaper och uppföljning

Förslaget

Utredningens förslag innebär att budgeten ska innehålla mål för planperioden för verksamheten och ekonomin vilka utgår från programmet för god kommunal hushållning. Vidare ska budgeten innehålla en samlad bedömning av ekonomin för den kommunala koncernen under budgetåret. Budgeten ska också innehålla en resultaträkning, en balansräkning, en balanskravsutredning, en kassaflödesanalys samt en sammanställning av budgeten för den löpande verksamheten och investeringsverksamheten. I förvaltningsberättelsen ska en utvärdering göras av om budgetens mål har uppnåtts och följts samt om utfallet är förenligt med programmet för god ekonomisk hushållning.

Utredningen föreslår även att beslut om kostnader och utgifter under löpande budgetår, som inte finansieras inom givna ramar, ska resultera i krav på att fullmäktige ska fastställa en reviderad budget.

Krav införs på att årsredovisningen endast får godkännas av fullmäktige om resultat- och balansräkningen är rättvisande. Vidare införs krav på att revisionsberättelsen ska innehålla ett särskilt uttalande om huruvida resultat- och balansräkningen i årsredovisningen är rättvisande. Detta kan utgöra underlag inför fullmäktiges ställningstagande i frågan om resultat- och balansräkningen i årsredovisningen är rättvisande. Utredningen lämnar också vissa andra förslag som hänger samman med godkännandet av årsredovisningen.

Utredningen föreslår att delårsrapporten förenklas genom att vissa krav på innehåll tas bort och att tidsperioden som delårsrapporten omfattar minskas till minst räkenskapsårets första tre månader. Vidare föreslås att styrelsen ska överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer inför behandling i fullmäktige senast vid utgången av juni månad. Kravet på att revisorerna ska uttala sig om delårsrapporten tas bort men möjligheten kvarstår. Därtill föreslås att betydande budgetavvikelser i delårsrapporten ska föranleda att fullmäktige beslutar om en åtgärdsplan.

Konsekvenser

Ekonomiska konsekvenser

Utredningens förslag syftar till att förbättra kommunernas och regionernas styrning och kontroll över budgetprocessen och skapa en större långsiktighet i ekonomistyrningen. En budgetprocess som utgår från målen i programmet för kommunal hushållning leder till bättre förutsättningar för att långsiktiga ekonomiska behov vägs in även i det korta perspektivet, och minskar risken för kortsiktiga hänsyn i verksamheterna som kan vara kostnadsdrivande. Kraven på att budgeten bl.a. ska innehålla en resultaträkning, en balansräkning, och en balanskravsutredning samt en samlad bedömning av ekonomin i den kommunala koncernen stärker ekonomistyrningen och ökar förutsättningarna för hållbara resultat. Krav på fastställande av en reviderad budget vid ofinansierade utgiftsbeslut som påverkar resultatet negativt, ökar respekten för målen i programmet och den fastställda budgetramen. Det ökar incitamenten att i första hand pröva finansiering inom givna ekonomiska ramar, vilket minskar risken att utgifter medges utan att ställning tas utifrån ett helhetsperspektiv för ekonomin. Snabbare uppföljning och god kontroll vid avvikelser gör

att åtgärder snabbare sätts in vid behov och kan därmed vända befarade underskott till en ekonomi i balans. Samtliga förslag på detta område kommer enligt utredningens bedömning att leda till högre resultatnivåer, framför allt i de kommuner och regioner som inte redan har en budgetprocess som ligger i linje med utredningens förslag.

Konsekvenser för det kommunala självstyret

Förslagen innebär en viss ökad detaljstyrning avseende kommuners och regioners processer för den ekonomiska förvaltningen. Tydliga och välstrukturerade processer för budget och uppföljning är av vikt för att verksamhetens utgifter ska kunna hållas inom tillgängliga ekonomiska ramar. Många kommuner och regioner har redan i dag en sådan strukturerad budgetprocess och goda rutiner för ekonomisk uppföljning, men inte alla. Därför finns det anledning att införa bestämmelser som säkerställer en välfungerande budgetprocess och uppföljning i alla kommuner och regioner

Utredningens förslag om att budgeten bl.a. ska innehålla en resultat- och balansräkning samt en balanskravsutredning innebär dels nya åligganden, dels en mer detaljerad reglering av kommuners och regioners arbetssätt. Detsamma gäller förslaget om en samlad ekonomisk bedömning av den kommunala koncernen. Detta innebär att förslagen utgör en mindre inskränkning i den kommunala självstyrelsen.

Utredningens förslag om att fullmäktige vid ofinansierade utgiftsbeslut under löpande budgetår behöver fastställa en reviderad budget utgör ett nytt åliggande. Detsamma gäller utredningens förslag om att fullmäktige ska anta en åtgärdsplan om delårsrapporten visar betydande budgetavvikelser. Dessa förslag innebär en inskränkning av den kommunala självstyrelsen.

Utredningens förslag om att fullmäktige endast får godkänna årsredovisningen om resultat- och balansräkningen är rättvisande införs i syfte att öka transparensen och insynen vid behandling av årsredovisningen samt för att stärka incitamentet för en korrekt tillämpning av LKBR. Förslaget syftar också till ökad tydlighet gällande möjligheten att överklaga fullmäktiges beslut om godkännande av årsredovisning genom laglighetsprövning. Förslaget innebär en viss inskränkning i den kommunala självstyrelsen.

Utredningens förslag om att förenkla delårsrapporten innebär en mindre detaljerad reglering och därmed en minskad inverkan på den kommunala självstyrelsen.

Sammantaget bedömer utredningen att syftet med ovanstående förslag inte kan uppnås på ett mindre ingripande sätt och att förslagen därmed är proportionerliga i förhållande till ingreppet i den kommunala självstyrelsen.

Administrativa kostnader

Förslagen om budget- och uppföljningsprocesserna innefattar nya åligganden som delvis kan innebära ett förändrat arbetssätt. Vissa av förslagen innefattar krav på ytterligare beslut eller en ökad arbetsbelastning, särskilt vid uppstarten av ett nytt sätt att arbeta. Förslaget om en förenklad delårsrapport innebär en lägre arbetsbelastning jämfört med dagens regelverk. Kravet på att anta mål för planperioden i budgeten bedöms som likvärdigt med dagens bestämmelse att budgeten ska innehålla mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning samt finansiella mål, och medför ingen ökad administration.

Förslagen om att budgeten bl.a. ska innehålla en resultaträkning, en balansräkning och en balanskravsutredning samt innefatta en samlad bedömning den kommunala koncernens ekonomi leder till en ökad arbetsinsats och därmed en ökad kostnad i samband med upprättande av budgeten. Samtidigt kommer denna arbetsbörda att tas igen när årsredovisningen ska upprättas i de delar där det finns krav på att motsvarande uppföljning ska ske i förhållande till budgeten.

Båda dessa fall omfattar arbetsuppgifter som ska görs redan i dag, men de delas upp på två olika tillfällen. Sammantaget bedömer utredningen att den tillkommande arbetsbördan är ringa.

Kravet på att fastställa en reviderad budget vid ofinansierade beslut om kostnader och utgifter under löpande budgetår innebär en ny uppgift som, i de fall det sker, innebär en mindre tillkommande arbetsbörda för att komplettera en redan framtagen budget plus en kostnad för beredning av ärendet.

Kravet på att fullmäktige inför beslut om godkännande av årsredovisningen först måste ta ställning till om resultat- och balansräkningen är rättvisande kan leda till att antalet laglighetsprövningar

av fullmäktigebeslut ökar. Det leder sannolikt till en ökad arbetsbörda i kommunsektorn.

Förenklingen av delårsrapporten bedöms leda till en minskad arbetsinsats och därmed minskade kostnader för kommuner och regioner. Kravet på att revisorerna ska göra en bedömning av måluppfyllelse i delårsrapporten tas bort, vilket också innebär en minskad kostnad.

Kravet på att anta en åtgärdsplan vid betydande budgetavvikelser innebär en ny arbetsuppgift och en ökad arbetsbörda. Beredning och beslut kan dock samordnas med den förenklade delårsrapporten och innebär därmed ingen större extra kostnad.

8.2.6 Revision och kontroll

Förslagen

Utredningens förslag innebär att den kommunala revisionen får ett utökat uppdrag att granska om den ekonomiska förvaltningen bedrivs i enlighet med tillämpliga bestämmelser i 11 kap. kommunallagen och sådana mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt. Revisionsberättelsen föreslås vidare innehålla ett särskilt uttalande om förekomsten av negativa balanskravsresultat att reglera utifrån särskilda skäl.

Utredningen föreslår ett förtydligande om att fullmäktige, efter anmärkning från revisorerna, ska motivera beslut om anmärkning med tillägget att såväl beslut om att rikta som att inte rikta en anmärkning ska motiveras.

Utredningen föreslår också att krav införs på behandling vid samma sammanträde av årsredovisning, revisionsberättelse och ansvarsprövningen i fullmäktige.

Krav införs på att revisionsberättelser ska hållas tillgängliga på kommunens eller regionens webbplats.

Konsekvenser

Ekonomiska konsekvenser

Förslagen syftar i sin helhet till att underlätta tillämpningen och förbättra regelefterlevnaden av bestämmelserna om ekonomisk förvaltning för kommuner och regioner. En förbättrad regelefterlevnad

medför en bättre ekonomistyrning som förväntas leda till en höjd resultatnivå i kommunsektorn.

Konsekvenser för det kommunala självstyret

Utredningens förslag innebär en mer detaljerad reglering av den kommunala revisionens granskningsuppdrag och krav på att revisionen i revisionsberättelsen ska uttala sig om det finns negativa balanskravsresultat och om resultat- och balansräkningen är rättvisande. Detta innebär utökade obligatoriska inslag i den kommunala revisionens granskningsuppdrag, vilket utgör en inskränkning av den kommunala självstyrelsen. De uppgifter som utredningen föreslår att revisionen ska utföra ligger dock inom ramen för det uppdrag som revisorerna har redan i dag. Skillnaden är att revisorerna i dag har möjlighet att prioritera inom ramen för detta granskningsuppdrag och kan välja att inte alltid granska exempelvis regelefterlevnad inom den ekonomiska förvaltningen. Förslagen syftar till att stärka revisionens mandat att granska och uttala sig avseende den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner och därmed stärka efterlevnaden av regelverket.

Utredningens förslag avseende den kommunala revisionen ryms inom ramen för den förvaltningsmodell med förtroendevalda revisorer som finns i dag. Ett alternativ för att stärka efterlevnaden som utredningen har övervägt och avfärdat är införandet av statlig tillsyn och sanktioner som utgör ett betydligt större ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Utredningens förslag om en samlad behandling av årsredovisning, revisionsberättelse och ansvarsprövning innebär en mer detaljerad reglering av fullmäktiges arbetssätt vilket innebär en inskränkning i den kommunala självstyrelsen. Förslaget syftar till att öka transparensen och insynen i de ställningstaganden som revisionen gjort inför behandlingen i fullmäktige.

Utredningen bedömer att syftet med förslagen – att stärka efterlevnaden av regelverket och öka transparensen och insynen i de ställningstaganden som revisionen gjort – inte kan uppnås på ett mindre ingripande sätt och att förslagen därmed är proportionerliga i förhållande till ingreppet i den kommunala självstyrelsen.

Administrativa kostnader

Förslagen om ett utökat uppdrag att granska regelefterlevnad samt krav på särskilda uttalanden i revisionsberättelsen som utredningen föreslår ryms inom ramen för revisorernas nuvarande mandat, men de blir härmed obligatoriska. Det för med sig att revisorernas uppdrag utvidgas med ytterligare arbetsuppgifter vilket kan medföra en ökad kostnad eller att andra uppgifter kan behöva prioriteras ned. Detta arbete överlappar till viss del den befintliga granskningen av räkenskaperna och den interna kontrollen.

Det föreslagna kravet på publicering av revisionsberättelser utgör ett nytt åliggande som innebär en mycket ringa kostnad.

8.2.7 Vägledning och stöd

Förslagen

Utredningens förslag innebär att en funktion inrättas för vägledning och stöd avseende regelverket som omgärdar den ekonomiska förvaltningen. Utredningen förordar att funktionen inryms inom en befintlig statlig myndighet. Eftersom en effektiv vägledning och ett effektivt stöd måste utgå från en god kännedom om kommunsektorns ekonomiska utveckling föreslås myndigheten även få ansvar för en löpande uppföljning av den ekonomiska utvecklingen och tillämpningen av bestämmelserna om den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner.

Konsekvenser

Ekonomiska konsekvenser

De kommuner och regioner som i dag upplever att de har ett behov av vägledning och stöd kan genom den nya funktionen få dessa behov tillgodosedda. Det kan förväntas ge en bättre regelefterlevnad och därmed en effektivare ekonomistyrning. På längre sikt kan det förbättra den ekonomiska situationen i kommunsektorn i form av ökad effektivitet och högre resultatnivåer.

Konsekvenser för det kommunala självstyret

Utredningens förslag bedöms inte påverka det kommunala självstyret eftersom det kommer att vara frivilligt att söka vägledning och stöd.

Administrativa kostnader

Utredningens förslag bedöms inte medföra några kostnader för kommuner och regioner, det kan tvärtom medföra att den vägledning och det stöd som erhålls bidrar till högre kunskap och kompetens och gör att administrativa arbetsuppgifter kan skötas mer effektivt med sänkta kostnader som följd.

8.2.8 Statistik

Förslagen

Utredningen föreslår att den nuvarande statistikinsamlingen avseende kommunsektorns ekonomi kompletteras med inhämtning av ett antal nya uppgifter om bl.a. balanskravsutredningen i budget, obligatoriska mål i programmet för god kommunal hushållning, budgetens mål för ekonomin och uppgifter som möjliggör framtagandet av en kassaflödesanalys. SCB föreslås få i uppdrag att se över möjligheterna till ökad automatisering i kvalitetskontroller och uppgiftslämnande.

Konsekvenser

Allmänna konsekvenser

Insamling av fler statistikuppgifter innebär en större arbetsbörda för kommuner och regioner. Samtidigt innebär mer samlad statistik för kommunsektorn en ökad möjlighet till analys och uppföljning samt insyn och jämförbarhet mellan olika kommuner och regioner vilket underlättar styrningen, både för kommunsektorn och för staten, samt stärker demokratin. Bättre möjligheter ges för alla aktörer som använder och analyserar kommunsektorns statistik i dag: riksdag och regering, kommuner och regioner själva, organisationer och myndigheter samt inte minst invånarna.

Ekonomiska konsekvenser

Ökade möjligheter till insyn och jämförbarhet kan i sin tur väntas bidra till en bättre ekonomistyrning. I förlängningen torde det innebära att sektorns resultat och ekonomiska ställning påverkas positivt.

Förslaget förbättrar förutsättningarna för staten att fatta informerade beslut som har påverkan på kommunsektorns ekonomi.

Konsekvenser för det kommunala självstyret

Förslaget innebär att de uppgifter som är tvingande att rapportera till räkenskapssammandraget utökas. Det innebär en viss inskränkning av självstyret. Förslaget syftar till att öka jämförbarheten och skapa bättre insyn i budgeten och räkenskaperna. Utredningen bedömer att syftet med förslagen inte kan uppnås på ett mindre ingripande sätt och att förslagen därmed är proportionerliga i förhållande till ingreppet i den kommunala självstyrelsen.

Administrativa kostnader

Utredningens förslag innebär att omfattningen av uppgifter som ska inrapporteras i räkenskapssammandraget ökar något. Samtidigt kan en ökad automatisering leda till lägre kostnader. Högre kvalitet i statistiken minskar administrativt merarbete för alla som använder statistiken inklusive kommuner och regioner själva. Sammantaget innebär de föreslagna ändringarna därför att några större ytterligare kostnader inte uppkommer för kommuner och regioner.

8.2.9 Sammanfattning av konsekvenserna för kommuner och regioner

Utredningens förslag syftar till att förbättra långsiktigheten i ekonomistyrningen hos kommuner och regioner samt stärka regelefterlevnaden. Förslagen kan förväntas leda till att resultatet och den ekonomiska ställningen förbättras över tid, framför allt i de kommuner och regioner som i dag har svårt att leva upp till kravet på god ekonomisk hushållning.

Flera av förslagen innebär skärpningar av regelverket som bl.a. ökar kraven på att prioritera mellan utgifter och arbeta med att effektivisera verksamheten.

Utredningen föreslår också lättnader i regelverket som förbättrar möjligheten till en långsiktigt hållbar ekonomistyrning. Bland annat genom att minska balanskravets asymmetriska effekt, att förtydliga under vilka förutsättningar staten lämnar konjunkturstöd till kommunsektorn och att skapa en funktion för vägledning och stöd hos en myndighet.

Flera av förslagen innebär att de administrativa kostnaderna övergångsvis kan förväntas öka i kommunsektorn, främst genom att det tillkommer nya moment vid upprättande av budget och planering samt vid uppföljning och vid arbetet med årsredovisningen. De kostnader som uppstår initialt får vägas mot bättre och smidigare processer för ekonomistyrning som kan väntas ge ett bättre ekonomiskt utfall i framtiden.

Den sammantagna bedömningen är att regelverket för ekonomisk förvaltning skärps något jämfört med dagens utformning och att det därmed innebär ett visst ingrepp i det kommunala självstyret. Förändringarna bedöms dock sammantaget leda till en effektivare ekonomistyrning genom att riskerna för underskott och försämrade resultat minskar samt att det ekonomiska utfallet och förutsättningarna för att bemöta de utmaningar kommunsektorn står inför förbättras. Därför bedöms ingreppen i det kommunala självstyret stå i proportion till de effekter som regelförändringarna förväntas ge upphov till.

8.3 Konsekvenser för staten och statliga myndigheter

8.3.1 Konsekvenser för staten

En regelstyrd garantimodell innebär att staten förbinder sig att lämna medel till sektorn när uppställda kriterier uppfylls. Det medför en något mindre flexibilitet för staten att utforma ekonomiskpolitiska åtgärder för att möta en kraftig konjunkturnedgång. Utredningen bedömer dock att en garantimodell ger en mindre negativ påverkan på statens finanser än vad gällande praxis har inneburit vid de två senaste djupare konjunkturnedgångarna.

För att undvika en situation där staten inte kan fullfölja sitt åtagande på grund av svaga finanser föreslår utredningen att garanti-

modellen inte lagreglernas utan att riksdagen fastställer en princip om lämnande av stöd till kommunsektorn under vissa förutsättningar.

8.3.2 Konsekvenser för statliga myndigheter

Förvaltningsrätten

Utredningens förslag om att fullmäktige ska ta ställning till delar av årsredovisningens innehåll kan leda till att fler beslut om godkännande av årsredovisningen kan komma att bli föremål för laglighetsprövning. Detta innebär i sådant fall att ärendemängden för landets förvaltningsdomstolar kan väntas öka. Det har förekommit enstaka fall där en kommuns årsredovisning har varit föremål för laglighetsprövning. Det är därför svårbedömt om i vilken utsträckning som utredningens förslag medför ett ökat antal laglighetsprövningar och i synnerhet i vilken utsträckning sådana domar som kan tänkas överklagas till högre instans. Av den anledningen görs endast ett beräkningsexempel för första instansen förvaltningsrätten.

Om 10 procent av kommunernas och regionernas årsredovisningar blir föremål för laglighetsprövning varje år skulle det, baserat på den genomsnittliga styckkostnaden 2019 för ärenden i förvaltningsrätterna (8 185 kronor) innebära en tillkommande kostnad på 262 000 kronor.

Statistiska centralbyrån

Utredningen föreslår att räkenskapssammandraget anpassas till utredningens förslag, t.ex. att insamlingen ska omfatta de nya justeringar som görs i balanskravsutredningen och den nya resultatreserven, liksom uppgifter om tillämpningen av undantaget stark finansiell ställning och åberopandet av särskilda skäl. SCB föreslås också komplettera insamlingen till räkenskapssammandraget så att det blir möjligt att konstruera en kassaflödesanalys för kommuner och regioner.

Utredningen har bett SCB göra en uppskattning av hur stor kostnad som tillkommer med utredningens förslag. SCB:s uppskattning avser endast första året med uppstarts- och produktionskostnad. Kostnaden varierar mellan 240 000 kronor och 410 000 kronor beroende på om en förenklad eller en fullständig kassaflödesanalys konstrueras.

Myndighet för vägledning och stöd

De tillkommande arbetsuppgifterna för den myndighet som ges ett utökat uppdrag att arbeta med vägledning och stöd samt även kunskapsuppbyggnad avseende kommunsektorns ekonomi kommer att kräva att nya tjänster tillsätts. Utredningen bedömer att uppdraget kräver 4–5 nya heltidstjänster för att kunna utföras på ett tillfredsställande sätt. Med en antagen kostnad på 1 miljon kronor per anställd uppgår den sammantagna årliga kostnaden för att inrätta en ny enhet på en befintlig myndighet till cirka 4–5 miljoner kronor. Finansiering kan delvis ske genom att resurser omfördelas från de organisationer som arbetar med närliggande frågor, men därtill krävs också vissa nya resurser, eftersom det är en ambitionsnivåhöjning.

