

JÖRGEN CARLSSON
SHIRLEY CHEN YE EKSTRÖM
MATTIAS HARALDSSON
NIKLAS SANDELL

**SAMMANSTÄLLD REDOVISNING I
FÖRGRUNDEN ELLER BAKGRUNDEN**

**- EN KARTLÄGGNING AV SKÅNES KOMMUNERS
ÅRSREDOVISNINGAR**

SKRIFTSERIE 2016:1



INSTITUTET FÖR EKONOMISK FORSKNING
VID LUNDS UNIVERSITET

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

Förord	ii
Sammanfattning.....	iii
Kapitel 1 Bakgrund	1
1.1 Syfte	3
Kapitel 2 Metod.....	4
Kapitel 3 Kommunkoncernerna	5
Kapitel 4 Sammanställd redovisning i kommuners årsredovisningar.....	8
4.1 Den sammanställda redovisningens betydelse	8
4.2 Förvaltningsberättelsen	10
4.3 Resultaträkning, balansräkning och kassaflödesanalys	19
4.4 Redovisningsprinciper.....	23
4.5 Tilläggsupplysningar.....	27
Kapitel 5 Avslutning	37
5.1 Kommunala koncerner och betydelsen av sammanställd redovisning	37
5.2 Efterlevnad av normering.....	37
5.3 Kvaliteten på den sammanställda redovisningen och framtiden.....	39
Referenser.....	41

FÖRORD

God kommunal hushållning är en väsentlig ledstjärna i arbetet med att upprätthålla en fungerande och på sikt hållbar kommunal verksamhet. Kommunernas breda och varierande uppdrag sträcker sig emellertid över olika målgrupper vilket sammantaget inte alltid gör det enkelt att identifiera vad som är bra eller mindre bra verksamhet. Under de senaste decennierna har också formerna för utförandet av det kommunala uppdraget ökat. Många verksamheter bedrivs t.ex. på entreprenad eller i andra former än den traditionella förvaltningsformen. I de till synes allt snårigare förutsättningarna för att bedriva god ekonomisk hushållning har den kommunala redovisningen en central roll.

I denna rapport belyses de Skånska kommunernas arbete med den sammanställda redovisningen utifrån gällande kommunal redovisningslag och rekommendationer. Förutom att peka på att den sammanställda redovisningen ges en underordnad betydelse i de Skånska kommunerna väcker också författarna frågan om hur den används. Givet de utmaningar som kommunsektorn står inför kan denna redovisning var ett centralt hjälpmedel för att göra kloka prioriteringar runt de samlade resurser som står den kommunala politiken till förfogande. För att detta skall ske behöver den emellertid ges en större betydelse.

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

Lund i januari
Ulf Ramberg
KEFU

SAMMANFATTNING

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

Trots att det, ur såväl ett meborgarperspektiv som ett styrningsperspektiv, borde vara intressant att visa kommunens samlade tillgångar, skulder och kostnader visar denna studie av de skånska kommunernas årsredovisningar för 2014 att den sammanställda redovisningen tillmäts relativt liten betydelse. Detta visar sig bl.a. genom att kommuner vid övergripande presentation av verksamheterna endast lämnar ett fåtal, oftast inte någon, uppgift från den sammanställda redovisningen. Även i förvaltningsberättelsen ges den sammanställda redovisningen begränsat utrymme och en undanskymd plats.

För årsredovisningens mer tekniska delar där resultat- och balansräkningar presenteras, redovisningsprinciper beskrivs och tilläggsupplysningar lämnas finner vi att det finns en stor förbättringspotential. Förbättrad kvalitet och analys av den sammanställda redovisningen torde också vara nödvändig om denna ska kunna användas för ledning och styrning av hela den kommunala verksamheten.

KAPITEL 1

BAKGRUND

Kommunen har det ekonomiska ansvaret för samtliga företag i kommunkoncernen. Detta ansvar upplevs normalt som mer vidsträckt än det rent bolagsrättsliga ansvaret. I kommunallagen (1991:900, 8 kap. 1 §) framgår att ”kommuner och landsting ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer”. Eftersom viktig kommunal service och därmed stora kommunala kostnader och åtaganden finns i verksamheter som bedrivs utanför den kommunala förvaltningen – i andra organisationsformer – är den sammanställda redovisningen betydelsefull för att åstadkomma en bild av kommunens samlade verksamhet på ett sätt som ger en ”organisationsneutral redovisning som möjliggör jämförbarhet mellan kommuner” (RKR 8.2). Att serviceproduktionen i allt större utsträckning bedrivs i bolag, kommunalförbund och stiftelser utanför den kommunala förvaltningsorganisationen är en utvecklingstrend i Sverige såväl som i många andra länder (Grossi & Newberry, 2009). Den kommunala serviceproduktionen har i detta avseende blivit allt mer diversifierad och fragmenterad.

Det finns ett flertal motiv till varför kommuner bör upprätta och arbeta med sammanställd redovisning. Motiven kan sammanfattas med demokratiintresset, effektivitetsintresset och styrningsintresset, vilka är naturligen sammankopplade. Att medborgarna har insyn i kommunens ekonomiska ställning och åtaganden i syfte att möjliggöra ansvarsutkrävande från politiker och tjänstemän som fått i uppdrag att förvalta medborgarnas resurser är grundläggande i en demokrati. Från ett mer övergripande demokratiperspektiv kan sammanställd redovisning också vara av betydelse för statliga beslut om lokalpolitiska satsningar, stöd och omfördelning mellan kommuner eller mellan stat och kommun.

Det ligger också i såväl medborgarens som statens intresse att kommunens ekonomi sköts på ett effektivt sätt och att de pengar som förvaltas av kommunen används på ett ändamålsenligt vis. För att kunna bedöma effektiviteten i en kommuns verksamhet, och för att därmed kunna utvärdera kommunledningen, är det viktigt att kunna göra jämförelser mellan kommuner. Den sammanställda

redovisningen möjliggör jämförelser på övergripande nivå, oberoende av ”kommunkoncernstruktur” (Tagesson & Grossi, 2012).

Den politiska och administrativa ledningen för kommunen har en utmaning i att planera, sätta mål för och följa upp den samlade verksamheten då allt fler verksamheter delas upp i olika organisationsformer, både i lokala och regionala lösningar. Den traditionella styrprocessen inom den kommunala nämnds- och förvaltningsorganisationen fångar inte alla väsentliga processer och prestationer i kommunens samlade verksamhet.