8.4 Konsekvenser för offentliga finanser

Det finanspolitiska ramverket består bl.a. av överskottsmålet, utgiftstaket, det kommunala balanskravet och regler för hur statens budget ska hanteras. Överskottsmålet utgår från det finansiella sparandet, som är inkomster minus utgifter i nationalräkenskaperna. Det kommunala balanskravet ska bidra till att överskottsmålet för den offentliga sektorn uppnås.

Balanskravet avser det ekonomiska resultatet, inte det finansiella sparandet. Ekonomiskt resultat är det begrepp som används i den kommunala redovisningen. Årets resultat, som styrs av god ekonomisk hushållning och balanskravet, har i högre utsträckning fram till 2010-talets början utvecklats på samma sätt som det finansiella sparandet i kommunsektorn.[1] När årets resultat ökar i kommunsektorn kan det finansiella sparandet i kommunsektorn också i de flesta fall förväntas att öka – och vice versa. Det gäller dock inte om resultatförändringen uppkommer till följd av bokföringsmässiga justeringar.

Utredningens förslag som helhet bedöms påverka det ekonomiska resultatet i positiv riktning. Vissa av förslagen har en indirekt verkan, t.ex. stärkta möjligheter till ansvarsutkrävande, medan andra har en direkt påverkan, t.ex. utmönstring av synnerliga skäl. Gemensamt

[1] Den största skillnaden mellan årets resultat och finansiellt sparande utgörs av investeringsutgifter. Investeringar är periodiserade i den kommunala redovisningen och belastar årets resultat i takt med att de skrivs av medan de påverkar utgifterna i nationalräkenskaperna direkt.

för många av förslagen är att en beräkning av deras effekter på det finansiella sparandet är mycket svår att göra och beräkningsresultaten skulle vara behäftade med stora osäkerheter.

Nedan beskrivs emellertid utredningens bedömning av hur det finansiella sparandet i kommunsektorn påverkas av de förslag som bedöms ge en direkt effekt på årets resultat.

Synnerliga skäl

När möjligheten att hänvisa till synnerliga skäl för att inte upprätta en budget i balans eller för att inte behöva återställa ett negativt balanskravsresultat tas bort, går det inte längre att göra avsteg från balanskravet om inte en stark finansiell ställning råder. Då i stort sett alla negativa balanskravsresultat behöver återställas kommer årets resultat att uppvisa en högre samvariation med kommunsektorns finansiella sparande.

Nya balanskravsjusteringar

Utredningens förslag om tillkommande justeringsposter i balanskravsutredningen kan påverka resultatnivån i kommuner och regioner och därigenom sektorns samlade finansiella sparande. Storleken på dessa justeringsposter är emellertid svår att uppskatta och effekten låter sig inte kvantifieras.

Intäkter från exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättning föreslås räknas bort i balanskravsutredningen. I den mån kommuner och regioner tidigare har använt intäktsslagen för att täcka löpande utgifter medför den nya justeringsposten ett lägre balanskravsresultat. Riskerar balanskravsresultatet att bli negativt kommer därmed en högre resultatnivå att krävas.

När effekten av en omvärdering av pensionsskulden räknas bort i balanskravsutredningen kan balanskravsresultatet påverkas i både positiv och negativ riktning. Effekten som uppstår när skulden omvärderas på grund av ändrade livslängdsantaganden påverkar balanskravsresultatet positivt eftersom livslängden trendmässigt ökar. Effekter som uppstår till följd av förändrad diskonteringsränta påverkar balanskravsresultatet i antingen positiv och eller negativ riktning, men i det kortare tidsperspektivet sannolikt negativt. Erfarenheten

visar emellertid att de kostnader som har uppstått till följd av en omvärdering av pensionsskulden i vissa fall har hanterats som ett synnerligt skäl för att inte behöva återställa ett negativt balanskravsresultat. Därför bedöms denna justeringspost få en begränsad effekt på det finansiella sparandet.

Resultatutjämningsreserv

Utredningens förslag innebär att inga nya reserveringar till resultatutjämningsreserven tillåts. Det innebär att det incitament som kommuner och regioner har haft att spara medel försvinner. Det kan tänkas bidra till en negativ effekt på det finansiella sparandet. De medel som kvarstår i reserven, omkring 29 miljarder kronor vid utgången av 2020, kan under en tioårsperiod användas för jämna ut intäkter över konjunkturcykeln. Hur dessa medel används antas inte förändras till följd av utredningens förslag.

Resultatreserv

Resultatreserven innebär en viss uppmjukning av balanskravet eftersom överskott inte ”låses in” i det egna kapitalet utan i stället kan nyttjas för utgifter under kommande år. Utredningen bedömer emellertid att denna uppmjukning får en begränsad effekt och att resultatreserven kommer att ha en neutral till svagt negativ påverkan på det ekonomiska resultat och det finansiella sparandet över tid.

De negativa effekterna av en uppmjukning av balanskravet motverkas av att resultatreservens tillämpning omgärdas av ett par begränsningar. För det första krävs höga resultat för att få reservera medel och resultatreservens storlek begränsas. För det andra ska tillämpningen av och ändamålet för att ianspråkta resultatreserven beskrivas i programmet för god kommunal hushållning. Därutöver finns ytterligare faktorer som påverkar tillämpningen av resultatreserven. Kommuner och regioner med ett högt resultat kan ha ett mindre behov av resultatreserven medan de med ett lågt resultat och en negativ soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser inte har möjlighet att reservera medel. Därtill kan det finnas olika kulturer och preferenser för hur ekonomistyrning ska bedrivas som leder till att resultatreserven tillämpas eller inte.

Användningen av resultatreserven kan bl.a. väntas ske för de ändamål som tidigare har angivits som synnerliga skäl för att göra undantag från balanskravet. Enligt räkenskapssammandraget för kommunsektorn har omkring en tredjedel av kommunerna återfört medel till balanskravsutredningen grundat i ett synnerligt skäl. Det finns också belägg i forskningsstudier för att fenomenet med resultatjusteringar är vanligt förekommande.

Det är rimligt att förvänta sig att en del av den resultatjustering som gått via synnerliga skäl i stället kommer att synas i tillämpningen av resultatreserven.

Beräkningsexempel för konsekvenser av resultatreserven

Med ett par konservativa antaganden kan en försiktig uppskattning göras av hur det finansiella sparandet kan påverkas i ett moget system med en hög nyttjandegrad. Sammantaget antas 80 procent av kommunerna och 50 procent av regionerna tillämpa resultatreserven. Det är en klart högre andel än de som tillämpar resultatutjämningsreserven i dag. Hur stort belopp som årligen kan komma att ianspråktas är svårbedömt. Jämförelsevis har i genomsnitt 2 procent av resultatutjämningsreservens sammanlagda storlek årligen använts under perioden 2013–2019. Som mest uppgick det ianspråktagna beloppet till 5,8 procent och som lägst till 0,1 procent av resultatutjämningsreservens sammanlagda storlek.

Resultatreserven har emellertid ett vidare syfte än resultatutjämningsreserven och medel kan användas för fler ändamål än att jämna ut intäkterna över en konjunkturcykel. Av den anledningen bör det årliga beloppet som tas i anspråk ur resultatreserven bli högre än motsvarande belopp ur resultatutjämningsreserven.

Under den senaste treårsperioden, 2017 till 2019, beräknas 65 procent av kommunerna och 5 procent av regionerna ha haft möjlighet att reservera medel till resultatreserven. Det är troligt att resultatreserven kommer att uppmuntra kommuner och regioner att höja sin ambitionsnivå vad gäller det ekonomiska resultatet för att därigenom få möjlighet att bygga upp en resultatreserv. I beräkningen antas de kommuner och regioner som väljer att tillämpa resultat-

reserven, öka sitt sparande genom att minska sina nettokostnader[2] med en till tre promille (sparandet behöver inte ske i form av sänkta nettokostnader utan kan även ske genom att nettokostnaderna inte ökar i takt med intäktsutvecklingen). Den sammantagna nettokostnaden för kommuner och regioner uppgick 2019 till 903 miljarder kronor. Den årliga summan som disponeras antas sträcka sig mellan 5 procent och 15 procent av resultatreservens maximala storlek (motsvarande 1,6–4,8 miljarder kronor).

I tabell 8.1 redovisas hur det finansiella sparandet kan påverkas. Utan att hänsyn tas till ökat sparande minskar sektorns finansiella sparande med mellan 0,03 och 0,09 procent av BNP per år. Om hänsyn tas till att sektorns sparande ökar i form av minskade nettokostnader med en till tre promille, reduceras den negativa effekten på det finansiella sparandet med 0,01 procent till 0,04 procent av BNP. Vid en extraordinär situation där maximerade resultatreserver töms helt och hållet under ett år bedöms det finansiella sparandet minska med omkring 0,6 procentenheter av BNP. Att en sådan situation skulle uppstå bedöms emellertid som högst osannolik och i den mån den sammanfaller med en djup lågkonjunktur är konsekvenserna dessutom önskvärda snarare än problematiska.

Tabell 8.1 Effekt på finansiellt sparande av disponering ur resultatreserven

Procent av BNP

Sparande i form av minskad nettokostnad	5% av full resultatreserv	10% av full resultatreserv	15% av full resultatreserv	100% av full resultatreserv
0% minskad nettokostnad	–0,03%	–0,06%	–0,09%	–0,63%
0,3%	0,00%	–0,03%	–0,06%	–0,59%
0,2%	–0,01%	–0,04%	–0,07%	–0,60%
0,1%	–0,02%	–0,05%	–0,08%	–0,62%

Källa: Statistiska centralbyrån och egna beräkningar.

Utredningens bedömning är att 5 procent till 10 procent av resultatreservens maximala storlek årligen kommer ianspråktas. Vidare antas kommuner och regioner öka sitt sparande motsvarande 0,1 procent till 0,2 procent av verksamhetens nettokostnader. Det motsvarar ett minskat finansiellt sparande på mellan 0,01 och 0,05 procent av BNP

[2] Nettokostnad mäter differensen mellan verksamhetens intäkter och kostnader (dvs. exklusive skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning).

per år. Inledningsvis, när kommuner och regioner bygger upp resultatreserven, kommer sparandet att vara högre än ianspråktagandet av medel och effekten på det finansiella sparandet kommer att vara positiv.

Utredningens bedömning är att resultatreserven effekt på det finansiella sparandet är neutral till svagt negativ. Resultatreserven är emellertid en del av ett större förslagspaket och därför bör också den effekt på det finansiella sparandet som resultatreserven ger upphov till, ses tillsammans med de övriga förändringar av regelverket som utredningen föreslår. Exempelvis kan en del av de utgifter som tidigare låg till grund för synnerliga skäl och den nuvarande användningen av resultatutjämningsreserven tänkas inrymmas i resultatreserven.

8.5 Konsekvenser för övriga

Flera av utredningens förslag syftar till att resultatnivåerna ska höjas. Det är inte orimligt att det sker genom prioriteringar i verksamheten som kan leda till personalminskning i kommuner och regioner. Kvinnor är överrepresenterade bland sysselsatta inom kommunal sektor, och skulle därför drabbas mer än män av neddragningar i verksamheten. De företag som säljer tjänster till offentlig sektor påverkas också i den mån kommuner och regioner beslutar om neddragningar i form av att begränsa inköpsvolymen.

Skatteintäkterna ökar i sektorn totalt tack vare en växande befolkning, fler personer på och fler arbetade timmar. Sektorns tjänster växer normalt i takt med befolkningsutvecklingen och det är därför inte sannolikt att antalet sysselsatta i sektorn eller sektorns inköp av varor och tjänster som helhet kommer att minska.

8.6 Konsekvenser vid en förändrad pensionsredovisning

8.6.1 Utredningens uppdrag

Utredningen ska enligt sina direktiv analysera de konsekvenser som en ändrad redovisningsmodell för pensionsförpliktelser skulle få, givet att de förslag som utredaren lämnar i övrigt genomförs.

Bakgrunden är ett förslag som presenterades av utredningen KomRed i betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning

(SOU 2016:24) om att kommuner och regioner ska redovisa sina pensionsförpliktelser enligt fullfondsmodellen i stället för den nuvarande blandmodellen. Det innebär att alla redovisade pensionsförpliktelser ska tas upp i balansräkningen som skuld eller avsättning. Pensionsförpliktelser intjänade före 1998 överförs från ansvarsförbindelser till skuld eller avsättning via eget kapital. Balanskravsjustering ska göras genom att årliga förändringar av avsättning för pensionsförpliktelser som beror på ändrade livslängdsantaganden eller diskonteringsränta inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar (dvs. vid avstämning mot balanskravet).

Regeringen valde att inte genomföra KomReds förslag om införande av en fullfonderingsmodell utan bedömde i propositionen (prop. 2017/18:149 s. 62 ff.) att det bör utredas vidare vilka konsekvenser en ändrad redovisningsmodell får och hur en sådan ändring påverkar balanskravet och kravet på god ekonomisk hushållning.

8.6.2 Konsekvenser av utredningens förslag vid övergång till fullfondering

I sitt betänkande En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24)[3] beskrev KomRed de konsekvenser som kan väntas uppstå vid en övergång från dagens pensionsredovisningsmodell till en modell med fullfondering. Nedan redovisas KomReds konsekvensanalys (kursivt). Vidare görs en bedömning av hur analysen påverkas av de förslag som läggs i denna utredning.

”Årets resultat i resultaträkningen påverkas som tidigare nämnts av pensionsredovisningen eftersom storleken på pensionskostnaderna skiljer sig beroende på val av pensionsmodell. En övergång till fullfondering innebär i normalfallet lägre kostnader och högre årliga resultat även om utbetalningarna är desamma. Det i sin tur innebär ett annat sätt att förhålla sig till årets resultat.”

Utredningens bedömning är att konsekvensbeskrivningen blir densamma med de förslag som läggs i detta betänkande. Utredningen föreslår ingen förändring av balanskravets nivå men har då utgått från ett system med blandmodell, vilket innebär att ett nollresultat också

[3] SOU 2016:24, s. 324–325.

inbegriper en viss ”amortering” på ansvarsförbindelsen. Med en fullfondsmodell behöver ett annat och högre långsiktigt mål för resultatet fastställas i respektive kommun eller region, efter en analys som också beaktar att pensionskostnaderna blir lägre. Om en sådan anpassning inte görs riskerar införandet av fullfondsmodellen att leda till att kostnaderna tillåts öka och/eller att skatteuttaget sänks, vilket skulle leda till en sämre ekonomisk ställning på sikt i kommuner och regioner.

”Fullfonderingsmodellen är mer känslig för konjunkturvariationer och mer känslig för ändrade beräkningsantaganden jämfört med blandmodellen. När externa förändringar i beräkningsförutsättningarna sker, t.ex. ändrad ränta eller ändrade livslängdsantaganden, påverkas pensionsåtagandet och pensionskostnaderna. I en fullfonderingsmodell blir effekterna av sådana förändringar mer påtagliga eftersom ett större pensionsåtagande i balansräkningen medför större förändringar och därmed större resultatpåverkan.”

Utredningens bedömning är att konsekvensbeskrivningen inte skulle ändras med de förslag som läggs i detta betänkande. I det program för god kommunal hushållning som utredningen föreslår ska anges långsiktiga mål för soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, som med en fullfonderingsmodell blir liktydigt med soliditeten enligt balansräkningen. Den sammantagna analysen som ska ge underlag för att fastställa de långsiktiga ekonomiska målen (årets resultat, soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, självfinansieringsgrad av investeringar samt låneskuld) skulle behöva utformas och vägas samman för att också ta hänsyn till att pensionsåtagandet fullt ut skulle ingå i balansräkningen och att man behöver ta höjd för den ökade konjunkturkänsligheten som fullfondmodellen innebär. Utredningens förslag om att lägga in förändrade beräkningsantaganden m.m. för pensioner som en justeringspost i balanskravsutredningen blir då än viktigare. Förslaget står i överensstämmelse med KomReds tidigare förslag.

”Eftersom ansvarsförbindelsen föreslås överföras till balansräkningen via eget kapital kommer cirka 100 kommuner och merparten av landstingen få negativa egna kapital vid en övergång till fullfonderingsmodellen. Det finns inte någon fastställd norm för hur stort det egna kapitalet bör vara. En naturlig inriktning är dock att det egna kapitalet bör stärkas om det understiger noll i utgångsläget. Hur stort det egna kapitalet bör vara, liksom strategin för att nå den eftersträvade nivån, måste bedömas och utformas utifrån kommunens eller landstingets individuella förutsättningar.”

Utredningens bedömning är att konsekvensbeskrivningen delvis står sig även med förslagen i detta betänkande. Det är emellertid färre kommuner och regioner i dag som skulle få negativt eget kapital med fullfondsmodellen, 2019 var det 43 kommuner och 17 regioner. Utredningen gör också ett förtydligande av vad som normalt sett kan betraktas som en rimlig nivå för eget kapital vilket motsvarar en soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser på mellan 20 och 50 procent, det senare överensstämmer med gränsen för stark finansiell ställning och fungerar därmed i det närmaste som ett rekommenderat tak för soliditeten. Utredningens bedömning är att ett grundkrav för soliditeten är att den som lägst ska vara positiv inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, och är på denna punkt enig med KomRed. Vidare anser utredningen att för de kommuner och regioner som har en positiv soliditet bör målet i normalfallet vara en oförändrad eller fortsatt stärkt soliditet. Undantag utgörs i de fall en soliditet har uppnåtts som motsvarar en stark finansiell ställning, då en minskad soliditet kan vara motiverad. Eftersom soliditeten i dag skiljer sig med i genomsnitt 20 procentenheter mellan fullfondsmodellen och blandmodellen har många kommuner och majoriteten av regionerna en alltför låg soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser. För att ha tillräckligt med likviditet för att betala ut pensioner kräver en fullfondsmodell högre resultatnivåer vid mål om oförändrad soliditet, jämfört med blandmodellen. Utredningen gör bedömningen att stärkt soliditet i många fall kan bli ett än mer relevant mål vid övergång till fullfonderingsmodellen.

”Oavsett val av modell för redovisning av pensionsförpliktelser påverkas inte pensionsutbetalningarna. Enligt förslaget ska pensionsförpliktelser som i dag finns redovisade som ansvarsförbindelse överföras till skuld eller avsättning i balansräkningen via eget kapital. En effekt av detta är att kostnaden för utbetalningar från skulden inte redovisas över resultaträkningen med en positiv resultatpåverkan som följd. De faktiska pensionsutbetalningarna belastar fortfarande likviditeten varför en kommun kan behöva vidta åtgärder för att öka likviditeten. Utredningen anser därför att det är viktigt att kommuner och landsting ser över sina finansiella mål, som allt annat lika, bör vara utformade så att resultatet täcker kommande pensionsutbetalningar.”

Utredningens bedömning är att konsekvensbeskrivningen är densamma även med utredningens förslag. Behovet av en ökad likviditet för att klara pensionsutbetalningarna framöver skulle kunna föranleda att ytterligare ett långsiktigt mål för likviditeten borde tillföras i programmet för god kommunal hushållning.

9 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

9.1 Förslag till ändringar i kommunallagen

Utredningens förslag: Ändringarna i kommunallagen ska träda i kraft den 1 januari 2023.

För användning av medel ur resultatutjämningsreserv gäller äldre föreskrifter till och med den 31 december 2032.

För möjligheten att pröva beslut om att använda medel från en resultatutjämningsreserv inom ramen för laglighetsprövning gäller äldre föreskrifter.

Om kommuner och regioner har en resultatutjämningsreserv ska programmet för god kommunal hushållning omfatta hanteringen av resultatutjämningsreserven.

Vid användning av medel från en resultatutjämningsreserv ska balanskravsresultatet vid upprättande av budget beräknas med justering för förändringen av både resultatreserv och resultatutjämningsreserv.

Skälen för utredningens förslag

Ikraftträdande

Enligt 13 § lagen (1976:633) om kungörande av lagar och andra författningar ska det framgå av en författning när den träder i kraft. Vid bedömning av när de föreslagna förändringarna i kommunallagen ska träda i kraft bör beaktas att de reglerar den ekonomiska styrningen i kommuner och regioner vilket har en inverkan på centrala politiska bedömningar inför kommande mandatperiod. Därför är det angeläget att förändringarna träder i kraft så snart som möjligt

efter de allmänna valen 2022. Förändringarna som föreslås avseende den ekonomiska styrningen är inte av obetydlig karaktär men det är angeläget att kommunernas och regionernas förändringsarbete startar så snart som möjligt för att få effekter för den kommunala ekonomin inom rimlig tid. Hänsyn bör också tas till tiden för lagstiftningsprocessen och den tid som behövs för kommuner och regioner att förbereda sig.