Ett avstamp till normering av sammanställd redovisning gjordes 1989 genom Svenska kommunförbundets skrift ”Koncernredovisning för kommuner – teori och praktik”, med Lennart Eriksson som huvudförfattare. Svenska kommunförbundet och Svenska landstingsförbundet gav därefter ut en anvisning för upprättande av koncernredovisning 1991 och Svenska kommunförbundet gav ut en vägledning 1992. I lagen om kommunal redovisning ställdes krav på sammanställd redovisning från 1997 och 2009 tog Rådet för kommunal redovisning fram nuvarande rekommendation RKR 8:2. Området sammanställd redovisning har dock inte fått särskilt mycket uppmärksamhet i debatten om kvaliteten i kommuners redovisning.

I FAR:s tidskrift *Balans*, som vänder sig till revisorer och redovisningsintresserade, har under perioden 1975 till 2014 endast tre av över 300 artiklar om koncernredovisning explicit behandlat sammanställd redovisning. I den första tog Bengtsson (1986) upp vikten av koncernredovisning för att ge en bild av kommuners kapitalbevarande. I den andra problematiserade Falkman (2005) normgivningen, variationen i praxis, tillämpad konsolideringsteknik m.m. Den tredje artikeln, av Carlsson, Sandell & Tagesson (2014), behandlade det arbete som gjorts inom Rådet för kommunal redovisning för att stärka redovisningspraxis på området. Rådet för kommunal redovisnings genomgång av kommuners årsredovisningar visar att det finns en betydande förbättringspotential när det gäller sammanställd redovisning (RKR, 2009 och 2014).

Sammantaget är den sammanställda redovisningen ett verktyg för medborgaren, staten, kommunrevisionen och kommunledningen att utvärdera kommunens resursutnyttjande i förhållande till service och prestationer. Det finns således goda argument för den sammanställda redovisningens betydelse. Mycket talar också för en utveckling mot en ökad betydelse. Detta har dock inte avspeglats i

forskning och normering. Vi vet med andra ord relativt lite om praxis vad gäller kommuners sammanställda redovisning.

1.1 SYFTE

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

KAPITEL 2

METOD

Den redogörelse för praxis som lämnas i denna rapport avseende sammanställd redovisning bygger på en dokumentstudie av skånes kommuners årsredovisningar, avseende bokslutet för år 2014. RKR 8.2 Sammanställd redovisning har funnits sedan år 2009 varför det bör ha varit möjligt att utforma system och rutiner anpassade för normeringen.

Praxis har dokumenterats utifrån en checklista utformad så att den mäter:

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

Underlagen till utformningen av checklistan utgörs i första hand av RKR 8.2 Sammanställd redovisning, RKR:s idéskrift ”Sammanställd redovisning” samt kommunallagen (KL) och den kommunala redovisningslagen (KRL).

Utöver nämnda områden har vi sökt efter ytterligare information som lämnas i årsredovisningen som berör kommunkoncernen, med syftet att dokumentera informationens relativa betydelse, eventuella utmaningar, möjligheter och problem samt indikationer på användning relaterad till kommunens samlade verksamhet.

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

KAPITEL 3

KOMMUNKONCERNERNA

Medborgaren ha rätt till insyn i kommunens verksamhet, mer precist den verksamhet som kommunen tar ansvar för, och vilka kommunens ekonomiska förutsättningar är för att leva upp till detta ansvar (Carlsson & Sandell, 2014). Av tradition fokuseras den kommunala nämnds- och förvaltningsorganisationen i kommuners ekonomiska rapportering. För att bedöma vilket behov det finns av en sammanställd redovisning är det därför viktigt att studera hur stor del av kommunernas tillgångar, kostnader och åtaganden som finns utanför den kommunala förvaltningen. I tabell 1 har information ställts samman för de 33 skånska kommunerna.

Tabell 1 Information från resultat- och balansräkningar (mkr)

	Kommunkoncern 2014	Kommunkoncern 2013	Kommun 2014	Kommun 2013
Verksamhetens intäkter	29 988	29 882	14 878	14 741
Verksamhetens kostnader (exkl. avskrivn.)	-81 895	-79 907	-72 043	-69 220
Totala tillgångar	145 337	140 858	103 535	96 878
Eget kapital	56 130	54 289	51 744	50 598
Avsättningar och skulder	89 207	86 569	51 791	46 280

Sammanställningen visar att av de skånska kommunernas samlade redovisade åtaganden (avsättningar och skulder) på 89 mdkr för 2014, tillkommer 37 till de som redovisas i förvaltningsorganisationen. När vi lägger till vad vi lite förenklat kan benämna bolagssektorn (en förenkling till följd av att även andra juridiska

personer som kommunalförbund och ekonomiska föreningar ingår i siffrorna) ökar de redovisade skulderna alltså med 72 procent. På kostnadssidan tillkommer i den sammanställda redovisningen 10 mdkr utöver de kostnader som redovisas i förvaltningsorganisationen, 72 mdkr. De kommunala kostnaderna är alltså 14 procent högre än vad som framgår enbart av redovisningen av förvaltningsorganisationer. Slutligen uppgick de kommunala tillgångarnas redovisade värden till 145 mdkr 2014. Av dessa redovisas 104 mdkr i förvaltningsorganisationen. I praktiken kan skillnaderna vara större eftersom denna jämförelse inte tar hänsyn till eventuella koncerninterna poster i förvaltningsorganisationen relativt bolagssektorn.

I diagram 1 framgår storleksordningen mellan de tillgångar som redovisas i den sammanställda redovisningen respektive i förvaltningsorganisationen. Spännvidden sträcker sig mellan knappt 1 procent i Helsingborg till 134 % i Svalöv. I Helsingborg är tillgångsstrukturen dock väsentligen annorlunda i staden och kommunkoncernen. I staden redovisas stora finansiella anläggningstillgångar, i form av fordringar och andelsinnehav. Dessa elimineras i den sammanställda redovisningen, eftersom dessa tillgångar egentligen endast finansierar andra tillgångar i kommunkoncernen, i form av materiella anläggningar som finns i bolagssektorn. I själva verket har både Helsingborg och Svalöv stora andelar materiella anläggningstillgångar utanför förvaltningsorganisationen. För Helsingborgs del, vars materiella anläggningstillgångar ökar med 152 % i den sammanställda redovisningen, beror det på ett stort energibolag och ett fastighetsbolag som hanterar både fastigheter för bostads- och verksamhetsändamål. I Lomma däremot, vars materiella anläggningstillgångar 'bara' ökar med 10 % i den sammanställda redovisningen, beror det på att kommunen har en liten ekonomi utanför förvaltningsorganisationen. Exempelvis finns inte något traditionellt kommunalt bostadsbolag. Exemplet ovan visar att det behövs en sammanställd redovisning som är tydligt beskriven och analyserad för att belysa enskilda kommuners samlade verksamhet och åtaganden, men också för att identifiera och förstå skillnader mellan kommuner.