Sett till den formella lagstiftningsprocessen bör en proposition, efter remissbehandling av betänkandet, kunna överlämnas till riksdagen under våren 2022. De lagändringar som föreslås i detta betänkande bör därför tidigast kunna träda i kraft den 1 januari 2023. Detta ger också kommuner och regioner ungefär sex månader på sig att förbereda sig vilket får anses vara tillräckligt.

Övergångsbestämmelser

Det saknas särskilda författningskrav för övergångsbestämmelser. Kraven är i stället ofta betingade av praktiska skäl.

Utredningen föreslår i avsnitt 6.6.2 att bestämmelsen om resultatutjämningsreserv i 11 kap. 14 § kommunallagen tas bort. Därmed uppstår också behov av att reglera hur de medel som har byggts upp inom ramen för resultatutjämningsreserver ska hanteras framöver.

Utredningen anser att de som har byggt upp en resultatutjämningsreserv inte omedelbart bör behöva avveckla den när en ny reglering införs. Därför bör de kommuner och regioner som har kvarstående medel i en resultatutjämningsreserv då bestämmelsen i 11 kap. 14 § kommunallagen upphävs kunna behålla resultatutjämningsreserven och disponera medlen i syfte att utjämna intäkterna över en konjunkturcykel. Det ska dock inte vara möjligt att reservera nya medel och tiden för användning av medel ur resultatutjämningsreserven begränsas till den kommande tioårsperioden, vilket ungefär motsvarar en konjunkturcykel.[1] Efter denna tioårsperiod upplöses resultatutjämningsreserverna och eventuella kvarstående medel övergår till eget kapital som inte kan tas i anspråk.

Ett alternativ hade varit, mot bakgrund av utredningens förslag om att införa en statlig inkomstgaranti vid konjunkturnedgångar, att låta kvarstående medel i kommunernas och regionernas resultatutjämnings-

[1] Prop. 2011/12:172, s. 30.

reserver övergå till eget kapital, som inte kan disponeras för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel. Utredningen anser emellertid att detta skulle drabba de kommuner och regioner som valt att använda resultatutjämningsreserven som ett verktyg i sin ekonomistyrning negativt.

Ett annat alternativ hade varit att låta den nuvarande resultatutjämningsreserven inrymmas i den nya resultatreserven. Resultatreserven har emellertid ett nytt och bredare syfte än resultatutjämningsreserven och bör tillämpas i enlighet med god kommunal hushållning. Därför bör endast nya upparbetade överskott kunna reserveras till resultatreserven.

Mot denna bakgrund finns det ett behov av övergångsbestämmelser avseende användningen av medel från resultatutjämningsreserver. Vid användning av medel från en resultatutjämningsreserv ska 11 kap. 14 § första stycket kommunallagen gälla i sin äldre lydelse till och med den 31 december 2032.

Enligt 11 kap. 1 § kommunallagen ska fullmäktige besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning för kommunen eller regionen. Om kommunen eller regionen har en sådan resultatutjämningsreserv som avses i 11 kap. 14 § kommunallagen, ska riktlinjerna även omfatta hanteringen av den. Utredningen föreslår att kravet på riktlinjer för god ekonomisk hushållning ersätts med ett krav på att anta ett program för god kommunal hushållning. Detta innebär att det finns ett behov av övergångsbestämmelser för hantering av resultatutjämningsreserv i programmet för god kommunal hushållning. Om en kommun eller en region har en resultatutjämningsreserv ska programmet för god kommunal hushållning även innefatta hanteringen av resultatutjämningsreserven.

Utredningen föreslår att budgeten ska upprättas så att balanskravsresultatet är positivt. Vid beräkningen av balanskravsresultatet ingår justeringar för förändringen av resultatutjämningsreserven. Detta innebär att det finns ett behov av övergångsbestämmelser för hur balanskravsresultatet ska beräknas för de kommuner och regioner som har en resultatutjämningsreserv. Om en kommun eller en region har en resultatutjämningsreserv ska balanskravsresultatet vid upprättande av budget enligt 11 kap. 5 § andra stycket kommunallagen beräknas utifrån årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 11 kap. 10 § LKBR, med justering för förändring av resultat-

reserven enligt 11 kap. 14 a § kommunallagen och med förändring av resultatutjämningsreserven enligt 11 kap. 14 § kommunallagen.

I 13 kap. 8 § första stycket kommunallagen regleras utifrån vilka fyra prövningsgrunder (punkt 1–4) som ett överklagat beslut får upphävas. I bestämmelsens andra stycke regleras undantag från första stycket. Enligt detta undantag gäller prövningsgrunderna i punkterna 3 och 4 inte beslut om att använda medel från en resultatutjämningsreserv. Därför finns ett behov av övergångsbestämmelser avseende möjligheten att inom ramen för en laglighetsprövning pröva beslut om användning av medel från en resultatutjämningsreserv. Avseende beslut om användning av resultatutjämningsreserver ska 13 kap. 8 § andra stycket kommunallagen gälla i sin äldre lydelse. Det innebär att beslut om att ianspråkta resultatutjämningsreserver undantas prövning enligt prövningsgrunderna enligt 13 kap. 8 § första stycket 3 och 4 kommunallagen.

9.2 Förslag till ändringar i lagen om kommunal bokföring och redovisning

Utredningens förslag: Ändringar i lagen om kommunal bokföring och redovisning ska träda i kraft den 1 januari 2023.

Vid användning av medel från en resultatutjämningsreserv ska upplysning i förvaltningsberättelsen innehålla dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatreserv och förändring av resultatutjämningsreserv.

Om kommuner och regioner har en resultatutjämningsreserv ska balansräkningen ställas upp med tillägget IV Resultatutjämningsreserv under EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER, A. Eget kapital.

Skälen för utredningens förslag

Ikraftträdande

Enligt 13 § lagen om kungörande av lagar och andra författningar ska det framgå av en författning när den träder i kraft. Vid bedömning av när de föreslagna förändringarna i LKBR ska träda i kraft bör be-

aktas att de reglerar redovisningen i kommuner och regioner vilket har ett brett tillämpningsområde. Givet kopplingen till de föreslagna förändringarna i kommunallagen och den inverkan dessa förändringar har på centrala politiska bedömningar inför kommande mandatperiod, är det angeläget att förändringarna träder i kraft så snart som möjligt efter de allmänna valen 2022. Dock bör hänsyn också tas till tiden för lagstiftningsprocessen och den tid som behövs för kommuner och regioner att förbereda sig. Tiden för den formella lagstiftningsprocessen, vilket redogjorts för ovan, innebär att de lagändringar som föreslås tidigast bör kunna träda i kraft den 1 januari 2023.

Övergångsbestämmelser

Det saknas särskilda författningskrav för övergångsbestämmelser. Kraven är i stället ofta betingade av praktiska skäl.

I 11 kap. 10 § LKBR regleras att upplysning i förvaltningsberättelsen bl.a. ska lämnas om balanskravsjusteringar och balanskravsresultat. Årets resultat efter balanskravsjusteringar, med justering för förändring av resultatutjämningsreserven, utgör balanskravsresultatet. Detta innebär att det finns ett behov av övergångsbestämmelser för situationer då medel från en resultatutjämningsreserv används. I sådana fall ska upplysning i förvaltningsberättelsen innehålla dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatreserv och förändring av resultatutjämningsreserv. Detta innebär att kommuner och regioner som använder medel ur en resultatutjämningsreserv ska göra en justering för förändringen av denna vid beräkningen av balanskravsresultatet.

I 6 kap. 2 § LKBR regleras hur balansräkningen ska ställas upp. Under EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER, A. Eget kapital finns i dag en post för resultatutjämningsreserv som enligt utredningens förslag ska ersättas med en post för resultatreserv. Detta innebär att det finns ett behov av övergångsbestämmelser. Om kommuner och regioner har en resultatutjämningsreserv ska balansräkningen ställas upp även med en sådan post.

10 Författningskommentar

10.1 Förslaget till ändringar i kommunallagen (2017:725)

5 kap. Fullmäktiges uppgifter

24 §

Fullmäktige ska vid ett sammanträde före utgången av juni månad året efter det år som revisionen avser, besluta om ansvarsfrihet ska beviljas eller vägras. Beslutet ska motiveras om det inte är uppenbart obehövligt.

Om revisorerna enligt 12 kap. 13 § riktat anmärkning mot en nämnd eller en fullmäktigeberedning eller mot enskilda förtroendevalda i sådana organ, ska fullmäktige besluta om även fullmäktige ska rikta anmärkningen. Fullmäktige får rikta anmärkning även om revisorerna inte gjort det. Beslut om *att rikta eller inte rikta en* anmärkning ska motiveras.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.8.4.

Första stycket motsvarar nuvarande 5 kap. 24 § första stycket.

Andra stycket motsvarar i huvudsak nuvarande 5 kap. 24 § andra stycket och reglerar situationen då revisorerna riktat en anmärkning mot en nämnd eller en fullmäktigeberedning eller mot enskild förtroendevald i sådana organ. Fullmäktige ska då besluta om även fullmäktige ska rikta anmärkningen. Jämfört med nuvarande lydelse har ett tillägg gjorts om att både beslut om att rikta och att inte rikta en anmärkning ska motiveras. Detta innebär att fullmäktiges beslut om att ställa sig bakom eller att inte ställa sig bakom revisorernas anmärkning samt att rikta en egen anmärkning alltid ska motiveras. Omfattningen av motiveringen får bedömas utifrån förhållanden i det enskilda fallet.

32 §

Fullmäktige får behandla revisionsberättelsen utan föregående beredning. Fullmäktige ska dock från de ansvariga hämta in förklaring över

1. anmärkning som framställts i revisionsberättelsen,

2. revisorernas uttalande att resultaträkning och balansräkning i årsredovisningen inte är rättvisande, och

3. revisorernas uttalande att ansvarsfrihet inte tillstyrks.

Revisorerna och deras sakkunniga ska alltid ges tillfälle att yttra sig vid fullmäktiges behandling av revisionsberättelsen.

Om en förtroendevald har vägrats ansvarsfrihet, får fullmäktige också utan ytterligare beredning besluta att den förtroendevaldes uppdrag ska återkallas enligt 4 kap. 9 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7.8.

I *första stycket* har ett tillägg gjorts om att fullmäktige, vid behandling av revisionsberättelsen, ska inhämta en förklaring från de ansvariga om revisorerna lämnat ett uttalande om att resultaträkningen eller balansräkning inte är rättvisande. Det ska dock inte krävas att fullmäktige inhämtar någon förklaring om revisorerna uttalat att det inte finns något att anmärka på i detta hänseende. Därutöver har vissa språkliga och redaktionella ändringar gjorts.

Andra och *tredje styckena* motsvarar nuvarande 5 kap. 32 § andra–tredje stycket.

8 kap. Delaktighet och insyn

16 a §

Revisionsberättelser ska hållas tillgängliga för allmänheten på kommunens eller regionens webbplats från och med tillkännagivandet av det sammanträde med fullmäktige då revisionsberättelserna ska behandlas.

Paragrafen, som är ny, behandlas i avsnitt 6.8.5.

I paragrafen regleras allmänhetens insyn i revisionsberättelser. Eftersom varje revisor enligt 12 kap. 7 § utför sitt uppdrag självständigt har var och en därmed rätt att avge en egen revisionsberättelse. Kommuner och regioner kan därför, i det fall fler än en revisionsberättelse avges, behöva publicera flera revisionsberättelser på sin webbplats. De sakkunniga biträdenas rapporter ska enligt 12 kap. 12 § bifogas revisionsberättelsen. Vid publicering av revisionsberättelser kommer därför dessa att ingå. I paragrafen uppställs inte något krav på var på webbplatsen revisionsberättelserna ska finnas. Eftersom

revisionsberättelser utgör beslutsunderlag får de enligt 8 kap. 11 § finnas på anslagstavlan.

11 kap. Ekonomisk förvaltning

1 §

Kommuner och regioner ska ha en god *kommunal* hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom sådana juridiska personer som avses i 10 kap. 2–6 §§.

God kommunal hushållning innebär att kommuner och regioner ska

1. förvalta sin ekonomi på ett sådant sätt att en betryggande säkerhet och en långsiktig ekonomisk hållbarhet uppnås, och

2. utforma sin verksamhet på ett ändamålsenligt sätt och uppnå en hög effektivitet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.3.1.

I *första stycket* har begreppet god ekonomisk hushållning ersatts med god kommunal hushållning. God kommunal hushållning innefattar krav på att beakta både ekonomi och verksamhet inom ekonomistyrningen samtidigt som de ekonomiska förutsättningarna utgör en yttre ram för verksamheten.

I *andra stycket*, som är nytt, anges vad kravet på god kommunal hushållning innebär dels för ekonomin, vilken också inkluderar medelsförvaltningen, dels för verksamheten.

Kraven på ekonomin och medelsförvaltningen som uppställs inom ramen för god kommunal hushållning innebär att ekonomin ska förvaltas på ett sådant sätt att en betryggande säkerhet och en långsiktig ekonomisk hållbarhet uppnås. En betryggande säkerhet innebär bl.a. att de kommunala medel som finns inte ska riskeras genom placeringar som är alltför riskfyllda eller svårbedömda från rättslig synpunkt. En långsiktig ekonomisk hållbarhet inom den ekonomiska förvaltningen är ett uttryck för den sedan tidigare allmänna utgångspunkten om att varje generation själv ska bära kostnaderna för den service som den konsumerar. Det innebär t.ex. att kommuners och regioners överskott (resultat) måste vara tillräckligt stort för att motsvarande servicenivå ska kunna garanteras även för nästkommande generation utan att den ska behöva uttaxeras en högre skatt.

Kraven på verksamheten som uppställs inom ramen för god kommunal hushållning innebär att verksamheten ska utformas på ett ändamålsenligt sätt och att en hög effektivitet uppnås. En ändamåls-

enlig verksamhet innebär bl.a. att verksamheten är inriktad på de mål som gäller för den samt på lämplighet, användbarhet och funktionsduglighet. Vidare ska verksamheten utformas i enlighet med de bestämmelser i lag eller annan författning som gäller för verksamheten samt i enlighet med fullmäktiges beslut. En hög effektivitet i verksamheten innebär främst att få värde för insatta resurser i förhållande till uppsatta mål i verksamheten.

2 §

Fullmäktige ska varje mandatperiod anta ett program för god kommunal hushållning som omfattar minst tio år för kommunen eller regionen samt sådana juridiska personer som avses i 10 kap. 2–6 §.

Paragrafen, som är ny, behandlas i avsnitt 6.3.2 och 7.3.

I paragrafen regleras att fullmäktige ska anta ett program för god kommunal hushållning. Programmet för god kommunal hushållning ersätter kraven på riktlinjer för god ekonomisk hushållning och riktlinjer för resultatutjämningsreserv, riktlinjer för medelsförvaltning och riktlinjer för förvaltningen av medel avsatta för pensionsförpliktelser enligt 11 kap. 1 § och 3–4 §§.

Programmet ska utgöra ett särskilt dokument som antas och upprättas fristående från de mål och planer som ska finnas i budgeten enligt 11 kap. 6 §.

Programmet ska omfatta kommuner, regioner samt sådana juridiska personer som avses i 10 kap. 2–6 §§, dvs. hel- och delägda kommunala bolag samt kommunala stiftelser och föreningar. Detta innebär också att kommunen eller regionen inte behöver inkludera sådana kommunalförbund som har bildats enligt 3 kap. 8 § i sitt program. Däremot ska respektive kommunalförbund anta ett eget program för god kommunal hushållning, vilket är en följd av 9 kap. 2 § där det framgår vilka bestämmelser som ska tillämpas för kommunalförbund.

Fullmäktige ska minst en gång varje mandatperiod anta ett program som omfattar tio år. Detta innebär ett system med ett rullande tioårigt program för god kommunal hushållning som förnyas minst vart fjärde år. Det finns dock inte något som hindrar att fullmäktige antar ett program fler än en gång under samma mandatperiod, t.ex. om det skulle inträffa händelser som i grunden förändrar förutsättningarna för de långsiktiga ekonomiska målen.

3 §

Programmet för god kommunal hushållning ska innehålla mål och riktlinjer för hur god kommunal hushållning enligt 1 § kan nås.

Programmet ska minst innehålla mål för

1. årets resultat,

2. soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser,

3. självfinansieringsgrad av investeringar, och

4. låneskuld.

Programmet ska minst innehålla riktlinjer för

1. tillåten risk vid placering och upplåning, och

2. hantering av och tillåtna ändamål för användning av medel ur en resultatreserv enligt 14 a §, om kommunen eller regionen har inrättat en sådan.

Programmet ska vidare innehålla en beskrivning av de konsekvenser för verksamheten som följer av målen enligt andra stycket.

Paragrafen, som är ny, behandlas i avsnitt 6.3.3, 6.3.4, 6.3.5, 6.3.6 och 7.3.

I *första stycket* regleras programmet för god kommunal hushållning som ska innehålla mål och riktlinjer för hur god kommunal hushållning enligt 1 § kan nås. Målen och riktlinjerna i programmet ska vara av framåtblickande karaktär och ta sikte på olika aspekter inom ramen för god kommunal hushållning, framför allt kommunens eller regionens ekonomiska styrning och förvaltning. Uppräkningen av kraven på programmets innehåll i andra till fjärde styckena är inte avsedd att vara uttömmande vilket innebär att programmet också får innehålla andra mål, riktlinjer och ställningstaganden än de som följer av paragrafen.

I *andra stycket* regleras programmets innehåll i fråga om vilka obligatoriska mål som ska ingå i programmet och som kommuner och regioner också ska ange målnivåer för. Detta innefattar inget krav på vilken målnivå som kommuner och regioner ska ange, eftersom dessa behöver anpassas till lokala förutsättningar och prioriteringar. Målen uttrycks genom nyckeltal:

Målet *Årets resultat* definieras genom nyckeltalet: Årets resultat som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

Målet *Soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser* definieras genom nyckeltalet: Eget kapital minskat med ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser som andel av totala tillgångar.

Målet *Självfinansieringsgrad av investeringar* definieras genom nyckeltalet: Årets resultat plus av- och nedskrivningar dividerat med årets nettoinvesteringar.

Målet *Låneskuld* definieras genom nyckeltalet: Låneskuld som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

Exempel på andra mål som kommuner och regioner kan välja att inkludera i programmet är t.ex. mål som visar betalningsberedskap eller överskottslikviditet och mål för ekonomisk buffert för oförutsedda händelser.

I *tredje stycket* regleras programmets innehåll i fråga om vilka riktlinjer som minst ska ingå i programmet. Riktlinjerna ska avse tillåten risk vid placering och upplåning, dvs. förvaltningen av medel, samt hantering och användning av resultatreserver.

Riktlinjer för tillåten risk vid placering och upplåning ska innehålla ställningstaganden till bl.a. värdering, hantering och begränsning av olika finansiella risker samt beskrivning av valda strategier och tekniker för att minska olika finansiella och operationella risker.

I de fall en kommun eller en region har valt att inrätta en resultatreserv så ska programmet innehålla riktlinjer för hantering av resultatreserven och för vilka ändamål som användning av medel ur resultatreserven är tillåtna. Riktlinjer för resultatreserven kan ange vilka behov resultatreserven ska tillgodose, t.ex. om resultatreserven ska användas för att täcka höga på förhand planerade kostnader enskilda år som exempelvis uppstår till följd av omstrukturering av verksamheten. Andra exempel på när resultatreserven kan användas är vid oförutsedda utgiftsökningar eller intäktsbortfall, så länge det inte bedöms motverka möjligheten att uppnå god kommunal hushållning.

Programmet kan även innehålla andra riktlinjer, t.ex. riktlinjer som tar sikte på hur de i programmet angivna målen ska nås, riktlinjer för planerings- och uppföljningsprocesserna, riktlinjer för resultathantering mellan år eller för in- och utlåning inom den kommunala koncernen.

I *fjärde stycket* regleras att programmet ska innehålla en beskrivning av de konsekvenser för verksamheten som följer av de obligatoriska mål som ingår i programmet, dvs. målen avseende årets resultat, soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, självfinansieringsgrad av investeringar, och låneskuld. Detta innebär att varje kommun och region utifrån sina egna förutsättningar ska

ange konsekvenserna för verksamheten som följer av dessa mål som formuleras för ekonomin. Detta kan exempelvis innefatta frågor om effektivitet, konsekvenser för verksamhetens dimensionering och utveckling i förhållande till de ekonomiska ramarna samt behov av prioriteringar, uppföljning och kontroll. Vidare kan ställning tas till frågor rörande styrningen av de kommunala företagen.