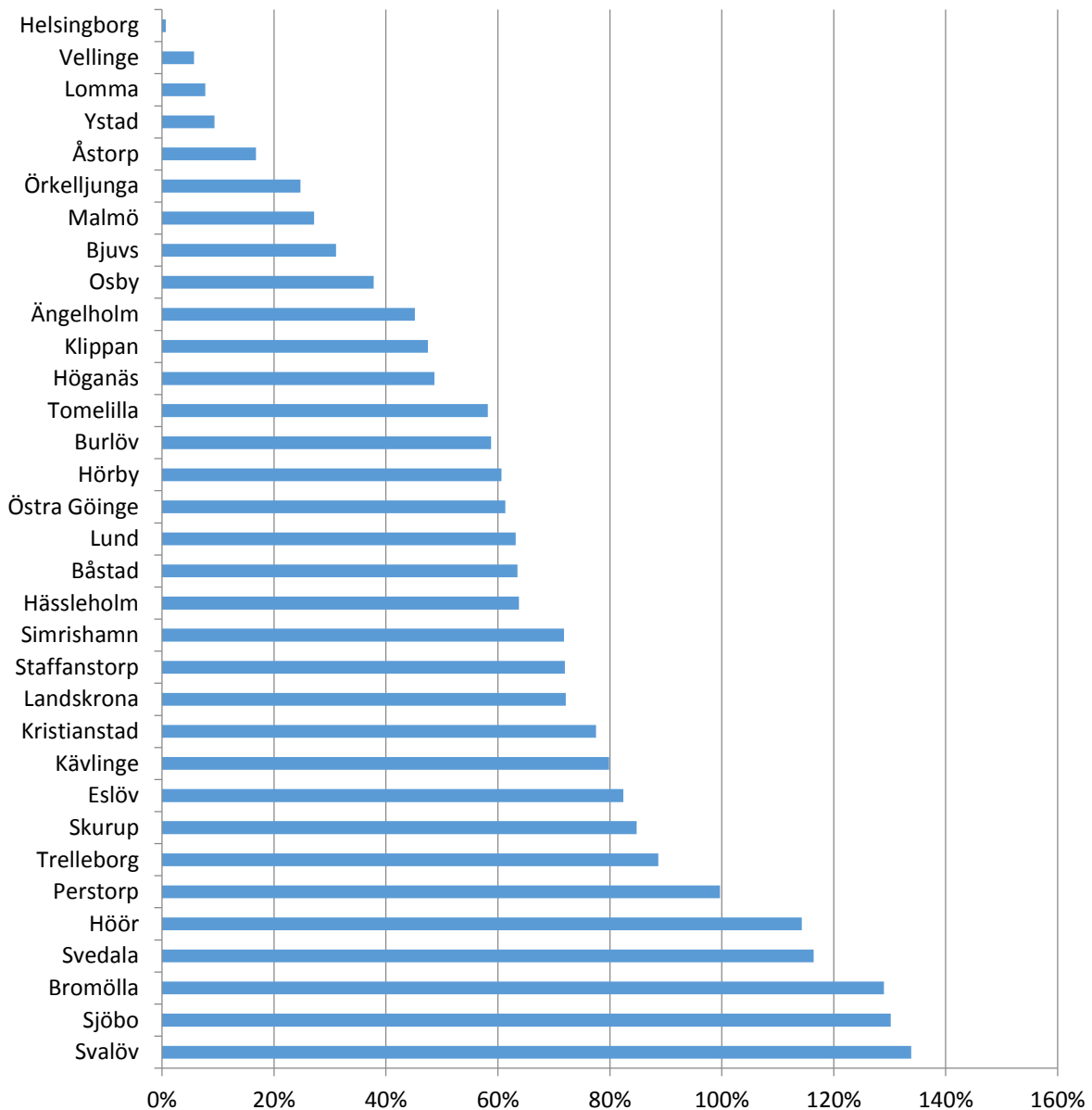


Diagram 1 Relationen mellan redovisade tillgångar i kommunens balansräkning och i den sammanställda redovisningen år 2014.

Sammantaget visar detta på behovet av en redovisning som inte bara fångar tillgångar, kostnader och åtaganden i förvaltningsorganisationen, utan även de som finns i bolagssektorn, kommunalförbund m.fl. organisationsformer.

KAPITEL 4

SAMMANSTÄLLD REDOVISNING I KOMMUNERS ÅRSREDOVISNINGAR

I detta kapitel redovisas resultatet av genomgången av de skånska kommunernas årsredovisningar för 2014, totalt 33 årsredovisningar. Kapitlet disponeras så att först redovisas data som relaterar till den sammanställda redovisningens betydelse. Därefter följer en genomgång av förvaltningsberättelsen och sedan av särskilt intressanta poster i resultat- och balansräkningar. Sist i kapitlet görs en genomgång av redovisningsprinciper och tilläggsupplysningar.

4.1 DEN SAMMANSTÄLLDA REDOVISNINGENS BETYDELSE

För att bedöma vilken betydelse som tillmäts den sammanställda redovisningen har vi studerat vilka mått från den sammanställda redovisningen som lyfts fram i sådan översikt eller sammanfattning som lämnas inledningsvis i en årsredovisning. I 28 av 33 årsredovisningar återfinns en sådan översikt. Inte sällan representeras denna översikt av rubriken ”Fem år i sammandrag”. I vissa årsredovisningar finns motsvarande rubrik men avsnittet är placerat längre bak i årsredovisningen, varför den inte kan anses representera en inledande översikt. Tolv kommuner lämnar i denna översikt information om ett eller flera mått som avser sammanställd redovisning. Uppgifter om antal mått som lämnas framgår av tabell 2.

Tabell 2 Antal mått i översiktsredovisning som avser sammanställd redovisning

Antal typer av mått	Antal kommuner	Andel av kommuner
7	1	3 %
3	3	9 %
2	2	6 %
1	6	18 %
0	21	64 %

21 kommuner, motsvarande 64 %, redovisar ingen uppgift från den sammanställda redovisningen i någon översiktlig presentation. Av de tolv

kommuner som lämnar uppgifter utmärker sig Åstorps kommun som redovisar sju typer av mått (årets resultat, investeringsvolym, soliditet, eget kapital, finansnetto, tillgångar, långfristiga skulder). Totalt lämnar Åstorp nio uppgifter, inklusive två typer av soliditetsmått och två typer av skuldmått. Elva kommuner lämnar en, två eller tre uppgifter.

En sammanställning av lämnade mått visar att resultatmått och soliditet lämnas av åtta respektive sex kommuner. Uppgift om eget kapital lämnas av tre kommuner och om skulder (låneskuld, nettolåneskuld, långfristiga skulder) av tre kommuner. En fullständig genomgång av lämnade mått redovisas i tabell 3.

Tabell 3 Mått i översiktsredovisning som avser sammanställd redovisning

Mått	Antal kommuner	Andel av kommuner
Årets resultat, resultat efter finansiella poster	8	24 %
Soliditet	6	18 %
Eget kapital	3	9 %
Skulder	3	9 %
Finansnetto	2	6 %
Balansomslutning/tillgångsmått	2	6 %
Investeringar	1	3 %
Borgensåtaganden	1	3 %

Sammantaget kan vi konstatera att de skånska kommunerna inte tillmäter den sammanställda redovisningen särskilt stor betydelse. Som komplement till denna bild kan nämnas att endast två kommuner tar fram en koncernbudget med en sammanställd redovisning, varav en (Åstorp) inkluderar den i det formella budgetdokumentet. När kommunkoncernbudget efterfrågades från kommunerna erhöles bland annat följande svar:

”Vad gäller koncernbudget så har vi ingen eftersom det inte är ett krav i lagen att ha det.”

Det kan tolkas som ett sätt att legitimera att någon koncernbudget inte finns, men det kanske i ännu större utsträckning visar att den inte uppfattas som viktigt för kommunens ekonomiska planering och uppföljning.

Uppföljning av finansiella mål på kommunkoncernnivå görs endast i två kommuner och uppföljning av verksamhetsmål i en kommun (knyter an till byggnation av bostäder).

Utgångspunkten för redogörelsen i årsredovisningarna är den kommunala förvaltningsorganisationen. Verksamheten i bolag och kommunalförbund betraktas, i den beskrivning som lämnas i årsredovisningarna, nästan som en extern aktörs verksamhet i förhållande till kommunen. Att formulera mål för kommunkoncernen kan då upplevas som främmande. Sannolikt är det så att en kombination av avsaknad av skarpa krav på kommunkoncernen, liknande balanskravet, och svag *de facto* kontroll över den kommunala bolagssektorn bidrar till det låga intresset för att styra ”koncernen” med budget och mål. Denna bild som växer fram stärks vid en genomgång av de upprättade förvaltningsberättelserna, som redovisas i avsnitt 4.2 Förvaltningsberättelsen.

4.2 FÖRVALTNINGSBERÄTTELSEN

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

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

4.2.1 GEMENSAM FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE OCH DEN SAMLADE VERKSAMHETEN

Ett första kriterium för att det ska vara meningsfullt att reglera innehållet i förvaltningsberättelsen, och för att det ska vara enkelt att hitta den information som ska finnas där, är att förvaltningsberättelsen är tydligt avgränsad i

årsredovisningen. I tre av av de skånska kommunernas årsredovisningar (9 %) finns inget avsnitt som anges vara förvaltningsberättelse. Vidare, och särskilt när det gäller den sammanställda redovisningen, är det vanligt förekommande att uppgifter som ska finnas i förvaltningsberättelsen återfinns på annan plats. Det går inte skönja någon linje i var man finner information om den samlade verksamheten i årsredovisningarna.

Det lagstadgade kravet på en gemensam förvaltningsberättelse (KRL 8 kap. 1 §; RKR 8.2) syftar till att säkerställa att läsaren får en helhetsbild över ekonomisk utveckling, utfall och prestationer. Ytterligare tre, dvs. sammanlagt sex skånska kommuner (inräknat de tre som inte avgränsar vad som är förvaltningsberättelse), har inte någon gemensam förvaltningsberättelse. Vad som karaktäriserar dessa tre är att den samlade verksamheten i mycket liten utsträckning berörs i den ordinarie förvaltningsberättelsen. Detta betyder inte att det saknas information i årsredovisningen. I till exempel Burlöv kommuns årsredovisning för år 2014 finns ett avsnitt om sammanställd redovisning men inte i förvaltningsberättelsen.

De 27 skånska kommuner som i denna studie anses ha en gemensam förvaltningsberättelse har på ett eller annat sätt berört kommunkoncernen i förvaltningsberättelsen, till exempel genom att beskriva koncernens resultat, soliditet, skuldsättning etc. *Däremot går det inte att säga att det finns en praxis där gemensam förvaltningsberättelse är lika med integrerad förvaltningsberättelse.* Endast några få kommuner såsom Helsingborg, Sjöbo och Åstorp gör en ansats till att anlägga ett koncernperspektiv på den finansiella analysen i förvaltningsberättelsen. Det innebär att de börjar med att redovisa koncernresultatet med tillhörande nyckeltal och därefter fördjupar sig i de olika delarna. I flertalet årsredovisningar lägger man 'pliktskyldigt' på den sammanställda redovisningen efter en genomgång av kommunens ekonomi.

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

Tabell 4 Beskriving av den samlade kommunala verksamheten (RKR 8.2)

	Ja		Nej	
Framgår det vilka som är koncernföretagen?	31	94 %	2	6 %
Framgår det vilka som är samägda företag utan betydande inflytande?	14	42 %	19	58 %
Framgår det vilka som är de kommunala entreprenaderna?	7	21 %	26	79 %

Av tabell 4 framgår att nästan alla (94 %) av skånes kommuner anger vilka som är koncernföretagen. Det är betydligt färre (42 %) som anger vilka som är de samägda företagen utan betydande inflytande. Det kan naturligtvis vara så att det beror på att kommunen inte har några sådana samägda företag. Dock är flertalet skånska kommuner delägare i Kommuninvest ekonomisk förening och Kommunassurans Syd Försäkrings AB samt i något av de större samägda bolagen inom vatten- och avfallssektorerna, vilket torde innebära att en majoritet av kommunerna har dylika samägda företag. Likaså har sannolikt alla kommuner betydande volymer som är utlagda på externa uppdragsföretag, men det är endast 7 (21 %) av skånes kommuner som beskriver vilka uppdragsföretag som bidrar till den kommunala servicen.