5 §

Kommuner och regioner ska varje år upprätta en budget för nästa kalenderår (budgetår).

Budgeten ska upprättas så att *balanskravsresultatet enligt 11 kap. 10 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning är positivt.*

Undantag från andra stycket får göras *om kommunen eller regionen har en stark finansiell ställning.*

Om undantag med hänvisning till en stark finansiell ställning enligt tredje stycket har gjorts ska upplysning om detta lämnas i budgeten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.4.1, 6.4.2 och 6.4.7.

Första stycket motsvarar nuvarande 11 kap. 5 § första stycket.

I *andra stycket* har ett tillägg gjorts om vilket resultatbegrepp som utgör utgångspunkt för hur budgeten ska upprättas. Budgeten ska upprättas så att balanskravsresultatet är positivt. Begreppet balanskravsresultatet avser den definition som följer av 11 kap. 10 § LKBR.

I *tredje stycket* regleras under vilka förutsättningar som undantag får göras från kravet på att upprätta en budget med ett positivt balanskravsresultat. Undantag får göras om kommunen eller regionen har en stark finansiell ställning.

En *stark finansiell ställning* kan anses föreligga om följande två förutsättningar är uppfyllda samtidigt: Kommunens eller regionens soliditet inklusive ansvarsförbindelse för pensionsåtagande före 1998 överstiger 50 procent och kommunen eller regionen har en finansiell buffert, dvs. ett positivt netto av likvida medel, placeringar, lånefordringar och låneskuld. Storleken på den finansiella bufferten bör möjliggöra att samtliga framtida investeringar i treårsplanen kan finansieras med egna medel.

I *fjärde stycket*, som är nytt, regleras krav på att kommuner och regioner som valt att inte upprätta en budget med ett positivt balanskravsresultat med hänvisning till en stark finansiell ställning, ska lämna upplysning i budgeten om detta.

6 §

I budgeten ska skattesatsen och anslagen anges. Budgeten ska vidare *innehålla*

1. en resultaträkning,

2. en balansräkning,

3. en balanskravsutredning,

4. en kassaflödesanalys, och

5. en sammanställning av budgeten för den löpande verksamheten och investeringsverksamheten.

Budgeten ska även innehålla en plan för verksamheten under budgetåret *och en plan för ekonomin under en period av tre år där budgetåret alltid ska vara periodens första år.*

Planerna ska innehålla *mål för planperioderna som utgår från programmet för god kommunal hushållning enligt 3 §.*

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7.1, 6.7.2 och 7.3.

I *första stycket* har kraven på att det av budgeten ska framgå hur verksamheten ska finansieras och hur den ekonomiska ställningen beräknas vara vid budgetårets slut tagits bort och ersatts med krav på att budgeten ska ha ett innehåll som har en tydlig koppling till årsredovisningens innehåll och utformning.

Budgeten ska innehålla en resultaträkning och en balansräkning. Resultat- och balansräkningens uppställningsform regleras i 5 kap. 2 § och 6 kap. 2 § LKBR. Budgeten ska vidare innehålla en balanskravsutredning, uppställningsformen för denna regleras i 11 kap. 10 § LKBR. Därutöver ska budgeten innehålla en kassaflödesanalys och en sammanställning av budgeten för den löpande verksamheten och investeringsverksamheten. Vad gäller kassaflödesanalysen samt drifts- och investeringsredovisning finns det exempel på hur dessa kan ställas upp i rekommendationer från det normgivande organet inom kommunal redovisning. Dessa exempel syftar till att underlätta tillämpning av rekommendationerna, men utgör inte en del av normeringen. Även planen för ekonomin under en period av tre år som ska ingå i budgeten kan ha motsvarande innehåll och uppställning, detta är dock inte ett krav.

Begreppsanvändningen i *andra stycket* har justerats utifrån de förändringar som föreslås angående kravet på god kommunal hushållning och antagandet av ett program för god kommunal hushållning samt vissa lagtekniska överväganden.

Tredje stycket har ändrats utifrån förändringarna i andra stycket. I stycket uppställs krav på att budgeten ska innehålla mål för verksamheten respektive ekonomin för planperioderna, dvs. på ett re-

spektive tre år. Planerna på ett och tre år ska utgå från programmet för god kommunal hushållning. Detta innebär bl.a. att de mål som uppställs i planerna i budgeten ska understödja det tioåriga perspektiv som framgår av programmet för god kommunal hushållning. Bland annat ska de målen ligga i linje med de nivåer för årets resultat, soliditet, självfinansieringsgrad av investeringar och låneskuld som lagts fast i de obligatoriska målen i programmet.

6 a §

I budgeten ska en samlad bedömning göras av ekonomin under budgetåret för en sådan kommunal koncern som avses i 2 kap. 6 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.

Paragrafen, som är ny, behandlas i avsnitt 6.7.3.

Av paragrafen följer att det i budgeten ska göras en samlad bedömning av ekonomin under budgetåret för den kommunala koncernen. En samlad bedömning av ekonomin kan exempelvis innebära att en uppskattning görs av resultat, soliditet och låneskuld i den kommunala koncernen, utifrån vid tidpunkten känd information, men utan krav på fullständiga resultat- och balansräkningar. En samlad bedömning av ekonomin är alltså inte liktydigt med de krav som uppställs avseende innehållet i de sammanställda räkenskaperna i årsredovisningen enligt 12 kap. LKBR. En samlad bedömning för den kommunala koncernen kan göras för fler än ett år, dvs. på motsvarande sätt som den treårsplan för ekonomin som gäller för kommunens eller regionens budget i övrigt. Detta är dock inte ett krav. Den samlade bedömningen av ekonomin ska omfatta den kommunala koncernen enligt den definition som följer av 2 kap. 6 § LKBR, vilken innefattar kommunen eller regionen tillsammans med de kommunala koncernföretagen enligt definitionen i 2 kap. 5 § LKBR.

12 §

Om balanskravsresultatet enligt 11 kap. 10 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det regleras under de närmast följande tre åren. *Om det finns särskilda skäl får tiden för reglering av ett negativt balanskravsresultat förlängas till de närmast följande sex åren.*

Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för hur *reglering* ska ske.

Reglering *av negativa balanskravsresultat* ska *ske* i budgeten *senast* det tredje året *eller senast det sjätte året, om det finns särskilda skäl,* efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.4.3 och 7.3.

Första stycket innehåller ett tillägg om att, i de fall det finns särskilda skäl, får tiden för reglering av ett negativt balanskravsresultat förlängas från tre upp till sex år efter att det negativa balanskravsresultatet uppkom.

Särskilda skäl tar sikte på sådana situationer då det uppkommer negativa balanskravsresultat som inte kan anses rimliga att reglera inom tre år. Exempelvis kan det röra sig om betydande och akuta ekonomiska problem i de kommunala företagen eller då kostnader uppstår vid större och mer genomgripande omstruktureringsåtgärder som inte är möjliga att hantera på bara tre år. Vidare kan det vara oförutsedda, isolerade händelser som leder till stora ekonomiska problem vilka tar lång tid att komma tillrätta med utan att undvika kraftiga neddragningar av den kommunala kärnverksamheten. En reglering av ett negativt balanskravsresultat bör dock ske så snart som möjligt och det kan inte anses vara förenligt med kravet på god kommunal hushållning att inte reglera negativa balanskravsresultat om det, helt eller delvis, finns en sådan möjlighet.

Andra stycket har justerats språkligt.

I *tredje stycket* har ett tillägg gjorts avseende tidpunkten för reglering av negativa balanskravsresultat utifrån tillägget i första stycket om en förlängd tid för reglering av negativa balanskravsresultat på sex år.

13 §

Undantag från krav på reglering av ett negativt balanskravsresultat *enligt 12 § första stycket får* göras om *kommunen eller regionen har en stark finansiell ställning.*

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.4.3 och 7.3.

I paragrafen regleras under vilka förutsättningar som undantag får göras från kravet på att reglera ett negativt balanskravsresultat. Undantag från kravet på att reglera ett negativt balanskravsresultat får göras om kommunen eller regionen har en stark finansiell ställning. Innebörden av stark finansiell ställning är densamma som i 11 kap. 5 § tredje stycket.

14 a §

Kommuner och regioner får till en resultatreserv reservera medel som får användas i enlighet med riktlinjerna för resultatreserv i programmet för god kommunal hushållning enligt 3 § tredje stycket 2.

Reservering får göras om kommunen eller regionen

1. har ett positivt eget kapital inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, och

2. inte har negativa balanskravsresultat enligt 11 kap. 10 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning från tidigare räkenskapsår att reglera.

Reservering får göras av den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 11 kap. 10 § lagen om kommunal bokföring och redovisning som överstiger två procent av summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

Reservering får göras om resultatreserven efter reserveringen högst uppgår till ett totalt belopp som motsvarar fem procent av summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

Paragrafen, som är ny, behandlas i avsnitt 6.5.3 och 6.5.5.

Paragrafen innehåller bestämmelser om resultatreserv.

I *första stycket* ges kommuner och regioner möjlighet att reservera medel till en resultatreserv. Medel ur resultatreserven får användas i enlighet med de riktlinjer för hantering och ändamål som fullmäktige beslutat om i programmet för god kommunal hushållning.

I *andra stycket* anges vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att en kommun eller en region ska få göra en reservering. Kommunen eller regionen ska ha ett positivt eget kapital inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser. Vidare får kommunen eller regionen inte ha negativa balanskravsresultat från tidigare räkenskapsår som ännu inte har reglerats. Beslut om användning av medel från eller reservering av medel till resultatreserven bör först och främst ske i samband med upprättande av budget. Det är dock även möjligt att besluta om användning av medel eller reservering till resultatreserven i samband med årsbokslutet då den slutliga användningen av reserven fastställs.

I *tredje stycket* anges till vilket belopp en reservering högst får göras. Reservering får göras av den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 11 kap. 10 § LKBR som överstiger två procent av summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

I *fjärde stycket* anges vilket belopp resultatreservens högst får uppgå till. Kommuner och regioner får endast reservera medel till resultatreserven om den, efter reservering, högst uppgår till ett belopp som motsvarar fem procent av summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

15 §

Om fullmäktige beslutar om en *kostnad eller en* utgift under löpande budgetår, ska beslutet också innefatta en anvisning om hur *dessa* ska finansieras.

Om fullmäktige beslutar om en kostnad eller utgift som inte finansieras inom ramen för budgeterat balanskravsresultat enligt 5 § andra stycket ska en reviderad budget fastställas.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7.4.

I *första stycket* har ett tillägg gjorts om att även beslut om kostnader under löpande budgetår ska innefatta en anvisning om hur dessa ska finanserias. Tillägget förtydligar att både drift och investeringar omfattas. En utgift uppstår vid anskaffning medan en kostnad uppstår vid förbrukning. En kostnad är således en periodiserad utgift. För en resurs som kan brukas över flera år skiljer sig utgifter och kostnader åt, och det är bara kostnaden som påverkar årets resultat.

I *andra stycket*, som är nytt, regleras vad följden blir om fullmäktige fattar beslut om en kostnad eller utgift som inte finansieras inom ramen för budgeterat balanskravsresultat. Ett sådant beslut innebär att en revidering av budgeten måste göras, dvs. fullmäktige ska fastställa en ändringsbudget som ger en översikt av ekonomin för kommunen eller regionen.

En reviderad budget krävs dock inte för nya kostnads- och utgiftsbeslut som medför att det budgeterade balanskravsresultatet är oförändrat. En tillkommande utgift eller kostnad kan t.ex. finansieras med en motsvarande minskning av kostnaderna på ett annat område. Alternativt kan ett kvarstående utrymme i en beslutad buffert användas. Kostnader kan vidare finansieras med tillkommande intäkter utöver budget, exempelvis resultatet av en ny skatteintäktsprognos, ett nytt eller utökat bidrag eller en ny eller höjd taxa eller avgift.

16 §

Fullmäktige ska behandla minst en delårsrapport som upprättas enligt 13 kap. 1 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.

Styrelsen ska överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer *inför behandling i fullmäktige senast vid utgången av juni månad.*

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7.9.

Första stycket motsvarar nuvarande 11 kap. 16 §.

I *andra stycket* anges tidpunkten för när styrelsen ska överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer. Tidpunkten har ändrats så att överlämningen ska ske i tid till behandlingen av delårsrapporten i fullmäktige som ska äga rum senast vid utgången av juni månad. Sammantaget med de krav som uppställs i 13 kap. 1 § LKBR avseende vilken tidsperiod som delårsrapporten ska omfatta, innebär detta att delårsrapporten kan omfatta tre, fyra eller fem månader beroende på vad som fungerar i den enskilda kommunens eller regionens beredningsprocess.

16 a §

Om delårsrapporten visar betydande budgetavvikelser ska fullmäktige anta en åtgärdsplan för hur dessa ska hanteras.

Paragrafen, som är ny, behandlas i avsnitt 6.7.10.

Av paragrafen följer att om betydande budgetavvikelser kan identifieras i delårsrapporten ska fullmäktige anta en åtgärdsplan för hur dessa ska hanteras. En åtgärdsplan bör syfta till att säkerställa att åtgärder kan verkställas så fort som möjligt, t.ex. för att verksamheter inte ska fortsätta att gå med underskott. Vad som utgör en betydande budgetavvikelse kan variera utifrån förutsättningarna i enskilda kommuner och regioner. Detta, dvs. vad som ska anses utgöra en betydande budgetavvikelse, är något som kommunen eller regionen kan ta ställning till inom ramen för programmet för god kommunal hushållning.

18 §

Styrelsen bestämmer när övriga nämnder senast ska *lämna* sin *redovisning till styrelsen av de medel som nämnderna har förvaltat* under föregående budgetår.

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.3.

Paragrafen har justerats språkligt och begreppet medelsförvaltning har tagits bort.

21 §

Fullmäktige beslutar om godkännande av årsredovisningen.

Årsredovisningen får godkännas om resultaträkning och balansräkning är rättvisande.

Beslut om godkännande av årsredovisningen ska motiveras.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7.5, 6.7.7.

Första stycket har justerats språkligt.

I *andra stycket*, som är nytt anges under vilka förutsättningar som fullmäktige får besluta om godkännande av årsredovisningen. Inför godkännande av årsredovisningen ska fullmäktige ta ställning till om resultaträkningen och balansräkningen i årsredovisningen är rättvisande. Ett godkännande av årsredovisningen innebär alltså inte endast att processen för behandlingen av årsredovisningen är avslutad utan innefattar också ett ställningstagande till om resultaträkningen och balansräkningen i årsredovisningen är rättvisande. I detta ingår bl.a. en bedömning av om en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kommunens eller regionens ekonomiska ställning ges, dvs. om det utifrån innehållet i och utformningen av resultat- och balansräkning finns förutsättningar för att årsredovisningen ska kunna ge en rättvisande bild enligt 4 kap. 3 § LKBR samt om övriga tillämpliga bestämmelserna i LKBR har iakttagits.

Som en följd av att fullmäktiges beslut om godkännande av årsredovisningen förutsätter att resultaträkningen och balansräkningen är rättvisande kan fullmäktiges beslut prövas inom ramen för en laglighetsprövning utifrån prövningsgrunden i 13 kap. 8 § första stycket 4 dvs. om beslutet strider mot lag eller annan författning. Detta kan innebära en prövning av om resultaträkningen och balansräkningen har upprättats enligt LKBR.

I *tredje stycket*, som är nytt, anges att fullmäktiges beslut om godkännande av årsredovisningen ska motiveras. En sådan motivering kan

innefatta ett ställningstagande till revisorernas uttalande i revisionsberättelsen om huruvida resultaträkning och balansräkningen är rättvisande. Fullmäktige kan välja att besluta i enligt med revisorernas uttalande i revisionsberättelsen eller att bortse från revisorernas bedömning av om resultaträkningen och balansräkning är rättvisande. Omfattningen av motiveringen får bedömas utifrån förhållandena i det enskilda fallet. Om fullmäktige beslutar att avvika från revisionens uttalande bör det framgå vilka bedömningar och eventuella nya omständigheter som motiverar fullmäktiges beslut.

21 a §

Fullmäktige ska vid samma sammanträde först besluta om godkännande av årsredovisningen enligt 21 § och därefter om ansvarsfrihet enligt 5 kap. 24 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.8.3.

Paragrafen, som är ny, motsvarar delvis nuvarande 11 kap. 21 § och reglerar vid vilket tillfället som fullmäktige ska besluta om godkännande av årsredovisningen. Fullmäktige ska först besluta om godkännande av årsredovisningen och därefter om ansvarsfrihet enligt 5 kap. 24 §. Paragrafen innehåller ett tillägg om att dessa två beslut ska fattas vid samma sammanträde. Det är alltså inte möjligt att besluta om godkännande av årsredovisningen vid ett tidigare sammanträde än vid det sammanträde då frågan om ansvarsfrihet behandlas.

12 kap. Revision

1 §

Revisorerna granskar årligen i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas eller fullmäktigeberedningarnas verksamhetsområden. De granskar på samma sätt, genom de revisorer eller lekmannarevisorer som utsetts i juridiska personer enligt 10 kap. 2–6 §§, även verksamheten i de juridiska personerna.

Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande, *om den ekonomiska förvaltningen bedrivs i enlighet med tillämpliga bestämmelser i 11 kap. och de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt samt* om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig.

Om revisorerna i sin granskning finner att det föreligger misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär förövats eller om att allmän förvaltningsdomstols avgörande åsidosatts, ska de anmäla förhållandet till berörd nämnd. Om nämnden efter en sådan anmälan inte vidtar åtgärder utan oskäligt dröjsmål, är revisorerna skyldiga att rapportera det till fullmäktige. Revisorerna får dock avstå från att anmäla misstanke om brott till fullmäktige om nämnden funnit att det inte föreligger en sådan misstanke.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.8.1.

Andra stycket innehåller ett tillägg om att revisorerna ska pröva om den ekonomiska förvaltningen bedrivs i enlighet med tillämpliga bestämmelser i 11 kap. och de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt. Granskningen av regelefterlevnaden inom den ekonomiska förvaltningen utgör ett komplement till revisorernas befintliga uppdrag att pröva om räkenskaperna är rättvisande. Ekonomistyrning och redovisningsfrågor har många beröringspunkter, bl.a. avseende tillämpningen av balanskravet, varför en sammanhållen granskning av både räkenskaper och ekonomisk förvaltning i övrigt är viktig.

Granskningen bör i första hand ta sikte på sådana krav av mer objektiv art som uppställs inom ramen för 11 kap. om Ekonomisk förvaltning. Det kan t.ex. handla om de krav som ställs på programmet för god kommunal hushållning och om den ekonomiska styrningen utformas i enlighet med dessa, om balanskravet med tillämpliga undantag tillämpas korrekt, om kraven kring reglering av ett negativt balanskravsresultat tillämpas enligt intentionerna och om reglerna som omgärdar resultatreserven iakttas. Bestämmelserna i 11 kap. kommunallagen ger fullmäktige ett relativt stort utrymme att utforma den ekonomiska styrningen och förvaltningen genom beslut om lokala mål och riktlinjer. Därför ska revisionens granskning av regelefterlevnaden inom den ekonomiska förvaltningen även innefatta en kontroll av att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt.

Första och *tredje stycket* motsvarar nuvarande 12 kap. 1 § första och tredje stycket.

2 §

Revisorerna ska bedöma om resultaten i årsredovisningen är förenliga med de mål fullmäktige beslutat. Revisorernas skriftliga bedömning ska lämnas till fullmäktige inför behandlingen av årsredovisningen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7.11.

Paragrafen reglerar revisorernas uppdrag att bedöma om resultaten i årsredovisningen är förenliga med de mål som fullmäktige har beslutat och att en skriftlig bedömning om detta ska lämnas till fullmäktige. Kravet på att revisorerna även ska göra motsvarande bedömning avseende delårsrapporten har tagits bort. Vidare har kravet på att revisorernas skriftliga bedömning avseende delårsrapporten ska lämnas till fullmäktige inför behandlingen av delårsrapporten tagits bort.

13 §

Anmärkningar får riktas mot

1. nämnder och fullmäktigeberedningar, och
2. de enskilda förtroendevalda i sådana organ.

Anledningen till anmärkningen ska anges i revisionsberättelsen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.3.

Paragrafen har justerats redaktionellt och nuvarande *tredje stycket* har flyttats till den nya 12 kap. 13 a § 4.

Första och *andra stycket* motsvarar nuvarande 12 kap. 13 § första och andra stycket.

13 a §

Revisionsberättelsen ska innehålla ett särskilt uttalande

1. om det finns negativa balanskravsresultat att reglera,

2. om det finns negativa balanskravsresultat att reglera utifrån särskilda skäl enligt 11 kap. 12 §,

3. om huruvida resultaträkningen och balansräkningen i årsredovisningen är rättvisande, och

4. om huruvida ansvarsfrihet tillstyrks eller inte.