Kristianstads kommun har i sin årsredovisning för 2014 gjort en ansats till att beskriva den samlade verksamheten genom att tillämpa RKR 8.2 (se Bild 1). Notera här att för uppdragsföretagen är det inte bara privata aktiebolag som redovisas utan t.ex. också stiftelser.

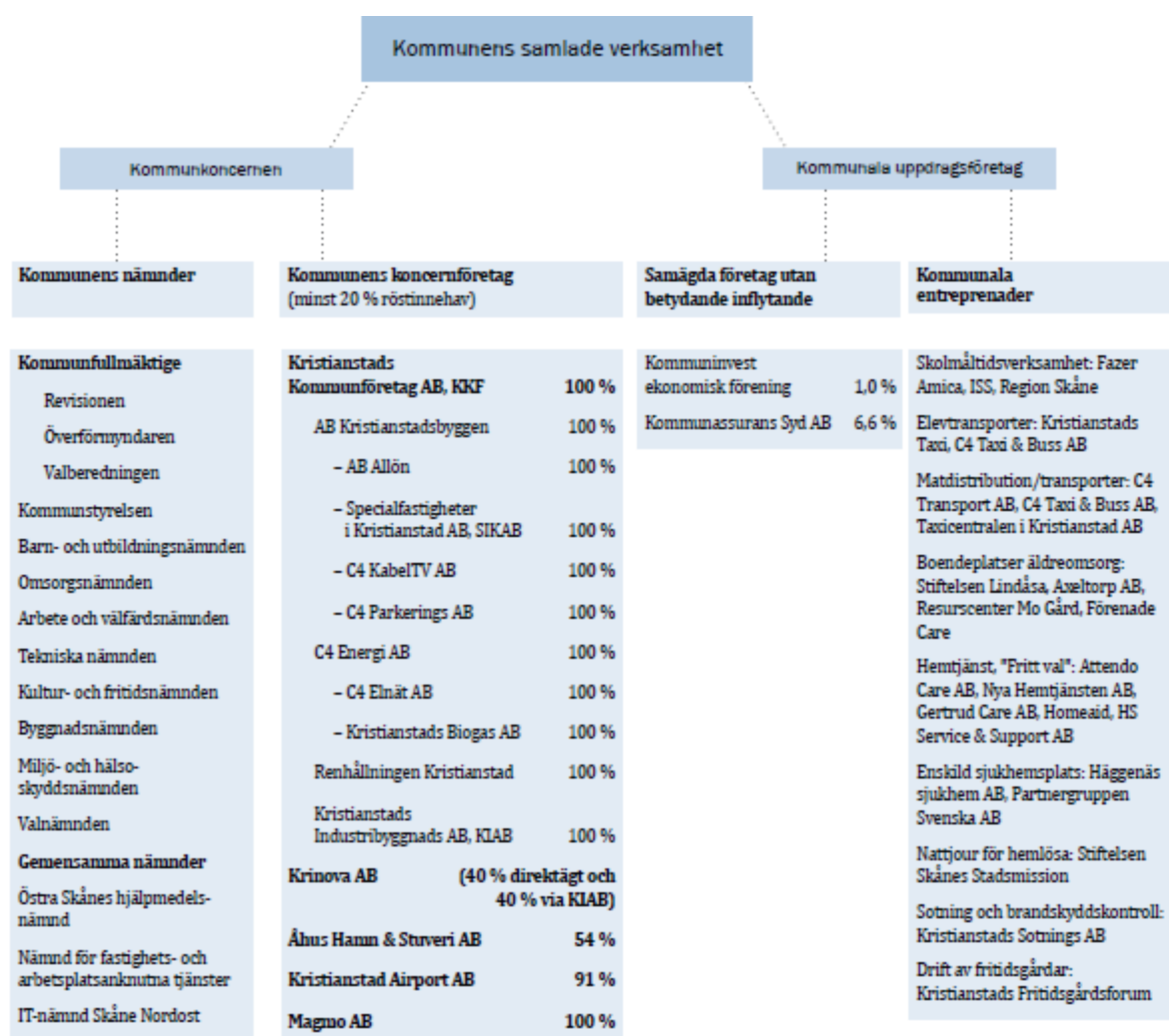


Bild 1 Kristianstads kommuns redovisning av den samlade kommunala verksamheten (Kristianstads kommun, s. 34).

Att ställa upp vilka uppdragsföretagen är och vad de verkar inom ger viss inblick i den samlade verksamheten, men ännu intressantare blir det om man kan koppla informationen också till omfattning, styrning och prestationer. Lomma kommun visar i sin årsredovisning omfattningen av entreprenaderna genom att redovisa den externa volymen samt dess andel av total ekonomisk volym inom området (se bild 2). I denna redovisning kan man t.ex. utläsa att Förenade Care AB har ett kontraktvärde på ca 100 mkr vilket motsvarar nästan 9 % av den totala omsättningen inom hälsa, vård och omsorg (Lomma kommun, s. 25).

Entreprenör	Verksamhet	Belopp mkr	Procent av total oms
Förenade Care AB	Hälsa vård och omsorg	106,0	8,8
Lunds kommun m.fl.	Gymnasieskola	81,8	6,8
Montessori Bjerred m.fl.	För- och grundskola	34,1	2,8
PEAB	Gatu- och Parkarbeten	27,4	2,3
Sita	Hämtning av avfall	16,3	1,4
Samhall AB	Städ	10,9	0,9
Staffanstorps kommun	Räddningstjänst	9,2	0,8
Samres/Skånetrafiken	Färdtjänst	3,4	0,3
Medley AB	Leder och driver Pilängsbadet	3,0	0,3
Bergkvarabuss AB	Skolskjutsar	2,7	0,2
Kraftringen Sverige AB	Belysningsunderhåll	1,8	0,1
TOTALT		294,8	25,0

Bild 2 Lomma kommuns redovisning av kommunala entreprenader (Lomma kommun, s. 25).

4.2.2 ÖVERSIKT ÖVER UTVECKLINGEN AV DEN SAMLADE VERKSAMHETEN

Utöver att den samlade verksamheten ska beskrivas så ska den också avrapporteras. Det är i stort sett samma krav på vilken information förvaltningsberättelsen ska innehålla avseende den samlade kommunala verksamheten som för kommunens förvaltningsorganisation, med undantag från sjukfrånvaro (KRL 8 kap. 1 §; RKR 8.2). Resultatet av vår genomgång framgår av Tabell 5.

Tabell 5 Innehåll i förvaltningsberättelsen (KRL 8 kap. 1 §)

	Ja		Nej	
Viktiga förhållanden för bedömning av ekonomin	9	27 %	24	73 %
Händelser av väsentlig betydelse	19	58 %	14	42 %
Den samlade verksamhetens förväntade utveckling	4	12 %	29	88 %
Väsentliga personalförhållanden	4	12 %	29	88 %
Sjukfrånvaro (ej lagkrav)	0	0 %	33	100 %
Andra förhållanden som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den samlade kommunala verksamheten	11	33 %	22	67 %

Avseende *viktiga förhållanden* har de flesta kommuner en genomgång av vad som händer i omvärlden (internationella skeenden, politiska beslut, arbetsmarknad,

befolkning, klimat etc.), men någon konsekvensanalys sker inte i förhållande till kommunkoncernen, bolagen, kommunalförbund etc. I de fall där det funnits någon sådan koppling har det handlat om betydande organisationsförändringar, t.ex. nedläggning av gymnasieförbund, rättstvister eller effekten av befolkningsförändringar. Detta görs dock i allmänna ordalag utan att konsekvenserna utvecklas. Lomma kommun gör en ansats i sin årsredovisning för 2014, dock inte ur det samlade perspektivet, men exemplet illustrerar hur effekter av viktiga förhållanden kan beskrivas konkret;

”Av de ökade nettokostnaderna på 39,1 mnkr är cirka 16,0 mnkr högre kostnader beroende på befolkningstillväxt, cirka 13,0 mnkr en följd av årlig löneöversyn och indexuppräknings av entreprenadavtal, cirka 4,0 mnkr högre pensionskostnader samt 6,0 mnkr högre avskrivningar.” (Lomma kommun, s. 21)

Ett angränsande område är *händelser av väsentlig betydelse* som handlar om identifiering av de viktigaste händelserna som påverkat resultat och finansiell ställning. Det kan handla om ingångna avtal, större investeringar, förändringar i kommunkoncernen, osäkerheter kring värdering av tillgångar och skulder m.m. 19 kommuner (58 %) lämnar sådan information. Anledningen till att så många kommuner får ’en poäng’ på detta område är att många olika sorters information kan klassificeras som en händelse av väsentlig betydelse. Utfallet ska således inte tolkas som att 19 kommuner har en utvecklad genomgång i sin årsredovisning. Ett område som nästan helt saknas är kommentarer till osäkerheter i värderingar av kommunkoncernens tillgångar och skulder, vilket torde finnas i de flesta sammanställda redovisningar.

Få av de skånska kommunerna gör en samlad framtidsanalys för kommunkoncernen (*förväntad utveckling*). Av en del årsredovisningar framgår dock förväntad utveckling för enskilda enheter (bolag och kommunalförbund) men inte samlad för kommunkoncernen. De fyra kommuner som har noterat *väsentliga personalförhållanden* har gjort det genom att ange antalet anställda i kommunkoncernen.

Det är få kommuner som följer upp mål på koncernnivå (se nedan), alternativt ägardirektiv, när det gäller att redovisa andra förhållanden *som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den samlade kommunala verksamheten*. De kommuner som har någon form av information inom denna kategori beskriver hur de arbetar med intern kontroll och inkluderar i den beskrivningen även bolagen och kommunalförbunden.

4.2.3 MÅL OCH MÅTT FÖR KOMMUNKONCERNEN

Kommunen ska enligt kommunallagen (KL 8 kap. 1 §, 5 §) ha god ekonomisk hushållning i sin verksamhet, vilket ska följas upp i förvaltningsberättelsen (KRL 4 kap. 5 §; RKR 8.2). För att få en styrning av helheten kan det vara betydelsefullt att arbeta med budget och mål på sammanställd nivå. Det är mycket få skånska kommuner som har en koncernbudget och få som följer upp någon form av mål och/eller riktlinjer i förvaltningsberättelsen. Helsingborgs stad är en av få kommuner som gör detta i årsredovisningen;

”Kommunfullmäktige har i stadens övergripande styrkort lagt fast målsättningen att stadens ekonomi ska vara god. För koncernen innebär det bland annat att koncernens soliditet ska vara minst 26 procent.” (Helsingborg stad, s. 42)

Icke finansiella mål kan vara svåra att precisera för kommunkoncernen. Det finns dock ett antal kommuner som arbetar med mål som har med kommunens attraktivitet, medborgarnas trivsel och trygghet samt miljö att göra. Dessa har ett ”koncernövergripande” perspektiv. Däremot är det svårt att se i årsredovisningarna hur sådana mål följs upp ur ett koncernperspektiv.

Det som också saknas är uppföljning av syften, mål, ägardirektiv och andra direktiv som riktas till kommunens bolag och kommunalförbund. Dessa skulle kunna följas upp och analyseras på samma sätt som nämndernas prestationer i förvaltningsberättelsen. Höörs kommun har en sådan ansats i sin årsredovisning där t.ex. kommunens fastighetsbolags verksamhet avrapporteras i förvaltningsberättelsen (Höörs kommun, s. 23-29).

För att ytterligare belysa och analysera kommunkoncernen kan nyckeltal vara ett hjälpmedel. Av tabell 6 framgår att det är två kommuner som redovisar 11 mått i sin årsredovisning från den sammanställda redovisningen (Vellinge kommun och Kristianstads kommun) och ytterligare två kommuner 9 mått (Hässleholm och Sjöbo). Övergripande visar tabellen också att 55 % anger fyra mått eller fler, vilket också innebär att 45 % av kommunerna anger tre eller färre mått i sin årsredovisning.

Tabell 6 Antal mått och fördelning hos de skånska kommunerna

Antal typer av mått	Antal kommuner	Andel av kommuner
11	2	6 %
10	0	0 %
9	2	6 %
8	1	3 %
7	2	6 %
6	3	9 %
5	5	15 %
4	3	9 %
<3	15	45 %

Av tabell 7 framgår att 28 av kommunerna (85 %) redovisar något mått som är baserat på den sammanställda redovisningen i förvaltningsberättelsen. Absolut vanligast är att redovisa kommunkoncernens resultat (85 %) och soliditet (58 %). Skulder, investeringar och finansnetto anses också vara viktiga i förhållande till koncernen.