Paragrafen, som är ny, behandlas i avsnitt 6.7.5, 6.7.6, 6.8.2 och 7.3.

I paragrafen regleras revisionsberättelsens innehåll.

Enligt *första punkten* ska revisionsberättelsen innehålla ett särskilt uttalande om det finns negativa balanskravsresultat att reglera.

Enligt *andra punkten* ska revisionsberättelsen innehålla ett särskilt uttalande om huruvida det finns negativa balanskravsresultat att reglera utifrån särskilda skäl, dvs. om fullmäktige har åberopat sär-

skilda skäl för att kunna förlänga tiden för reglering av ett negativt balanskravsresultat till senast sex år efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

Enligt *tredje punkten* ska revisionsberättelsen innehålla ett särskilt uttalande om huruvida revisorerna vid sin granskning av resultaträkningen och balansräkningen i årsredovisningen anser att dessa är rättvisande. I detta ingår bl.a. en bedömning av om en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kommunens eller regionens ekonomiska ställning ges, dvs. om det utifrån innehållet i och utformningen av resultat- och balansräkning finns förutsättningar för att årsredovisningen ska kunna ge en rättvisande bild enligt 4 kap. 3 § LKBR samt om övriga tillämpliga bestämmelserna i LKBR har iakttagits. Revisorerna kan utifrån detta uttalande välja om de rekommenderar fullmäktige att godkänna årsredovisningen eller inte. Revisorernas uttalande om resultat- och balansräkningen i årsredovisningen är rättvisande utgör ett underlag inför fullmäktiges ställningstagande i frågan inför beslut om godkännande av årsredovisningen.

Fjärde punkten motsvarar nuvarande 12 kap. 13 § tredje stycket.

13 kap. Laglighetsprövning

8 §

Ett överklagat beslut ska upphävas, om

1. det inte har kommit till på lagligt sätt,
2. beslutet rör något som inte är en angelägenhet för kommunen eller regionen,
3. det organ som har fattat beslutet inte har haft rätt att göra det, eller
4. beslutet annars strider mot lag eller annan författning.

Första stycket 3 och 4 gäller inte beslut enligt 11 kap. 5 § andra och tredje styckena samt 12 och 13 §§ och beslut om att använda medel från en *resultatreserv* enligt *14 a §*.

Domstolen får inte ersätta det överklagade beslutet med något annat beslut.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.5.7.

Andra stycket anpassas utifrån införandet av resultatreserver i 11 kap. 14 a § som ersätter resultatutjämningsreserver enligt nuvarande 11 kap. 14 §.

Första och *tredje stycket* motsvarar nuvarande 13 kap. 8 § första och tredje stycket.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2023.

2. Vid användning av medel från en resultatutjämningsreserv gäller 11 kap. 14 § första stycket i sin äldre lydelse till och med 31 december 2032.

3. Om kommuner och regioner har en resultatutjämningsreserv enligt 11 kap. 14 § i sin äldre lydelse, ska programmet för god kommunal hushållning enligt 11 kap. 3 § omfatta hanteringen av resultatutjämningsreserven.

4. Vid användning av medel från en resultatutjämningsreserv enligt 11 kap. 14 § i sin äldre lydelse, ska balanskravsresultatet i 11 kap. 5 § andra stycket beräknas enligt följande: Årets resultat efterbalanskravsjusteringar enligt 11 kap. 10 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning, med justering för förändring av resultatreserven enligt 11 kap. 14 a § och med förändring av resultatutjämningsreserven enligt 11 kap. 14 § i sin äldre lydelse.

5. För beslut om att använda medel från en resultatutjämningsreserv enligt 11 kap. 14 § i sin äldre lydelse, gäller bestämmelsen i 13 kap. 8 § andra stycket i sin äldre lydelse.

Enligt bestämmelsen i *första punkten* träder lagen i kraft den 1 januari 2023.

I *andra punkten* anges att om kommuner och regioner har en resultatutjämningsreserv gäller 11 kap. 14 § första stycket i sin äldre lydelse till och med 31 december 2032. Detta innebär att de kommuner och regioner som avsatt medel i en resultatutjämningsreserv innan bestämmelsen i 11 kap. 14 § upphävdes får använda de medel som finns i resultatutjämningsreserven för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel under en tioårsperiod.

I *tredje punkten* anges att om kommuner och regioner har en resultatutjämningsreserv ska programmet för god kommunal hushållning omfatta hanteringen av denna. Det innebär att de kommuner och regioner som reserverat medel i en resultatutjämningsreserv innan bestämmelsen i 11 kap. 14 § upphävdes, ska inkludera hanteringen av resultatutjämningsreserven i sitt program för god kommunal hushållning.

I *fjärde punkten* anges att om en kommun eller en region har en resultatutjämningsreserv ska balanskravsresultatet vid upprättande av budget enligt 11 kap. 5 § andra stycket beräknas utifrån årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 11 kap. 10 § LKBR, med justering för förändring av resultatreserven enligt 11 kap. 14 a § och med förändring av resultatutjämningsreserven enligt 11 kap. 14 § i sin äldre lydelse.

I *femte punkten* anges att för beslut om att använda medel från en resultatutjämningsreserv gäller bestämmelsen i 13 kap. 8 § andra stycket. Det innebär att beslut om att ianspråkta resultatutjämningsreserver undantas prövning enligt prövningsgrunderna enligt 13 kap. 8 § första stycket 3 och 4.

10.2 Förslaget till ändringar i lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning

5 kap. Resultaträkning

2 a §

Årets resultat efter balanskravsjusteringar och balanskravsresultatet enligt 11 kap. 10 § ska anges i direkt anslutning till posten årets resultat i resultaträkningen enligt 2 §.

Paragrafen, som är ny, behandlas i avsnitt 6.4.6.

I paragrafen regleras att *årets resultat efter balanskravsjusteringar* och *balanskravsresultatet* ska redovisas i direkt anslutning till posten *årets resultat* i resultaträkningen. Detta innebär att resultatet av balanskravsutredningen enligt 11 kap. 10 § för dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels balanskravsresultatet ska följa direkt efter raden för årets resultat i uppställningen för resultaträkningen enligt 5 kap. 2 §. Även fortsättningsvis redovisas balanskravsutredningen i sin helhet i förvaltningsberättelsen enligt 11 kap. 10 §.

6 kap. Balansräkning

2 §

Balansräkningen ska ställas upp i följande form.

TILLGÅNGAR

A. Anläggningstillgångar
I. Immateriella anläggningstillgångar
II. Materiella anläggningstillgångar
1. Mark, byggnader och tekniska anläggningar
2. Maskiner och inventarier
3. Övriga materiella anläggningstillgångar
III. Finansiella anläggningstillgångar

B. Bidrag till infrastruktur

C. Omsättningstillgångar
I. Förråd m.m.
II. Fordringar
III. Kortfristiga placeringar
IV. Kassa och bank

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER
A. Eget kapital
I. Årets resultat
II. *Resultatreserv*
III. Övrigt eget kapital

B. Avsättningar
I. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
II. Andra avsättningar

C. Skulder
I. Långfristiga skulder
II. Kortfristiga skulder

PANTER OCH ANSVARSFÖRBINDELSER
1. Panter och därmed jämförliga säkerheter
2. Ansvarsförbindelser
a) Pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna
b) Övriga ansvarsförbindelser

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.5.6.

I paragrafen regleras i vilken form som kommuners och regioners balansräkning ska ställas upp. I uppställningen av balansräkningen har posten *Resultatutjämningsreserver* ersatts av posten *Resultatreserver* och paragrafen har anpassats utifrån införandet av resultatreserver i 11 kap. 14 a § kommunallagen som ersätter resultatutjämningsreserver enligt nuvarande 11 kap. 14 § kommunallagen.

11 kap. Förvaltningsberättelse

8 §

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om *planerna och målen för verksamheten och ekonomin* enligt 11 kap. 6 § *andra* och *tredje* styckena kommunallagen (2017:725) har uppnåtts och följts *samt om utfallet av dessa är förenligt med programmet för god kommunal hushållning enligt 11 kap. 3 § samma lag.*

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7.1.

I paragrafen regleras kravet på utvärdering i förvaltningsberättelsen avseende kopplingen mellan mål och planer i budgeten och programmet för en god kommunal hushållning. Paragrafen har anpassats utifrån de förändringar som görs i 11 kap. 6 § andra och tredje styckena kommunallagen.

10 §

Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av *resultatreserven* (balanskravsresultat).

Balanskravsjusteringar görs genom att följande uppgifter inte beaktas vid beräkningen av årets resultat:

1. realisationsvinster som inte står i överensstämmelse med *god kommunal hushållning,*
2. realisationsförluster till följd av försäljning som står i överensstämmelse med *god kommunal hushållning,*
3. orealiserade vinster och förluster i värdepapper,
4. återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper,
5. *exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar, och*
6. *ökning eller minskning av pensionsförpliktelser till följd av ändring av livslängdsantaganden eller diskonteringsränta.*

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.4.5.

Första stycket har anpassats utifrån införandet av resultatreserver i 11 kap. 14 a § kommunallagen som ersätter resultatutjämningsreserver enligt nuvarande 11 kap. 14 § kommunallagen.

Andra stycket har dels anpassats utifrån de förändringar som görs i 11 kap. 1 § kommunallagen genom införandet av begreppet god kommunal hushållning, dels införs två nya justeringsposter i balanskravsutredningen.

I andra stycket *femte punkten* har justeringsposten *Exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar* lagts till vilket innebär att dessa bidrag ska räknas bort från årets resultat i balanskravsutredningen. Exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar är medel från privata aktörer och fastighetsägare, som erhållits genom försäljning eller gåva, ofta som ett led i en större affärsuppgörelse. Medlen är till stor del avsedda att användas för att finansiera investeringar i anläggningar och fastigheter.

Dessa anläggningar och fastigheter kan också vara förenade med framtida åtaganden i form av drifts- och underhållskostnader.

Innan exploateringsbidrag, investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar tas upp i balanskravsutredningen kan vissa kostnader få räknas bort. Sådana kostnader ska ha uppstått samma år som intäkten och ha en direkt koppling till denna, dvs. utgöra en förutsättning för den aktuella intäkten men inte tillföra ett bestående värde. Exempel på sådana kostnader kan vara nedskrivning av det bokförda värdet på den fastighet som ett exploateringsbidrag avser eller egna engångskostnader för markberedning. En förutsättning bör dock vara att de aktuella kostnaderna inte ska aktiveras och skrivas av under en längre tidsperiod.

I andra stycket *sjätte punkten* har justeringsposten *Ökning eller minskning av pensionsförpliktelser till följd av ändring av livslängdsantaganden eller diskonteringsränta* lagts till vilket innebär att det som ingår i posten ska räknas bort från årets resultat i balanskravsutredningen.

10 a §

Upplysning ska lämnas om vilket ändamål som medel ur resultatreserv enligt 11 kap. 14 a § kommunallagen (2017:725) har använts för.

Paragrafen, som är ny, behandlas i avsnitt 6.5.4.

I paragrafen införs ett krav på lämnande av upplysning i förvaltningsberättelsen om för vilket ändamål som medel ur en resultatreserv enligt 11 kap. 14 a § kommunallagen har använts.

11 §

Om balanskravsresultatet enligt 10 § för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det i förvaltningsberättelsen för det året anges när och på vilket sätt det negativa balanskravsresultatet ska regleras enligt 11 kap. 12 § kommunallagen (2017:725).

Om en reglering *av ett negativt balanskravsresultat* inte ska ske *enligt 11 kap. 13 § kommunallagen*, ska en upplysning lämnas om detta.

En upplysning ska också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa balanskravsresultat har reglerats och om det balanskravsresultat som återstår att reglera.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.4.7.

Första stycket motsvarar 11 kap. 11 § första stycket. Kravet på att i förvaltningsberättelsen ange när och på vilket sätt ett negativt balans-

kravsresultat ska regleras kommer att omfatta 11 kap. 12 § kommunallagen i dess nya lydelse. Detta innebär att både negativa balanskravsresultat som ska regleras inom tre år och negativa balanskravsresultat som ska regleras inom sex år omfattas av kravet på upplysning i förvaltningsberättelsen.

Andra stycket har anpassats utifrån ändringarna i 11 kap. 12–13 §§ kommunallagen.

Tredje stycket motsvarar 11 kap. 11 § tredje stycket.

13 kap. Delårsrapport

1 §

Minst en gång under räkenskapsåret ska en särskild redovisning (delårsrapport) upprättas för ekonomin från räkenskapsårets början. En *sådan* rapport ska *minst* omfatta *räkenskapsårets första tre månader*.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7.9.

I paragrafen har den tidsperiod som delårsrapporten ska omfatta ändrats. Minst en delårsrapport ska minst omfatta räkenskapsårets första tre månader, dvs. månaderna januari, februari och mars.

2 §

Delårsrapporten ska innehålla en resultaträkning.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7.9.

Paragrafen ändrats så att kravet på att delårsrapporten ska innehålla en balansräkning och en förenklad förvaltningsberättelse tas bort, kravet på att delårsrapporten ska innehålla en resultaträkning kvarstår. Paragrafen har justerats redaktionellt.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2023.

2. Vid användning av medel från en resultatutjämningsreserv enligt 11 kap. 14 § kommunallagen (2017:725) i sin äldre lydelse, ska upplysning i förvaltningsberättelsen enligt 11 kap. 10 § innehålla dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatreserv enligt 11 kap. 14 a § kommunal-

lagen och förändring av resultatutjämningsreserv enligt 11 kap. 14 § kommunallagen i sin äldre lydelse.

3. Om kommuner och regioner har en resultatutjämningsreserv enligt 11 kap. 14 § kommunallagen (2017:725) i sin äldre lydelse ska balansräkningen ställas upp enligt 6 kap. 2 § med följande tillägg under EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER, A. Eget kapital: IV Resultatutjämningsreserv.

Enligt bestämmelsen i *första punkten* träder lagen i kraft den 1 januari 2023.

I *andra punkten* anges att vid användning av medel från en resultatutjämningsreserv ska upplysning i förvaltningsberättelsen innehålla dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatreserv och förändring av resultatutjämningsreserv. Detta innebär att kommuner och regioner som använder medel ur en resultatutjämningsreserv ska göra en justering för förändringen av denna vid beräkningen av balanskravsresultatet.

I *tredje punkten* anges att om kommuner och regioner har en resultatutjämningsreserv ska balansräkningen ställas upp med tillägget IV Resultatutjämningsreserv under EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER, A. Eget kapital.

10.3 Förslaget till ändringar i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser

21 §

Bestämmelserna i 8 kap. 14 § samt 11 kap. 1–*3 §*§, 5 § första och andra styckena, 6, 15 och 22 §§ kommunallagen (2017:725) ska tillämpas på motsvarande sätt i fråga om ekonomisk förvaltning i ett samordningsförbund. Det som där föreskrivs om kommun eller region ska gälla för ett samordningsförbund och det som föreskrivs för fullmäktige och styrelse ska gälla för förbundsstyrelsen.

Ett samordningsförbund får inte ingå borgen. Förbundet får inte heller sätta sig i skuld i annat fall än när det gäller sedvanliga krediter för verksamheten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.4.

I paragrafen har hänvisningen till 11 kap. 2–4 §§ kommunallagen tagits bort. En hänvisning till 11 kap. 2 och 3 §§ kommunallagen har införts.

10.4 Förslaget till ändringar i lag (1979:411) om ändringar i Sveriges indelning i kommuner och regioner

3 kap. Indelningsdelegerade

31 §

I fråga om förvaltning av de medel som tillhandahålls indelningsdelegerade tillämpas bestämmelserna i kommunallagen (2017:725) om

1. mål för den ekonomiska förvaltningen i 11 kap. 1 §,
2. avgifter i 2 kap. 5 och 6 §§,
3. utgiftsbeslut under budgetåret i 11 kap. 15 §, och
4. räkenskaper och årsredovisning i 11 kap. 17–19 §§ och 24 §.

Då ska det som där sägs om

1. fullmäktige i stället gälla indelningsdelegerade,
2. styrelsen i stället gälla arbetsutskottet, och
3. nämnd i stället gälla utskott.

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.4.

I *första stycket* har hänvisningen till 11 kap. 1 § första meningen kommunallagen ändrats till 11 kap. 1 § kommunallagen. Vidare har hänvisningen till 2 och 3 §§ kommunallagen i andra punkten, tagits bort.

Andra stycket motsvarar 3 kap. 31 § andra stycket.

Särskilt yttrande

Särskilt yttrande av experten Hans Petersson

Utredningen har gjort en bra genomlysning av de utmaningar som kommuner och regioner står inför när det gäller ekonomistyrning och vilka förändringar av regelverket som är lämpliga för att möta dessa. På de flesta punkter delar jag utredningens bedömningar och stödjer de förslag som tagits fram. Det finns dock några frågor där jag har en annan uppfattning om vad som är en lämplig väg framåt än den som redovisas i betänkandet. Det gäller framför allt reglerna kring balanskravet och resultatreserven.

Jag delar inte utredningens förhållandevis positiva syn på balanskravets betydelse för den ekonomiska styrningen i kommuner och regioner. Min uppfattning är att balanskravet borde avskaffas, eftersom det flyttar fokus från den mer ambitiösa målsättningen om god ekonomisk hushållning, som är grundläggande för att trygga framtida generationers finansiella handlingsutrymme. Jag är dock medveten om att det inte har legat inom utredningens uppdrag att föreslå ett avskaffande av balanskravet och då menar jag att utredningen i stället borde ha föreslagit en högre resultatnivå för balanskravet. För att inte öka skuldsättningen alltför snabbt i kommunsektorn och i enskilda kommuner över en längre tidsperiod, borde nivån för balanskravet uppgå till minst 1 procent av skatteintäkter och statsbidrag. Utredningen resonerar om för- och nackdelar med en höjning av balanskravet, men gör en annan bedömning än jag av vilka slutsatser som ska dras av de resonemangen.

Utredningen föreslår att möjligheten att åberopa ”synnerliga skäl” för att inte återställa ett underskott ska tas bort ur regelverket. Det är bra. I stället föreslås dock att det ska var möjligt att förlänga återställandeperioden för underskott från 3 till 6 år, om särskilda skäl föreligger. Jag ställer mig tveksam till detta. Det finns en möjlighet

att det under sex år sker förändrade majoritetsförhållande i kommunfullmäktige och enligt min erfarenhet är det tveksamt om en ny politisk majoritet är beredd att hämta hem ett negativt balanskravsresultat som tidigare politisk majoritet har redovisat. Längsta återställningstid bör därför vara tre år utan möjlighet till undantag.

I balanskravsutredningen som ska redovisas i budgeten och årsredovisningen finns ett antal poster som elimineras från årets resultat för att komma fram till det s.k. balanskravsresultatet. Utredningen föreslår två ytterligare sådana poster. Jag ställer mig tveksam till dessa, då det är otydligt hur de ska räknas fram. Det borde i stället vara färre justeringsposter och dessa bör vara tydligare definierade i balanskravsutredningen.

I utredningen föreslås också två nya resultatrader som kopplar balanskravsutredningen till resultaträkningen. Jag tycker inte det är lämpligt. En resultaträkning och balanskravsutredning är två olika typer av rapporter med olika perspektiv som inte bör sammanblandas. En sammanblandning skapar otydlighet och försvårar en kvalitativ finansiell analys av en kommuns eller en regions utveckling och ställning.

Utredningen förslår att den nuvarande resultatutjämningsreserven tas bort och ersätts med en s.k. resultatreserv med ett bredare tillämpningsområde än den befintliga reserven. Min uppfattning är att resultatreserven inte behövs och att den dessutom ökar komplexiteten i ett regelverk som redan i dag gör det svårt för beslutsfattare och tjänstemän i kommuner och regioner att förstå och tolka den kommunala ekonomin. Med en resultatreserv bibehålls två resultatrader. Detta försvårar för beslutsfattarna att fatta rationella beslut som ökar effektiviteten i kommunsektorn.

Det tyngsta skälet för att inte ha en resultatreserv är dock att den inte behövs. En kommun eller region, med en god och tydlig ekonomistyrning, bör bygga upp buffertar som krävs för att möta konjunktursvängningar över tiden. Ett resultat på 3–5 procent i högkonjunktur medger ett resultat på lägst 1 procent i lågkonjunktur, samtidigt som kommunens på långsiktiga finansiella handlingsutrymme förblir oförändrat.