Tabell 7 De fem vanligaste måtten avseende koncernen hos Skånes kommuner

Mått	Antal kommuner	Andel av kommuner
Årets resultat, resultat efter finansiella poster	28	85 %
Soliditet	19	58 %
Skulder	12	36 %
Investeringar	10	30 %
Finansnetto	9	27 %

Mått relaterade till intäkter, kostnader eller likviditet är ovanliga. Det är också få kommuner som redovisar icke-finansiella mått. De som gör det, vilket var 6 kommuner år 2014, redovisar det totala antalet anställda för kommunkoncernen.

4.2.4 ANALYS AV EKONOMI OCH RISKER HOS KONCERNFÖRETAGEN

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

Tabell 8 Särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet (RKR 8.2)

	Ja		Nej	
Görs en analys av enheternas/koncernföretagens ekonomiska ställning och utveckling?	32	97 %	1	3 %
Lämnas en redogörelse för koncernföretagens affärs-/marknadsrisker?	2	6%	32	94 %
Lämnas en redogörelse för koncernföretagens finansiella risker?	3	9 %	31	91 %

I studien har nästan alla kommuner (32 stycken) ansetts ha en analys av ekonomin hos koncernföretagen. Detta är en generös tolkning då det har räckt med att man angett årets resultat för koncernenheterna för att kriteriet ska anses vara uppfyllt. Det finns alltså potential att utveckla analysen av resultat och finansiell ställning i alla årsredovisningar.

Det går också att konstatera att riskanalyserna är i stort sett helt frånvarande. Endast två kommuner beskriver marknadsrisker och tre kommuner beskriver finansiella risker för de olika företagen. I Sjöbo kommun beskrivs dock riskerna, vilket illustreras av följande saxade citat under rubriken risker;

”Bolaget arbetar också med den nya simhallen, sitt största projekt någonsin.”
(avser bostadsföretaget)

”En ålderstigen fordonspark kan medföra höga underhållskostnader. Fordonsparken kommer att bytas ut de kommande åren.” (avser räddningstjänstförbundet)

”En juridisk process pågår mot Energimarknadsinspektionen, som tilldelat Sveriges nätbolag intäktsramen för åren 2012-2015. Elbolagen vann i kammarrätten men domen är överklagad. Om prövningstillstånd beviljas så är utgången av målet fortsatt oviss.” (avser elnätsföretagen)

(Sjöbo kommun, s. 23)

Enligt RKR 8.2 ska de särskilda upplysningarna också ge en samlad bild av de ekonomiska engagemangen i koncernföretagen. Utfallet av genomgången visas i tabell 9.

Tabell 9 Särskilda upplysningar om koncerninterna förhållanden (RKR 8.2)

	Ja		Nej	
Ägartillskott	9	27 %	24	73 %
Koncernbidrag	5	15 %	28	85 %
Utdelning	12	36 %	21	64 %
Koncerninterna intäkter och kostnader	14	42 %	19	58 %
Fordringar och skulder	12	36 %	21	64 %
Räntor och borgensavgifter	9	27 %	24	73 %
Borgen	16	48 %	17	52 %

Vi går inte igenom alla informationspunkter som ska framgå, utan som tabell 9 indikerar redovisar majoriteten inte de koncerninterna förhållandena under året. Andelarna som inte gör det pendlar mellan 52 % (Borgen) och 85 % (Koncernbidrag). Siffrorna bör tolkas med försiktighet eftersom det inte alltid framgår om respektive koncerninterna förhållande förekommer.

4.3 RESULTATRÄKNING, BALANSRÄKNING OCH KASSAFLÖDESANALYS

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

4.3.1 PRESENTATION I ÅRSREDOVISNINGEN

Samtliga kommuner lämnar sammanställd resultaträkning, balansräkning och kassaflödesanalys i årsredovisningen (KRL 8:2, RKR 8.2). I samtliga kommuner sker också en jämförelse med föregående år (RKR 8.2).

En överblick över andra presentationsområden ges av tabell 10. Generellt lämnas tilläggsupplysningar till den sammanställda resultaträkning, balansräkning och kassaflödesanalys. 31 kommuner lämnar noter till resultaträkningen och 32 till balansräkningen.

Tabell 10 Presentationsuppgifter i årsredovisningen

	Ja		Nej	
Finns noter till den sammanställda resultaträkningen (RKR 8.2)	31	94 %	2	6 %
Finns noter till den sammanställda balansräkningen (RKR 8.2)	32	97 %	1	3 %
Finns noter till den sammanställda kassaflödesanalysen	29	88 %	4	12 %
Ställs den sammanställda resultaträkningen upp jämte (bredvid) kommunens (RKR 8.2)	30	91 %	3	9 %
Ställs den sammanställda balansräkningen upp jämte (bredvid) kommunens (RKR 8.2)	30	91 %	3	9 %
Ställs den sammanställda kassaflödesanalysen upp jämte (bredvid) kommunens (RKR 8.2)	30	91 %	3	9 %
Ställs de sammanställda noterna upp jämte (bredvid) kommunens	27	82 %	6	18 %
Används samma räkenskapsschema för kommunkoncernen som för kommunen (RKR 8.2)	30	91 %	3	9 %

Den sammanställda resultaträkningen och balansräkningen ska ställas upp jämte kommunens, dvs. bredvid kommunens resultaträkning och balansräkning (RKR 8.2). I tre fall presenteras de sammanställda resultat- och balansräkningarna separat från kommunens. Helsingborg förklarar denna avvikelse från RKR 8.2 i sina redovisningsprinciper:

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

Det är också noterbart att tre kommuner, samma som presenterar sammanställd redovisning separat från kommunen, inte använder identiska räkenskapsscheman för den sammanställda resultaträkningen och balansräkningen som för kommunen. Det beror i första hand på att två eller flera rader i kommunens redovisning dras samman till en rad i den sammanställda redovisningen. Nya rader infogas också i den sammanställda redovisningen (där något belopp inte finns i kommunen) och raderna presenteras inte i samma ordning eller har fått en något annorlunda beteckning i den sammanställda redovisningen. Dessa avvikelser

möjliggörs just av att sammanställd resultat- och balansräkning presenteras separerade från kommunens.

4.3.2 SÄRSKILDA POSTER I RESULTATRÄKNING OCH BALANSRÄKNING

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

Skälet till att dessa poster har granskats särskilt är när det gäller goodwill att det ofta i koncernredovisningssammanhang läggs stor vikt vid beräkning och redovisning av goodwill. Vi vill därför ge en bild av goodwillpostens betydelse i kommunkoncernerna.