Min uppfattning är att utredningens uppdrag tydligare borde ha varit inriktat på förenkling av det nuvarande regelverket. Det optimala för en god ekonomistyrning hade varit att helt avskaffa balanskravet och resultatutjämningsreserven och i stället knyta någon form av lägsta godtagbara nivå mot god ekonomisk hushållning. Det hade skapat

en tydlighet och enkelhet som hade både gynnat den kommunala ekonomistyrningen och ansvarsutkrävandet. En sådan lösning ligger delvis utanför direktivens ram. Men även med de begränsningar som direktiven har medfört hade utredningen kunnat göra mer för att begränsa den ”snårskog” av olika regelverk och resultatnivåer, som kommer att skapa fortsatta svårigheter för våra förtroendevalda fritidspolitiker att förstå och tolka kommunal ekonomi.

Referenser

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1978/79:53. *Om minskad statskontroll över kommunerna och landstingskommunerna.*

Prop. 1990/91:117. *Om en ny kommunallag.*

Prop. 1996/97:52. *Den kommunala redovisningen.*

Prop. 1997/98:52. *Förvaltningen av kommunala pensionsmedel.*

Prop. 1998/99:66. *En stärkt kommunal revision.*

Prop. 2001/02:122. *Åtgärder mot kommunalt domstolstrots.*

Prop. 2003/04:105. *God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting.*

Prop. 2011/12:172. *Kommunala resultatutjämningsreserver.*

Prop. 2016/17:100. *2017 års ekonomiska vårproposition.*

Prop. 2016/17:171. *En ny kommunallag.*

prop. 2017/18:1. *Budgetpropositionen för 2018.*

Prop. 2017/18:149. *En ändamålsenlig kommunal bokföring och redovisning.*

Prop. 2019/20:99. *Våränderingsbudget för 2020.*

Prop. 2019/20:181. *Extra ändringsbudget för 2020 – Förstärkt stöd till välfärd och företag, insatser mot smittspridning och andra åtgärder med anledning av coronaviruset.*

Prop. 2020/21:1. *Budgetpropositionen för 2019.*

Prop. 2020/21:100. *2021 års ekonomiska vårproposition.*

Regeringens skrivelser och promemorior

Regeringens skrivelse 2017/18:207. *Ramverket för finanspolitiken.*

Regeringens skrivelse 2018/19:20. *Riksrevisionens rapport om räkenskapssammandragets tillförlitlighet*.

Utskottsbetänkanden

Bet. 1991/92:FIU29. *Den kommunala ekonomin*.

Bet. 2016/17:FiU20. *Riktlinjer för den ekonomiska politiken*.

Bet. 2017/18:FiU1. *Statens budget 2017 Rambeslutet.*

Statens offentliga utredningar (SOU)

SOU 1952:14 *Förslag till kommunallag m.m.* Kommunallagskommitténs betänkande.

SOU 2001:76. *God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting*. Betänkande av ekonomiförvaltningsutredningen.

SOU 2002:16. *Stabiliseringspolitik i valutaunionen.* Slutbetänkande, Kommittén för stabiliseringspolitik för full sysselsättning vid ett svenskt medlemskap i valutaunionen.

SOU 2011:59. *Spara i goda tider*. Betänkande av Utredningen om kommunsektorn och konjunkturen.

SOU 2015:24. *En kommunallag för framtiden.* Betänkande av Utredningen om en kommunallag för framtiden.

SOU 2018:74. *Lite mer lika. Översyn av kostnadsutjämningen för kommuner och landsting*. Betänkande av kostnadsutjämningsutredningen.

SOU 2019:65. *Långtidsutredningen 2019*. Huvudbetänkande av Långtidsutredningen 2019.

Departementsserien (DS)

Ds 1996:30. *Kommunal redovisning*.

Kommittédirektiv

Dir. 2012:105. *En kommunallag för framtiden*.

Myndighetsrapporter och beslut

Finanspolitiska rådet (2009). *Svensk Finanspolitik*. Finanspolitiska rådets rapport 2009.

Riksrevisionen (2018a). *Räkenskapssammandraget – är resultat- och balansräkningen tillförlitlig?* RiR 2018:23.

Riksrevisionen (2018b). *Räkenskapssammandraget som underlag för kommunjämförelser – är kostnadsmåtten tillförlitliga?* RiR 2018:7.

SCB (2021). *Sveriges framtida befolkning 2021–2070.* Demografiska rapporter 2021:1.

Statskontoret (2017). *Det kommunalekonomiska utjämnings-systemets historik 1993–2017*. 2017:105.

Statskontoret (2019). *Utvecklingen av den statliga styrningen av kommuner och landsting – en analys*. 2019:2.

Statskontoret (2021). *Utveckling av den statliga styrningen av kommuner och regioner 2020.*

Litteratur, rapporter, artiklar

Calmfors, L. (2020). *Fiscal Frameworks and Fiscal Sustainability in the Nordics*. Köpenhamn: Nordic Council of Ministers.

Dahlberg, M., Gustafsson, A. och Molander, P. (2005). *Den kommunala budgetprocessens betydelse för det ekonomiska utfallet i kommunerna*. Mapsec.

Dahlberg, M. & Pettersson-Lidbom, P. (2005). *Har Svenska Kommuner Mjuka Budgetrestriktioner?* Ekonomisk Debatt, Nr 5, pp. 60–76.

Dahlberg, M. och J. von Hagen (2003). *Finns det ett bailoutproblem i Sverige?* i Molander, P (red), Staten och kommunerna, SNS Förlag, Stockholm.

Dahlberg, M. och J. Rattsø (2010). *Statliga bidrag till kommunerna – i princip och praktik.* Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi 2010:5.

Dietrichson, J. och Ellegård, LM. (2015). *Budgetprocessens betydelse för god ekonomisk hushållning.* Ekonomihögskolan vid Lunds universitet.

Donatella, P. (2016). *Artificiell styrning av resultat – Om ekonomi, politik och tjänstemän.*

Donatella, P. (2018). *Resultatjustering i kommunsektorn – En studie av perioden 2012–2016*. KFi-rapport nr 148.

Kornai, J. *Resource-Constrained versus Demand-Constrained Systems*. Econometrica, vol. 47, no. 4, 1979, pp. 801–819.

Svenskt Näringsliv (2021). *Mer värde för skattepengarna i kommunerna – så kan den demografiska utmaningen mötas.*

Sveriges Domstolar (2021). *Årsredovisning 2020*.

SKR (2017). *Kommungruppsindelning 2017 – Omarbetning av Sveriges Kommuner och Landstings kommungruppsindelning.*

SKR (2020a). *Ekonomirapporten maj 2020.*

SKR (2020b). *Ekonomirapporten oktober 2020.*

SKR (2021a). *Ansvarsprövningen i fullmäktige formella krav och praktisk hantering.*

SKR (2021b). *Ekonomirapporten maj 2021.*

SKR (2021e). *Nytt livslängdsantagande i RIPS.* Cirkulär 21:19.

Pressmeddelanden och webbpublikationer

Regeringen (2019). ww.regeringen.se/pressmeddelanden/2019/06/stora-behov-i-kommuner-och-regioner (hämtad 2021-08-02).

SKR (2021c). *Hur ger statsbidragen bäst effekt*? https://rapporter.skr.se/hur-ger-statsbidragen-bast-effekt.html.

SKR (2021d) https://skr.se/skr/ekonomijuridik/ekonomi/sektornisiffror/kopavverksamhet.35817.html (hämtad 2021-08-02).

Övrigt

Skrivelse till Finansdepartementet från Göteborgs stad och Stockholms stad: Synpunkter på normering av lag om kommunal bokföring och redovisning, 2020-01-10. Fi 2020/00167/K.

RKR rekommendation R2 Intäkter (Nov 2019).

RKR rekommendation R4 Materiella anläggningstillgångar (Nov 2018).

RKR rekommendation R11 Extraordinära och jämförelsestörande poster (Nov 2018).

RKR rekommendation R13 Kassaflödesanalys (Nov 2018).

RKR rekommendation R14 Drift- och investeringsredovisning (Okt 2019).

RKR rekommendation R 17 Delårsrapport (Nov 2020).

Kommittédirektiv 2020:88

En effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner

Beslut vid regeringssammanträde den 3 september 2020

Sammanfattning

En särskild utredare ska bedöma om nuvarande regelverk för ekonomisk förvaltning i kommunallagen (2017:725) utgör en bra grund för en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner. Syftet med utredningen är att ge kommuner och regioner goda förutsättningar att möta framtida utmaningar genom att föreslå ett sammanhållet regelverk för en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner.

Utredaren ska bl.a.

- föreslå hur krav på god ekonomisk hushållning och regelverket för balanskravet bör vara utformade,
- undersöka och vid behov lämna förslag till vägledning och stöd för den ekonomiska styrningen i kommuner och regioner, och
- föreslå lösningar som sammantaget skapar goda förutsättningar för en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner och som ligger i linje med målen för den nationella finanspolitiken.

Uppdraget ska redovisas senast den 24 september 2021.

Samhällsekonomi och finanspolitiskt ramverk

Kommunsektorn, dvs. kommuner och regioner, ansvarar för en stor del av den offentliga verksamheten i Sverige och har därför en betydande roll i samhällsekonomin. Kommunsektorns utgifter motsvarar cirka hälften av den samlade offentliga sektorns utgifter.

Riksdagen och regeringen har det yttersta ansvaret för samhällsekonomin och den ekonomiska politiken. Staten har ett övergripande ansvar för att samtliga kommuner och regioner har förutsättningar och kapacitet som står i proportion till det samlade uppdraget. Samspelet mellan staten och kommunsektorn behöver fungera på ett sätt som gagnar en sund samhällsekonomisk utveckling och som skapar goda förutsättningar för välfärd och ekonomisk tillväxt.

Det finanspolitiska ramverket är ett antal mål och principer, bl.a. överskottsmålet som gäller för hela den offentliga sektorns finansiella sparande, som styr finanspolitikens utformning och som syftar till att finanspolitiken ska vara långsiktigt hållbar och transparent. Ramverket omfattar både staten och kommunsektorn.

Ramverket för ekonomisk förvaltning

Kommunerna och regionerna har genom den kommunala självstyrelsen stor frihet att själva besluta om hur deras verksamhet ska bedrivas och är ansvariga för resultat, kvalitet och innehåll. Det ger möjlighet till lokala anpassningar utifrån olika behov och förutsättningar. Av 1 kap. 1 § andra stycket regeringsformen framgår bl.a. att den svenska folkstyrelsen förverkligas genom ett representativt och parlamentariskt statsskick och genom kommunal självstyrelse.

Enligt 14 kap. 4 § regeringsformen får kommuner och regioner ta ut skatt för skötseln av sina angelägenheter (jfr 1 kap. 7 § regeringsformen). Denna beskattningsrätt utgör en viktig del av den kommunala självstyrelsen och ger förutsättningar för kommunernas och regionernas finansieringsansvar för sina verksamheter.

Skatteintäkterna utgör cirka två tredjedelar av kommunsektorns totala intäkter. Vidare utgör de generella och riktade statsbidragen en betydande del av finansieringen av kommunsektorns verksamhet. Det kommunalekonomiska utjämningssystemet är utformat för att skapa likvärdiga ekonomiska förutsättningar för kommuner och regio-

ner att kunna tillhandahålla sina invånare likvärdig service oberoende av invånarnas inkomster eller andra strukturella förhållanden.

Den ekonomiska förvaltningen för kommuner och regioner regleras i kommunallagen. Kommuner och regioner har utifrån detta ramverk generellt sett stora möjligheter att genom egna prioriteringar utforma den ekonomiska styrningen på lokal nivå.

Enligt balanskravet ska kommuner och regioner ha en budget i balans, vilket betyder att budgeten för nästa kalenderår (budgetår) ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna (11 kap. 5 § kommunallagen). Om balanskravsresultatet för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det som huvudregel regleras under de närmast följande tre åren. Detta balanskrav anger den lägsta godtagbara resultatnivån. Krav ställs också på att kommuner och regioner ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet (11 kap. 1 § kommunallagen). Detta krav innebär att resultatet i kommuner och regioner i normalfallet bör ligga på en nivå som förstärker ekonomin. Kommuner och regioner har även möjlighet att under vissa förutsättningar reservera en del av sina överskott i goda tider och bygga upp lokala resultatutjämningsreserver (11 kap. 14 § kommunallagen). Medel i resultatutjämningsreserverna kan sedan tas i anspråk för att täcka underskott som uppstår till följd av en lågkonjunktur.

Kommunsektorns ekonomi

Kommunsektorns ekonomi utgör en del av de offentliga finanserna och därför följer regeringen löpande upp kommunsektorns ekonomi och de eventuella finansiella och strukturella risker som kan finnas i sektorn. Den kommunalekonomiska utvecklingen redovisas i den ekonomiska vårpropositionen och i budgetpropositionen. Uppföljningen av kommunsektorns ekonomi visar att det trots flera år av god ekonomisk tillväxt finns vissa kommuner och regioner som är sårbara till följd av en ökad skuldsättning, ett utökat åtagande i sina bolag samt svårigheter att anpassa verksamheten till befolkningsändringar, som för vissa innebär en ökande och för andra en minskande befolkning. Det finns en stor spridning mellan de enskilda kommunernas och regionernas ekonomi, exempelvis vad gäller resultat, skuldsättning och de kommunala bolagens ekonomi.

Av uppföljningen framgår vidare att vissa kommuner och regioner budgeterar med ett underskott trots en redan svag ekonomi. Det finns också exempel på kommuner och regioner som budgeterat resultat på en otillräcklig nivå för att kunna möta oförutsedda händelser. Detta tyder på att det finns kommuner och regioner som inte når kommunallagens krav på en god ekonomisk hushållning.

I dagsläget har dessutom följderna av sjukdomen covid-19 drabbat hela samhället, inte minst kommuner och regioner. Kommunsektorns skatteintäkter utvecklas inte i samma takt som tidigare och stora merkostnader uppstår. Det finns en risk att de kommuner och regioner som redan innan krisen hade svag ekonomi kommer att se en ytterligare försvagning.

Behovet av en utredning

Kommuner och regioner har stor frihet att anpassa sin ekonomistyrning utifrån lokala behov och förutsättningar. De ansvarar själva för hur deras verksamhet ska bedrivas och är ansvariga för resultat, kvalitet och innehåll. Det är viktigt att kommuner och regioner redovisar positiva resultat som stärker deras ekonomiska förutsättningar att bättre kunna hantera både långsiktiga utmaningar och akuta situationer.

Kommunallagens bestämmelser om ekonomisk styrning är generellt utformade och det finns ett stort utrymme för kommunalt självstyre. Detta innebär samtidigt att inga tydliga ramar ges för kommuner och regioner i detta avseende. Ett tydligt och stabilt ramverk för den kommunala sektorn, vilket innefattar bestämmelserna om den ekonomiska förvaltningen, är en viktig förutsättning för att kommuner och regioner ska bedriva en effektiv ekonomistyrning. En effektiv ekonomisk styrning innebär att ha väl avvägda mål och en god måluppfyllelse. Målen bör vara anpassade till de lokala förutsättningarna och utgå från gällande rätt.

Statens uppföljning av kommunsektorns ekonomi visar att det finns ett antal kommuner och regioner som har en svag ekonomi trots flera år av gynnsamma ekonomiska förutsättningar med låg ränta, ökade skatteintäkter – till följd av en hög sysselsättning – och ökade generella statsbidrag. Djupgående ekonomiska problem kan vara en följd av ogynnsamma förutsättningar som är svåra att påverka genom

beslut på lokal nivå, men kan också vara ett tecken på en svag och ineffektiv styrning.

Mot denna bakgrund finns det behov att göra en översyn av kommunallagens bestämmelser om ekonomisk förvaltning, i syfte att skapa ett ändamålsenligt utformat regelverk som å ena sidan ger tillräckligt goda förutsättningar för kommuner och regioner att bedriva en effektiv ekonomisk styrning och å andra sidan är tillräckligt styrande utifrån statens behov av att upprätthålla en långsiktigt hållbar finanspolitik.

Uppdraget att utreda kommuners och regioners ekonomiska styrning

God ekonomisk hushållning

Kravet på god ekonomisk hushållning i 11 kap. 1 § kommunallagen är grundläggande för kommunernas och regionernas ekonomiska styrning och omfattar allt från hur medel förvaltas till hur kommunen eller regionen valt att organisera sig. Det är därför viktigt att kravet är ändamålsenligt utformat och ger tillräcklig stadga åt den ekonomiska styrning som kommuner och regioner själva är ansvariga för att bedriva. Som tidigare nämnts finns det delar av kommunsektorn som inte uppnår kravet på god ekonomisk hushållning. Exempelvis finns det kommuner och regioner som budgeterar otillräckliga resultatnivåer och finansierar löpande verksamhet med inkomster från försäljning av tillgångar. Mot den bakgrunden finns anledning att överväga hur kravet på god ekonomisk hushållning bör vara utformat.

Medelsförvaltningen är en viktig del av den ekonomiska styrningen i kommuner och regioner och omfattar såväl placering av likvida medel som upplåning. Enligt 11 kap. 2 § kommunallagen ska kommuner och regioner förvalta sina medel på ett sådant sätt att krav på god avkastning och betryggande säkerhet kan tillgodoses. Detta innebär en balansgång mellan minimering av risk och strävandet efter en så god avkastning som möjligt. Detta kräver en effektiv ekonomistyrning och därför bör även medelsförvaltningen i kommuner och regioner ingå i översynen.

Det är vanligt förekommande att kommuner och regioner använder sig av olika typer av finansiella instrument för att få en god avkastning vid förvaltningen av medel, t.ex. för att säkra kommunens

eller regionens pensionsförpliktelser. Handel med vissa typer av finansiella instrument, t.ex. handel med derivat, kräver att säkerhet ställs. En särskild fråga är om detta skulle kunna omfattas av pantsättningsförbudet i 11 kap. 22 § kommunallagen och att kommuner och regioner därmed är förhindrade att använda sig av dessa finansiella instrument på samma villkor som andra aktörer. Detta kan t.ex. försvåra en effektiv upplåning. Det finns därmed anledning att se över pantsättningsförbudets utformning.

Utredaren ska därför

- föreslå hur kravet på god ekonomisk hushållning bör vara utformat,
- föreslå hur bestämmelserna om medelförvaltning bör vara utformade,
- föreslå hur bestämmelserna om pantsättningsförbud bör vara utformade, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Balanskravet och resultatutjämningsreserver

Den ekonomiska krisen i början av 1990-talet skadade de svenska statsfinanserna. Det genomfördes därför en rad åtgärder för att styra mot och skapa förutsättningar för en långsiktigt hållbar ekonomisk politik. Det infördes ett mål för överskott i de offentliga finanserna och ett utgiftstak för staten. För den kommunala ekonomin infördes ett krav på att upprätta en budget i balans, vilket numera regleras i 11 kap. 5 § kommunallagen. Dessa åtgärder bildar tillsammans det finanspolitiska ramverket. Det finanspolitiska ramverket ingår inte i översynen inom ramen för utredarens uppdrag.

Införandet av balanskravet har satt fokus på de ekonomiska frågorna och därmed har det också bidragit till en bättre ekonomisk styrning i kommuner och regioner. En risk med balanskravet är dock att det kan motverka sparande och leda till att kommuner och regioner i stället väljer att förbruka tillgängliga medel för att undvika att medel låses fast i det egna kapitalet. Ett sådant agerande kan leda till att ekonomin urholkas på sikt och att det inte finns reserver för att möta framtida utmaningar. En annan risk med balanskravet är att det kan bidra till ett procykliskt agerande, dvs. ett agerande som för-

stärker konjunktursvängningarna, med negativa effekter för samhällsekonomin. Balanskravet kan under sämre tider tvinga fram åtstramningar i verksamheten, som i sin tur kan förstärka en konjunkturnedgång. Om verksamheten byggs ut kraftigt i högkonjunktur kan det också få en procyklisk effekt.

Möjligheten att reservera medel i en resultatutjämningsreserv i 11 kap. 14 § kommunallagen kan minska risken för en procyklisk politik förutsatt att reserven används på rätt sätt. Avsikten med resultatutjämningsreserverna är att skapa förutsättningar för en mer stabil utveckling av kommunsektorns konsumtion och sysselsättning över en konjunkturcykel. Uppföljningen av kommunernas och regionernas ekonomi visar att drygt hälften av kommunerna och ett fåtal av regionerna har valt att använda sig av resultatutjämningsreserver. Uppföljningen har under senare år också visat på exempel där resultatutjämningsreserverna använts trots att det varit högkonjunktur. Resultatutjämningsreserver kan vara ett bra verktyg för en effektiv och flexibel ekonomistyrning förutsatt att reserverna används på rätt sätt, dvs. inte för tillfälliga skattesänkningar eller utgiftsökningar.

Balanskravet är och bör även fortsättningsvis vara en viktig utgångspunkt för ekonomistyrningen i kommuner och regioner. Därför behöver balanskravet vara ändamålsenligt utformat och ange en lämplig nivå som möjliggör för kommunsektorn att möta framtida utmaningar. Den uppföljning som regeringen gör löpande visar att det finns kommuner och regioner som budgeterar med underskott, trots en redan svag ekonomi. Detta kan vara ett tecken på mer djupgående ekonomiska problem eller en ineffektiv styrning. Dessutom visar uppföljningen att det finns kommuner och regioner som använder sig av möjligheten att ange synnerliga skäl för att inte reglera negativa balanskravsresultat. Det är viktigt för den ekonomiska styrningen att möjligheten att hänvisa till synnerliga skäl, både vid upprättande av budget och vid regleringen av ett negativt resultat, används på rätt sätt och ligger i linje med god ekonomisk hushållning.

Utredaren ska därför

- föreslå hur regelverket för balanskravet bör vara utformat,
- föreslå hur balanskravsresultatet ska beräknas och regleras,

- bedöma om resultatutjämningsreserver bör bli obligatoriska och lämna förslag på hur regelverket om resultatutjämningsreserver i övrigt bör vara utformat, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att utreda behovet av vägledning och stöd för kommunsektorns ekonomistyrning

För uppföljningen av finanspolitiken på nationell nivå ansvarar ett antal myndigheter under regeringen, t.ex. Ekonomistyrningsverket, Finanspolitiska rådet och Konjunkturinstitutet. Därutöver har Ekonomistyrningsverket bl.a. i uppdrag att utveckla den ekonomiska styrningen för statliga myndigheter samt göra analyser och prognoser för statens ekonomi. Det finns ingen statlig myndighet med motsvarande vägledningsansvar för kommuner och regioner. Detta trots att kommunsektorns ekonomi utgör en del av det finanspolitiska ramverket. Kommuner och regioner är i dessa frågor hänvisade till den kompetens och de resurser som finns inom den egna organisationen eller hos externa aktörer som tillhandahåller denna typ av tjänster t.ex. Sveriges Kommuner och Regioner.

Regeringens uppföljning av kommunsektorns ekonomi visar, vilket nämnts ovan, att det finns indikatorer på att det finns kommuner och regioner som inte lever upp till lagens krav på god ekonomisk hushållning och kravet på att upprätta en budget i balans. Orsakerna till att efterlevnaden i vissa fall brister kan vara flera, bl.a. stora ekonomiska utmaningar eller svårighet att bedriva en effektiv ekonomisk styrning. Ett sätt att förbättra efterlevnaden är att skapa ett tydligare och bättre strukturerat ramverk för den ekonomiska styrningen. Ett annat sätt är att överväga bättre möjligheter till vägledning och stöd på området.

Utredaren ska därför

- undersöka behovet av vägledning och stöd för den ekonomiska styrningen i kommuner och regioner och om ett sådant behov konstateras lämna förslag som tillgodoser detta.

Uppdraget att göra en allmän översyn av regelverket för ekonomisk förvaltning

Välskötta finanser i kommuner och regioner bidrar till att de finanspolitiska målen nås. Det finanspolitiska ramverket består bl.a. av överskottsmålet, ett utgiftstak, ett skuldankare och det kommunala balanskravet. Någon motsvarande övre gräns för utgifter eller krav på nivåer för resultat och skuldsättning uppställs inte för kommuner och regioner. Ett sammanhållet regelverk för den ekonomiska förvaltningen i kommuner och regioner, där de olika delarna i regelverket på ett genomtänkt sätt understödjer varandra, är viktigt för att upprätthålla en sund samhällsekonomisk utveckling.

Den nya kommunallagen trädde i kraft den 1 januari 2018 och den nya lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning trädde i kraft den 1 januari 2019. Ramverket för den ekonomiska förvaltningen ingick varken i översynen av kommunallagen eller i översynen av den kommunala redovisningslagen.

Det är viktigt att lagstiftningen har en bra och lättillgänglig struktur. Därför finns det också behov av att göra en lagteknisk översyn av kommunallagens bestämmelser om ekonomisk förvaltning.

Utredaren ska därför

- föreslå lösningar som sammantaget skapar goda förutsättningar för en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner och som ligger i linje med målen för den nationella finanspolitiken,
- bedöma om det finns behov av och är lämpligt att införa en övre gräns för utgifter samt krav på nivåer för resultat och skuldsättning för kommuner och regioner,
- göra en lagteknisk översyn av 11 kap. kommunallagen,
- ta upp andra frågor än de som nämns i direktivet, om det behövs för att utredaren ska kunna fullgöra sitt uppdrag på ett tillfredsställande sätt, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att analysera pensionsredovisningens konsekvenser

Frågan om hur den kommunala pensionsskulden redovisas har betydelse för kommunernas och regionernas tillämpning av balanskravet och kravet på god ekonomisk hushållning.

Enligt 5 kap. 4 § lagen om kommunal bokföring och redovisning ska kommunernas och regionernas pensionsskuld redovisas enligt blandmodellen. Det innebär att det bara är pensionsförpliktelser intjänade efter 1998 som redovisas som avsättning i balansräkningen. Pensionsförpliktelser intjänade fr.o.m. 1998 redovisas i stället som en ansvarsförbindelse. Blandmodellen är unik för den kommunala sektorn och sågs vid sitt införande som en övergångslösning. Den leder på sikt till en övergång till fullfonderingsmodellen. Fullfonderingsmodellen innebär att samtliga pensionsförpliktelser redovisas som avsättning i balansräkningen oavsett när pensionsförmånerna har intjänats.

I betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24) föreslås att kommuner och regioner ska redovisa sina pensionsförpliktelser enligt fullfonderingsmodellen. Behovet av en mer transparent och rättvisande redovisning av pensionsförpliktelser överväger enligt utredningens mening de nackdelar som en övergång till fullfonderingsmodellen kan medföra. Fullfonderingsmodellen är t.ex. mer känslig för konjunkturvariationer än vad blandmodellen är. En övergång till fullfonderingsmodellen innebär också att många kommuner och merparten av regionerna får negativa egna kapital. I normalfallet innebär fullfonderingsmodellen lägre kostnader och högre årliga resultat även om utbetalningarna är desamma.

Det finns även andra poster i den kommunala redovisningen som kan få stora konsekvenser enskilda år för vissa kommuner. Det har t.ex. i skrivelser till regeringen riktats kritik mot hur investeringsbidrag och gatukostnads- och exploateringsersättningar ska redovisas samt hur finansiella instrument ska värderas (Fi2020/00167/K). Sammantaget grundar sig kritiken på att lagstiftningen och normeringen från Rådet för kommunal redovisning leder till stora variationer i kommunernas redovisade resultat. På grund av regelverket kring balanskravet vill kommunerna inte behöva redovisa varken stora intäkter eller stora kostnader enskilda år, utan vill i stället kunna fördela dessa.

I propositionen En ändamålsenlig kommunal bokföring och redovisning anger regeringen att det finns skäl att analysera frågan om redovisning av kommunala pensionsförpliktelser ytterligare, sett i ljuset av kommunallagens bestämmelser om god ekonomisk hushållning och kravet på att upprätta en budget i balans (prop. 2017/18:149 s. 65).

Utredaren ska därför

- analysera de konsekvenser som en ändrad redovisningsmodell för pensionsförpliktelser skulle få, givet att de förslag som utredaren lämnar i övrigt genomförs.

Konsekvensbeskrivningar

Vid utformningen av förslagen ska utredaren, utöver vad som framgår av kommittéförordningen (1998:1474), särskilt belysa de kortsiktiga och långsiktiga konsekvenserna av de förslag på åtgärder som lämnas och de alternativa förslag som har övervägts. I det ingår bl.a. att beskriva de samhällsekonomiska konsekvenserna liksom eventuella konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten.

I 14 kap. 3 § regeringsformen anges att en inskränkning av den kommunala självstyrelsen inte bör gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till ändamålen. Det innebär att en proportionalitetsprövning ska göras under lagstiftningsprocessen. Om något av förslagen i betänkandet påverkar den kommunala självstyrelsen ska därför, utöver dess konsekvenser, också de särskilda avvägningar som lett fram till förslagen redovisas.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Utredaren ska föra en dialog med kommuner, regioner, relevanta statliga myndigheter, Sveriges Kommuner och Regioner och andra berörda intressenter.

Utredaren ska även följa arbetet i och ta del av erfarenheter från eventuella utredningar som berörs av uppdraget.

Uppdraget ska redovisas senast den 24 september 2021.

(Finansdepartementet)

Exempel på ett program för god kommunal hushållning

Bakgrund

Utredningen om en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner föreslår bland annat att ett nytt begrepp, god kommunal hushållning, ersätter god ekonomisk hushållning samt att ett program för god kommunal hushållning ersätter dagens fyra olika riktlinjer för den ekonomiska förvaltningen. Utredningen har tagit fram ett exempel på hur ett program för god kommunal hushållning kan utformas. Exemplet består dels av sådant innehåll som följer av de krav som enligt utredningens förslag uppställs i kommunallagen, dels av annat innehåll som är frivilligt att inkludera i programmet.

Utredningen föreslår att fullmäktige varje mandatperiod ska besluta om ett program för god kommunal hushållning som omfattar ett tioårsperspektiv. Programmet ska omfatta kommuner och regioner, kommunala hel- och delägda bolag samt kommunala stiftelser och föreningar.

Programmet ska innehålla mål och riktlinjer för hur kravet på en god kommunal hushållning kan nås. Programmet ska minst innehålla mål för årets resultat, soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, självfinansieringsgrad av investeringar samt låneskuld. Programmet ska minst innehålla riktlinjer för tillåten risk vid placeringar och upplåning samt för hanteringen av och tillåtna ändamål för användning av medel ur en resultatreserv, om kommunen har inrättat en sådan. Inget krav finns på att ange mål för verksamheten men programmet ska innehålla en beskrivning av de konsekvenser för verksamheten som följer av programmets mål för ekonomin.

Programmet får, utöver det som anges i lag, innehålla andra mål och riktlinjer samt övriga ställningstaganden. I det exempel som följer

nedan har kommun X t.ex. valt att beskriva utmaningar för verksamheten, vilket fungerar som en inriktning för de mål som ska fastställas för verksamheten i budgeten. Kommun X beskriver också övergripande riktlinjer för hur budget- och uppföljningsprocesserna ska fungera, inklusive vissa ställningstaganden kring avvikelsehantering.

Nedan följer ett exempel på möjligt innehåll i ett program för god kommunal hushållning som gäller för perioden 2021–2030.

Nulägesbeskrivning

Hur har resultatet sett ut för ekonomin utifrån de fyra målen och nyckeltalen och hur påverkas verksamheten?

Kommun X har år 2020 en soliditet enligt balansräkningen på 20 procent. Inkluderas ansvarsförbindelsen är soliditeten negativ −20 procent. Låneskulden uppgår till 35 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Låneskulden avser kommunens egen verksamhet, ingen vidareutlåning sker till kommunala bolag eftersom bolagen lånar själva för egen räkning. I jämförelse med andra kommuner har kommun X ett sämre utgångsläge. Kommuner som har haft en liknande befolkningsutveckling som kommun X har vanligtvis både högre soliditet och lägre låneskuld.

De senaste fem åren har kommunens genomsnittliga resultat årligen uppgått till knappt 2 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Det har bidragit till att kommunens ekonomi till viss del har stärkts, med både ökad soliditet och minskad låneskuld. Budgetföljsamheten i kommunen och sammantaget för nämnderna har varit god de senaste åren. För enskilda nämnder har resultaten varit varierande, både positiva och negativa avvikelser har förekommit. Oförutsedda volymökningar i äldreomsorgen har inneburit att kommunstyrelsens buffert för volymökningar har tagits i anspråk. Tack vare att de högre volymerna gett högre ersättning, samtidigt som kostnaderna inte har ökat i samma takt i den kommunalt utförda äldreomsorgen har äldrenämnden uppvisat ett överskott. Gymnasieskolan inom utbildningsnämnden har också haft högre volymer än prognos, vilket har lett till ett mindre underskott till följd av ökade köp av verksamhet från den fristående gymnasieskolan.

Utmaningar för verksamheten kan ses inom främst äldreomsorgen och skolan. Brukarundersökningen för äldre har flera år i rad visat på vissa kvalitetsbrister. Detta antas kunna ha ett samband med volymökningarna och den ökade belastningen på den kommunala utföraren. Inom utbildningsområdet uppvisas relativt låga resultat, såväl andelen elever som går ut grundskolan med fullständiga betyg som genomsnittliga meritvärden är lägre än i riket. Andelen elever som går ett fjärde år i gymnasiet är också högre i kommun X jämfört med riket.

Bolagen i X-koncernen består av X-energi och X-hus. Soliditeten i koncernen inklusive ansvarsförbindelsen uppgår till −10 procent. Bolagen har stabil ekonomi och har haft genomsnittliga resultat nära de nivåer som anges i respektive ägardirektiv vilket motsvarat strax över 2 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Det innebär att resultaten i koncernen i genomsnitt varit 4 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Låneskulden i koncernen motsvarar 50 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

Målbild för ekonomin

Beskrivning av och motivering till de ekonomiska målen

Att ha en positiv soliditet inklusive ansvarsförbindelsen, dvs. att tillgångarna överstiger samtliga skulder är en uttalad utgångspunkt i arbetet med god kommunal hushållning. Ambitionen för kommun X ska vara att stärka ekonomin för att minst nå detta grundkrav inom tioårsperiodens slut. En positiv soliditet utgör ett nödvändigt skydd mot ekonomiska nedgångar och oförutsedda händelser med negativ påverkan på ekonomin. Målet är att kommunen ska ha en sådan ekonomisk beredskap som gör att även i händelse av en ekonomisk kris ska kommunen klara att leverera den välfärd som samhället och medborgarna är beroende av.

Kontroll över låneskuldens utveckling är central för kommun X. Risken finns att en allt högre andel av kommunens resurser i framtiden går till räntekostnader i stället för till välfärd i kommunens verksamheter. Kommun X har både en ambition att låneskulden totalt ska minska och att låneskulden per invånare inte ska öka jämfört med i dag. När investeringsnivån är så pass låg bedöms det som

rimligt att ytterligare amorteringar på låneskulden ska ha gjorts inom tioårsperioden.

Resultatnivåerna för kommunen ska i budget och treårsplan anpassas efter målbilden för soliditeten och låneskulden.

Koncernbolagens ekonomiska utveckling ska bidra till att kommunkoncernens ekonomi stärks i minst samma takt som kommunens ekonomi.

Mål för ekonomin

Målnivåer för de fyra obligatoriska ekonomiska målen ska finnas här

De ekonomiska målen för kommunen är:

- En årlig resultatnivå på 2,5 procent som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning i genomsnitt för tioårsperioden.
- Soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen stärks till 15 procent 2030.
- Soliditeten enligt balansräkningen stärks till 35 procent år 2030.
- Låneskulden ska minska till 20 procent som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning till år 2030.
- Självfinansieringsgraden för investeringarna ska överstiga 100 procent i genomsnitt för tioårsperioden.

De ekonomiska målen för kommunkoncernen är:

- En årlig resultatnivå på 5 procent som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning i genomsnitt för tioårsperioden.
- Soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen stärks till 25 procent 2030.
- Låneskulden i X-hus beräknas öka men låneskulden för koncernen som helhet ska vara oförändrad på 50 procent som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning år 2030.

- Självfinansieringsgraden för investeringarna ska uppgå till 90 procent i genomsnitt för tioårsperioden.

Demografisk utveckling

Här kan befolkningsprognosen för tio år presenteras mer ingående inklusive olika alternativa scenarier

Kommun X väntas de närmaste tio åren att ha en svag befolkningsminskning enligt huvudalternativet i prognosen. Antalet invånare beräknas totalt minska med 3 procent. Antalet barn i förskoleåldern beräknas vara oförändrat, grundskoleåldrarna beräknas öka med 5 procent, ungdomar i gymnasieåldern kommer att minska med 10 procent, befolkningen i arbetsför ålder minskar med 5 procent och antalet äldre över 80 år kommer att öka med 10 procent. Kommunens centrala tätort beräknas öka sin befolkning med 3 procent under tioårsperioden vilket innebär en efterfrågan på cirka 300 nya bostäder.

Investeringar

Investeringsplanen för de kommande tio åren och större investeringsprojekt presenteras kortfattat

Verksamhets- och lokalförsörjningsmässigt bedöms kommunen kunna hantera de demografiska förändringarna utan ett behov av större nyinvesteringar inom tioårsperioden, medan arbetet med underhållsinvesteringar i befintliga fastigheter och anläggningar behöver fortgå. En mindre anpassning av väg- och Va-näten i centrala X är påbörjad för att möjliggöra planerad förtätning med nya bostäder.

Investeringsnivån beräknas ligga i nivå med avskrivningarna och ökar i takt med priser och löner. Det innebär en årlig investeringsnivå på max 8 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Det är i jämförelse med andra kommuner en mycket låg investeringsnivå men mot bakgrund av den stabila demografiska utvecklingen fullt rimlig. Det är viktigt att investeringarna i genomsnitt inte överstiger 8 procent eftersom det utgör en förutsättning för att nå kommunens ekonomiska mål. I annat

fall behöver prioriteringar bland investeringarna göras så att investeringstaket inte överskrids.

I koncernbolagen planeras för fortsatta underhållsinvesteringar, vilka tack vare de positiva resultaten självfinansieras till 100 procent. Dessutom investerar X-hus i nybyggnadsprojektet i centrala X som självfinansieras till 15 procent och till 85 procent av nya lån. Ökade driftskostnader i X-hus ska finansieras med ökade hyresintäkter.

Tioårsprognosen

Här redovisas beräkningar av tioårsprognosen mer ingående med olika antaganden och möjliga scenarier

Tioårskalkylens huvudscenario visar att det krävs en relativt låg årlig resultatnivå på 0,5 procent för att nå en positiv soliditet inklusive ansvarsförbindelsen 2030. En högre resultatnivå på 1,5 procent krävs för att självfinansieringsgraden av investeringarna ska vara 100 procent och ett litet utrymme för amortering av låneskulden kan skapas. Trots att låneskulden som andel av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning minskar något beräknas låneskulden per invånare, vid en resultatnivå på 1,5 procent, att fortsätta öka, till följd av att invånarantalet i kommunen minskar. En genomsnittlig resultatnivå på 2,5 procent behövs för att även låneskulden per invånare ska minska.

Målens konsekvenser för verksamheten och riktlinjer för att nå målen

Här beskrivs hur ekonomi och verksamhet förhåller sig till varandra inom ramen för god kommunal hushållning. Här beskriver kommun X framtida utmaningar för verksamheten och lyfter i synnerhet fram behovet av effektiviseringar

God kommunal hushållning har både ett ekonomiperspektiv och ett verksamhetsperspektiv. I kommun X definieras god kommunal hushållning som att både målen för ekonomin och verksamheten är uppfyllda. Målen för verksamheten ska återspegla de aktuella utmaningar som kommunen har för att utifrån tillgängliga resurser kunna ge

medborgarna en välfärd med hög kvalitet. Verksamhetsmålen ska också kunna motiveras utifrån ekonomiska aspekter. Målen för ekonomi och verksamhet ska framgå i den budget och treårsplan för ekonomin som kommunfullmäktige årligen beslutar om.

Särskilda utvecklingsområden kan identifieras utifrån aktuell nulägesbeskrivning:

- Kommunens tillväxt och attraktivitet för boende och näringsliv.
- Kvaliteten i äldreomsorgen och i skolan.

Kommunsektorn som helhet står inför en utmaning p.g.a. den demografiska utvecklingen i riket med alltfler äldre och att försörjningskvoten ökar, vilket innebär att färre ska försörja fler. I praktiken innebär det att kostnaderna för välfärdstjänsterna ökar snabbare än skatteintäkterna. Den demografiska utvecklingen i kommun X skiljer sig en del från den förväntade utvecklingen i riket, men genom det kommunala utjämningssystemets konstruktion kommer de ekonomiska konsekvenserna att bli likartade för alla kommuner.

För kommun X innebär den förväntade demografiska utvecklingen att kostnaderna förväntas öka i vissa verksamheter och minska i andra vilket innebär att resurser behöver omfördelas. Resurserna till äldreomsorg och grundskola behöver öka medan resurserna för gymnasieskolan kan minska. Intäkterna beräknas utvecklas svagt positivt men prognostiseras att minska något i reella termer, dvs. justerat för prisökningar.

De ekonomiska målen för kommun X kan bara nås om kostnaderna anpassas efter intäkterna vilket innebär ett årligt effektiviseringskrav på 1,5 procent om en skattehöjning ska kunna undvikas. Effektiviseringskravets storlek är beroende av utvecklingen av de generella statsbidragen och är uppskattad utifrån i dag kända faktorer.

En annan konsekvens av att antalet personer i arbetsför ålder ökar långsammare än behovet av välfärdstjänster är att det kommer bli allt svårare att hitta arbetskraft att anställa i de verksamheter som kommunerna ansvarar för. Verksamheterna behöver gradvis hitta nya arbetssätt som innebär att färre anställda och mindre resurser kan producera lika mycket välfärdstjänster i framtiden. Nyckelord i arbetet med effektivisering är samarbete med andra, digitalisering och förebyggande arbete. Kommun X genomsnittliga resultatnivå behöver också höjas från knappt 2 till 2,5 procent för att nå de övriga uppsatta

målen för ekonomin. Det innebär en engångseffektivisering på 0,5 procent utöver det årliga effektiviseringsbehovet. Kommun X behöver identifiera om det finns icke-obligatoriska verksamheter som ger låg nytta för brukarna och som kan avvecklas. Kommunstyrelsen har ansvar för att driva effektiviseringsarbetet.

Riktlinjer för resultatreserv

Här ska hantering av resultatreserven samt tillåtna ändamål för insättning till och uttag från resultatreserven beskrivas

I kommun X kommer en resultatreserv inrättas när det blir möjligt; dvs. när kommunen har uppnått en positiv soliditet inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, vilket beräknas ske under den närmaste tioårsperioden. Syftet med resultatreserven är att underlätta möjligheten att uppnå god kommunal hushållning genom att understödja både mål i plan och budget, de långsiktiga ekonomiska målen och för att trygga kommunens verksamhet över tid.

Kommunen har utgått från de krav för reservering och för reservens maximala storlek som anges i lagstiftningen. Reservering av medel till reserven får göras för den delen av årets resultat efter balanskravsjusteringar som överstiger 2 procent. Reservens storlek får högst uppgå till 5 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

I första hand ska beslut om reservering till och beslut om användning av medel ur resultatreserven göras vid beslut om budget och därefter justeras vid årsbokslutet.

Medel i resultatreserven reserveras för att kunna användas för följande ändamål:

- Hantera oförutsedda variationer av intäkter och kostnader som uppstår till följd av demografiska förändringar.
- Intäktsutjämning över en konjunkturcykel.
- Hantering av kommunens sociala investeringsfond.
- Nämnderna får spara ett överskott upp till 2 procent av innevarande års budget till nästa år.

Riktlinjer för tillåten risk vid placering och upplåning

Här beskrivs begränsningar för tillåtet risktagande för låneskuld, kapitalplaceringar och likvida medel

Kommun X har sedan överskådlig tid tillbaka en låneskuld och enligt tioårskalkylen kommer låneskulden också bestå under överskådlig tid framåt. Låneramen för kommunen och bolagen ska årligen fastställas i budget och treårsplan.

Likvida medel ska finnas i syfte att kunna utgöra en betalningsberedskap på kort sikt och ska maximalt uppgå till 10 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Tillfällig överskottslikviditet kan placeras i räntebärande papper med en löptid kortare än ett år. För att minska kreditrisken ska värdepappret ha en rating på minst A+, eller utlåning ske inom koncernen. Bedöms överskottet bestå längre än ett år ska det användas för att amortera låneskulden. Överbelåning i syfte att placera i värdepapper är inte tillåtet.

Skulle en situation uppstå i framtiden där kommunen netto har finansiella tillgångar att placera ska programmet uppdateras med en placeringspolicy som beslutas innan placering kan ske i räntebärande värdepapper med längre löptid än ett år eller i andra mer riskfyllda värdepapper.

Bolagen har egna låneskulder. Kommun X har ingen internbank, X-energi och X-hus lånar själva för egen räkning, men kommun X går i borgen för bolagen. En borgensavgift som en andel av lånebeloppet ska betalas från bolagen till kommunen. Borgensavgiftens storlek och aktuell borgensram för bolagen ska årligen fastställas i budget och treårsplan.

Lån tas i första hand upp hos Kommuninvest, både för kommunen och bolagen. Ingen limit finns för Kommuninvest som långivare. I andra hand kan lån tas upp hos någon av de fem största svenska affärsbankerna. Hos en av dessa har dessutom kommunen en checkkredit kopplad till koncernkontosystemet på 100 miljoner kronor. Checkkrediten kan användas vid tillfälliga likviditetsunderskott, men ska över en tremånadersperiod i genomsnitt vara positiv. Total limit för affärsbankerna är 50 procent av total låneportfölj, och 20 procent per affärsbank, checkkrediten borträknad.

För att minska ränterisken, men samtidigt inte betala alltför hög riskpremie för lång räntebindning, bör genomsnittlig räntebindning

på låneportföljen vara mellan 1 och 3 år. För att minska refinansieringsrisken bör genomsnittlig kapitalbindning vara minst 2 år. Refinansieringsrisken hanteras också genom att begränsa låneposterna till 100 miljoner kronor och sprida låneförfallen över tid, max 100 miljoner kronor får förfalla inom sex månader. Aktuell inriktning för kommunens medelsförvaltning, exempelvis mer exakta riktmärken för ränte- och kapitalbindning, beslutas i budget och treårsplan.

Riktlinjer för budgetprocessen

Här beskrivs kortfattat budgetprocessen samt dess olika hålltider och beslutstidpunkter

Målen för ekonomin som utgör ramen för budgeten och treårsplanen ska utgå från de långsiktiga målen i programmet för god kommunal hushållning. Avvikelser från de långsiktiga målen på kort sikt ska motiveras väl och åtföljas av en beskrivning av hur de långsiktiga målen kan uppnås trots de kortsiktiga avvikelserna.

Budgetprocessen ska varje år starta med att fullmäktige senast i mars antar preliminära budgetramar som utgör utgångspunkten för nämndernas och bolagens planering och som bygger på programmet för god hushållning. Nämnder och bolag svarar upp med sina planeringsramar som överlämnas från respektive nämnd eller bolag senast i april. Senast i juni antar fullmäktige en budget och treårsplan. I kommun X ska denna plan innehålla mål både för ekonomin och för verksamheten för kommunen och för koncernen för de tre kommande åren. Nämnder och bolag utgår därefter från den övergripande budgeten och treårsplanen för att senast i september besluta om nämndens eller bolagets verksamhetsplan med budget. Nämndens verksamhetsplan utgör i sin tur utgångspunkten när enskilda verksamheter inom nämndens ansvarsområde tar fram sina verksamhetsplaner med detaljbudget per verksamhet. Budgetprocessens alla steg ska vara helt slutförd senast i december.

Inom kommunstyrelsen ska en central buffert avsättas som minst uppgår till 1 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning i syfte att täcka volymavvikelser hos nämnderna och andra oförutsedda händelser.

Med utgångspunkt i de kommunövergripande målen, planerna och budgeten är huvudregeln att varje nämnd och bolag ska fastställa

mål, planer och budget i sin verksamhetsplan i enlighet med den verksamhetsstyrningsmodell som beskrivs i budget och treårsplan. Undantag från huvudregeln, exempelvis om två nämnder ska ha en gemensam verksamhetsplan, ska framgå av det årliga beslutet om kommunens budget och treårsplan.

Riktlinjer för uppföljningsprocessen

Här beskrivs processen och rapporteringstillfällen för olika beslutsnivåer i organisationen. Gräns anges för betydande budgetavvikelser som innebär att en åtgärdsplan ska antas

I kommun X görs tre större uppföljningar varje år, tertial 1 per april, tertial 2 per augusti samt årsredovisning per december, med rapportering till fullmäktige. Dessutom görs en enklare ekonomisk uppföljning per februari, per juni och per oktober, normalt endast till kommunstyrelsen.

Nämnder som har större avvikelser kan åläggas fler uppföljningar och om ekonomin är välskött och avvikelserna små kan en nämnd beviljas undantag från den ordinarie uppföljningen.

Exakt innehåll i rapporteringen, hållpunkter och tider för budget- och uppföljningsprocesserna nästföljande år fastställs av kommunfullmäktige i ett årskalendarium varje år som utgör en bilaga till budget och treårsplan. Återrapportering från kommunens medelsförvaltning ska ingå i uppföljningen och framgå av årskalendariet.

Fokus i uppföljningen är helårsprognosens avvikelser från budgeten. Vid betydande avvikelser ska en åtgärdsplan först fastställas av nämnden, därefter av kommunstyrelsen och slutligen av fullmäktige. Som en betydande avvikelse räknas 1 miljon kronor. Avvikelser som beror på demografiska volymavvikelser i verksamheter som ersätts genom s.k. pengsystem behöver inte åtgärdas. Återbetalning eller tilldelning ur kommunstyrelsens buffert p.g.a. volymavvikelser sker i samband med årsbokslut. Nämndernas avvikelse för året fastställs därefter. Återställande av en negativ avvikelse ska ske inom tre år. En positiv avvikelse kan också överföras mellan åren, dock högst 2 procent av nämndens budget. En förutsättning är att motsvarande medel finns avsatta i resultatreserven.

Statens offentliga utredningar 2021

Kronologisk förteckning

1. Säker och kostnadseffektiv it-drift – rättsliga förutsättningar för utkontraktering. I.
2. Krav på kunskaper i svenska och samhällskunskap för svenskt medborgarskap. Ju.
3. Skolbibliotek för bildning och utbildning. U.
4. Informationsöverföring inom vård och omsorg. S.
5. Ett förbättrat system för arbetskrafts-invandring. Ju.
6. God och nära vård. Rätt stöd till psykisk hälsa. S.
7. Förstärkt skydd för väljarna vid röst-mottagningen. Ju.
8. När behovet får styra – ett tandvårdssystem för en mer jämlik tandhälsa. Vol. 1 & Vol. 2, bilagor + Sammanfattning (häfte). S.
9. Vem kan man lita på? Enkel och ändamålsenlig användning av betrodda tjänster i den offentliga förvaltningen. I.
10. Radiologiska skador – skadestånd, säkerheter, skadereglering. M.
11. Bättre möjligheter för elever att nå kunskapskraven – aktivt stöd- och elevhälsoarbete samt stärkt utbildning för elever med intellektuell funktions-nedsättning. U.
12. Andra chans för krisande företag – En ny lag om företagsrekonstruktion. Ju.
13. En teknikneutral grundlags-bestämmelse för regeringsbeslut. Ju.
14. Boende på (o)lika villkor – merkostnader i bostad med särskild service för vuxna enligt LSS. S.
15. Föreningsfrihet och terrorist-organisationer. Ju.
16. En väl fungerande ordning för val och beslutsfattande i kommuner och regioner. Fi.
17. Ett moderniserat konsumentskydd. Fi.
18. Bolags rörlighet över gränserna. Volym 1 & 2. Ju.
19. En stärkt försörjningsberedskap för hälso- och sjukvården. Del 1 och 2. S.
20. Ecris-TCN – ett mer effektivt utbyte av brottmålsdomar mot tredjelands-medborgare. Ju.
21. En klimatanpassad miljöbalk för samtiden och framtiden. M.
22. Hårdare regler för nya nikotin-produkter. S.
23. Stärkt planering för en hållbar utveckling. Fi.
24. Äga avfall – en del av den cirkulära ekonomin. M.
25. Struktur för ökad motståndskraft. Ju.
26. Använd det som fungerar. M.
27. Ett förbud mot rasistiska organisationer. Ju.
28. Immunitet för utställningsföremål. Ku.
29. Ökade möjligheter att förhindra illegal handel via post. I.
30. Kampen om tiden – mer tid till lärande. U.
31. Kontroller på väg. I.
32. Papper, poddar och ... Pliktmateriallagstiftning för ett tryggat källmaterial. U.
33. En tioårig grundskola. Införandet av en ny årskurs 1 i grundskolan, grundsärskolan, specialskolan och sameskolan. U.
34. Börja med barnen! En sammanhållen god och nära vård för barn och unga. S.
35. En stärkt rättsprocess och en ökad lagföring. Ju.

36. Gode män och förvaltare – en översyn. Ju.
37. Stärkt rätt till personlig assistans. Ökad rättssäkerhet för barn, fler grundläggande behov och tryggare sjukvårdande insatser. S.
38. En ny lag om ordningsvakter m.m. Ju.
39. Ombuds tillgång till vård- och omsorgsuppgifter och förenklad behörighetskontroll inom vården. S.
40. Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg. Fi.
41. VAB för vårdåtgärder i skolan. S.
42. Stärkta åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Fi.
43. Ett förstärkt skydd mot sexuella kränkningar. Ju.
44. Tillgänglighetsdirektivet. S.
45. En EU-anpassad djurläkemedelslagstiftning. Del 1 och 2. N.
46. Snabbare lagföring – ett snabbförfarande i brottmål. Ju.
47. Ett nytt regelverk för bygglov. Del 1 och 2. Fi.
48. I en värld som ställer om. Sverige utan fossila drivmedel 2040. M.
49. Kommuner mot brott. Ju.
50. Fri hyressättning vid nyproduktion. Ju.
51. Skydd av arter – vårt gemensamma ansvar. Vol. 1 och 2. M.
52. Vilja välja vård och omsorg. En hållbar kompetensförsörjning inom vård och omsorg om äldre. S.
53. En rättssäker vindkraftsprövning. M.
54. Ändrade regler i medborgarskapslagen. Ju.
55. Mikroföretagarkonto – schabloniserad inkomstbeskattning för de minsta företagen. Fi.
56. Nya regler om utländska föräldraskap och adoption i vissa fall. Ju.
57. Om folkbokföring, samordningsnummer och identitetsnummer. Fi.
58. Läge och kvalitet i hyressättningen. Ju.
59. Vägen till tillgänglighet – långsiktig, strategisk och i samverkan. S.
60. Förenklingar för mikroföretag och modernisering av bokföringslagen. N.
61. Utvisning på grund av brott – ett skärpt regelverk. Ju.
62. Användning av e-legitimation i tjänsten i den offentliga förvaltningen. I.
63. Sveriges säkerhet – behov av starkare skydd för nätverks- och informationssystem. Fö.
64. Ersättning till brottsoffer. Ju.
65. Stärkt fokus på framtidens forskningsinfrastruktur. U.
66. Rätt mottagare. Demokrativillkor och integritet. Ku.
67. Vägen mot fossiloberoende jordbruk. N.
68. Skärpta straff för brott i kriminella nätverk. Ju.
69. En sjukförsäkring med prevention, rehabilitering och trygghet. Volym 1 och 2. S.
70. Läromedelsutredningen – böckernas betydelse och elevernas tillgång till kunskap. U.
71. Riksintressen i hälso- och sjukvården – stärkt statlig styrning för hållbar vårdinfrastruktur. S.
72. Högskoleprovets organisation och styrning. U.
73. Regler för statliga elvägar. I.
74. Ett modernt belöningssystem, de allmänna flaggdagarna och redovisningen av anslaget till hovet. Ju.
75. En god kommunal hushållning. + Digital bilagedel för bilaga 3–6. Fi.

Statens offentliga utredningar 2021

Systematisk förteckning

Finansdepartementet

En väl fungerande ordning för val och beslutsfattande i kommuner och regioner. [16]

Ett moderniserat konsumentskydd. [17]

Stärkt planering för en hållbar utveckling. [23]

Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg. [40]

Stärkta åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. [42]

Ett nytt regelverk för bygglov. Del 1 och 2. [47]

Mikroföretagarkonto – schabloniserad inkomstbeskattning för de minsta företagen. [55]

Om folkbokföring, samordningsnummer och identitetsnummer. [57]

En god kommunal hushållning. + Digital bilagedel för bilaga 3–6. [75]

Försvarsdepartementet

Sveriges säkerhet – behov av starkare skydd för nätverks- och informationssystem. [63]

Infrastrukturdepartementet

Säker och kostnadseffektiv it-drift rättsliga förutsättningar för utkontraktering. [1]

Vem kan man lita på? Enkel och ändamålsenlig användning av betrodda tjänster i den offentliga förvaltningen. [9]

Ökade möjligheter att förhindra illegal handel via post. [29]

Kontroller på väg. [31]

Användning av e-legitimation i tjänsten i den offentliga förvaltningen. [62]

Regler för statliga elvägar. [73]

Justitiedepartementet

Krav på kunskaper i svenska och samhällskunskap för svenskt medborgarskap. [2]

Ett förbättrat system för arbetskraftsinvandring. [5]

Förstärkt skydd för väljarna vid röstmottagningen. [7]

Andra chans för krisande företag – En ny lag om företagsrekonstruktion. [12]

En teknikneutral grundlagsbestämmelse för regeringsbeslut. [13]

Föreningsfrihet och terroristorganisationer. [15]

Bolags rörlighet över gränserna. Volym 1 & 2. [18]

Ecris-TCN – ett mer effektivt utbyte av brottmålsdomar mot tredjelandsmedborgare. [20]

Struktur för ökad motståndskraft. [25]

Ett förbud mot rasistiska organisationer. [27]

En stärkt rättsprocess och en ökad lagföring. [35]

Gode män och förvaltare – en översyn. [36]

En ny lag om ordningsvakter m.m. [38]

Ett förstärkt skydd mot sexuella kränkningar. [43]

Snabbare lagföring – ett snabbförfarande i brottmål. [46]

Kommuner mot brott. [49]

Fri hyressättning vid nyproduktion. [50]

Ändrade regler i medborgarskapslagen. [54]

Nya regler om utländska föräldraskap och adoption i vissa fall. [56]

Läge och kvalitet i hyressättningen. [58]

Utvisning på grund av brott – ett skärpt regelverk. [61]

Ersättning till brottsoffer. [64]

Skärpta straff för brott i kriminella nätverk. [68]

Ett modernt belöningssystem, de allmänna flaggdagarna och redovisningen av anslaget till hovet. [74]

Kulturdepartementet

Immunitet för utställningsföremål. [28]

Rätt mottagare. Demokrativillkor och integritet. [66]

Miljödepartementet

Radiologiska skador – skadestånd, säkerheter, skadereglering. [10]

En klimatanpassad miljöbalk för samtiden och framtiden. [21]

Äga avfall – en del av den cirkulära ekonomin. [24]

Använd det som fungerar. [26]

I en värld som ställer om. Sverige utan fossila drivmedel 2040. [48]

Skydd av arter – vårt gemensamma ansvar. Vol. 1 och 2. [51]

En rättssäker vindkraftsprövning. [53]

Näringsdepartementet

En EU-anpassad djurläkemedelslagstiftning. Del 1 och 2. [45]

Förenklingar för mikroföretag och modernisering av bokföringslagen. [60]

Vägen mot fossiloberoende jordbruk. [67]

Socialdepartementet

Informationsöverföring inom vård och omsorg. [4]

God och nära vård. Rätt stöd till psykisk hälsa. [6]

När behovet får styra – ett tandvårdssystem för en mer jämlik tandhälsa. Vol. 1 & Vol. 2, bilagor + Sammanfattning (häfte). [8]

Boende på (o)lika villkor – merkostnader i bostad med särskild service för vuxna enligt LSS. [14]

En stärkt försörjningsberedskap för hälso- och sjukvården. Del 1 och 2. [19]

Hårdare regler för nya nikotinprodukter. [22]

Börja med barnen! En sammanhållen god och nära vård för barn och unga. [34]

Stärkt rätt till personlig assistans. Ökad rättssäkerhet för barn, fler grundläggande behov och tryggare sjukvårdande insatser. [37]

Ombuds tillgång till vård- och omsorgsuppgifter och förenklad behörighetskontroll inom vården. [39]

VAB för vårdåtgärder i skolan. [41]

Tillgänglighetsdirektivet. [44]

Vilja välja vård och omsorg. En hållbar kompetensförsörjning inom vård och omsorg om äldre. [52]

Vägen till ökad tillgänglighet – långsiktig, strategisk och i samverkan. [59]

En sjukförsäkring med prevention, rehabilitering och trygghet. Volym 1 och 2. [69]

Riksintressen i hälso- och sjukvården – stärkt statlig styrning för hållbar vårdinfrastruktur. [71]

Utbildningsdepartementet

Skolbibliotek för bildning och utbildning. [3]

Bättre möjligheter för elever att nå kunskapskraven – aktivt stöd- och elevhälsoarbete samt stärkt utbildning för elever med intellektuell funktionsnedsättning. [11]

Kampen om tiden – mer tid till lärande. [30]

Papper, poddar och ... Pliktmateriallagstiftning för ett tryggat källmaterial. [32]

En tioårig grundskola. Införandet av en ny årskurs 1 i grundskolan, grundsärskolan, specialskolan och sameskolan. [33]

Stärkt fokus på framtidens forsknings-
infrastruktur. [65]
Läromedelsutredningen
– böckernas betydelse och elevernas
tillgång till kunskap. [70]
Högskoleprovets organisation
och styrning. [72]

Regeringskansliet

103 33 Stockholm Växel 08-405 10 00 www.regeringen.se

ISBN 978-91-525-0209-9 ISSN 0375-250X

Omslag: Elanders Sverige AB
Bild: Pogonici
Bildbearbetning: Agneta S Öberg