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

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

Information om insamlad data avseende dessa poster presenteras i tabell 11.

Tabell 11 Information från balansräkningar och resultaträkningar

	Kommunkoncern 2014 (mkr)	Kommunkoncern 2013 (mkr)	Antal kommuner (antal 2014)
<i>Balansräkning</i>			
Goodwill	17	110	5
Andelar i intresseföretag	29	32	2
Minoritetsintresse	2	2	1
Obeskattade reserver	-	-	0
<i>Resultaträkning</i>			
Avskrivningar på goodwill	-13	-16	1
Minoritetsintresse	0	0	
Resultat från andelar i intresseföretag	4	8	1

När det gäller goodwill kan konstateras att den i de skånska kommunerna för 2014 uppgår till 17 mkr (110 mkr för 2013). Goodwill redovisas i fem kommuner. Sammantaget uppgår goodwill till 2 (12) % av immateriella tillgångar och till 0,01 (0,08) % av totala tillgångar. I den kommun med störst goodwillpost (Bromölla) uppgår posten till 0,7 (3,0) % av totala tillgångar. Endast Helsingborg redovisar avskrivningar på goodwill separat. Dessa uppgår till 13 mkr, motsvarande 2 % av samtliga avskrivningar i kommunen. Totalt minskar goodwillposten i Helsingborg med 57 mkr. Vad som förklarar förändringen, utöver årets avskrivning, framgår inte. I Bromölla minskar goodwillposten med 34 mkr. Denna förändring förklaras inte i noterna till resultat- och balansräkning. Däremot skriver man i avsnittet ”Sammanställd redovisning” som föregår räkenskapsavsnittet att:

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

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

I koncernredovisning enligt Bokföringsnämndens allmänna råd ska goodwill tas upp till sitt fulla belopp, även vid förvärv som understiger 100 % av ett företag. Det kan principiellt innebära att för stora goodwillposter tas in i den sammanställda redovisningen om underkoncernredovisning används som underlag. Denna genomgång visar dock att goodwillredovisning i de skånska

kommunerna i dagsläget i princip är oproblematiske. Vid förvärv inom kommunsektorn finns det skäl att tro att skillnadsbelopp som framkommer i förvärvsanalysen i stor utsträckning kan hänföras till fastigheter och anläggningar.

Lund redovisar andelar i intresseföretag i såväl sammanställd resultaträkning (4 mkr) som balansräkning (29 mkr). Dessa företag borde enligt RKR 8.2 redovisas med klyvningsmetoden. Något förklaring till valet att redovisa intresseföretag (vilket vi förutsätter görs med kapitalandelsmetoden) presenteras inte. Malmö förklarar dock i sina redovisningsprinciper att:

”Intressebolag som ingår i SYSAV:s koncernredovisning redovisas enligt kapitalandelsmetoden. I övriga fall där det finns underkoncerner har underkoncernernas bokslut konsoliderats i sin helhet eftersom företagen i dessa underkoncerner i huvudsak består av helägda företag som ej varit föremål för interna förvärv.” (Malmö stad, s. 106)

Även Sysavkoncernens bokslut förefaller ha konsoliderats i sin helhet, varvid man av praktiska skäl valt att göra avsteg från RKR 8.2. Storleken på dessa belopp kan inte utläsas direkt ur årsredovisningen.

En kommun (Lund) redovisar minoritetsintressen i balansräkningen. Beloppet uppgår till 2 mkr och är, även om posten principiellt inte ska finnas i den sammanställda redovisningen, inte väsentligt.

Inte i någon kommuns sammanställda balansräkning redovisas obeskattade reserver som enskild post. Däremot kan man i ett fall, Lomma kommun, se att den obeskattade reserven sammanförts med ”övriga avsättningar” då det både i resultaträkning och i tilläggsupplysningar finns periodiseringsfond. Det kan inte uteslutas att motsvarande mindre belopp även finns i andra kommuners sammanställda redovisningar, men är i så fall icke identifierbara till följd av att de inkluderas i andra poster som inte specificeras.

4.4 REDOVISNINGSPRINCIPER

Ett sätt att få en inblick i hur den sammanställda redovisningen är upprättad är att studera den redovisande kommunens redovisningsprinciper. Dessa ger en bild av hur redovisningen är upprättad, men det finns förvisso inte någon garanti för att denna bild stämmer med tillämpad praktik. I tabell 12 sammanfattas vad som kan utläsas ur de skånska kommunernas årsredovisningar.

Tabell 12 Information om sammanställd redovisning i redovisningsprinciperna

	Ja		Nej	
Berörs sammanställd redovisning i kommunens redovisningsprinciper	27	82 %	6	18 %
Berörs redovisningsprinciper för sammanställd redovisning någonstans i årsredovisningen	31	94 %	2	6 %
Anges att RKR 8.2 Sammanställd redovisning följs	10	30 %	23	70 %
Anges explicit att det finns avvikelser i förhållande till RKR 8.2	1	3 %	32	97 %
Anges något om konsolideringsmetod	26	79 %	7	21 %
Anges att kapitalandelsmetoden tillämpas för intresseföretag	1	3 %	32	97 %

4.4.1 SAMMANSTÄLLD REDOVISNING I REDOVISNINGSPRINCIPERNA

Endast 27 kommuner berör sammanställd redovisning i kommunens redovisningsprinciper. Ytterligare två kommuner lämnar sådana upplysningar under en särskild rubrik ”Redovisningsprinciper”, som presenteras separat från kommunens redovisningsprinciper, exempelvis i ett avsnitt med rubriken ”Sammanställd redovisning”. På motsvarande sätt lämnar ytterligare två kommuner upplysningar om hur den sammanställda redovisningen upprättats i avsnitt med rubrik ”Sammanställd redovisning”, men då utan att tala om att det faktiskt är redovisningsprinciper som beskrivs.

Det faktum att sammanställd redovisning berörs i kommunens redovisningsprinciper innebär dock inte nödvändigtvis att några principer för redovisningen återges. Nedan följer vad Bjuvs kommun formulerar om sammanställd redovisning i sina redovisningsprinciper.

”Den kommunala redovisningslagen ålägger kommunerna att upprätta en sammanställd redovisning. Syftet med denna är att ge en samlad bild av kommunens totala verksamhet och ekonomiska åtaganden oavsett val av verksamhetsform. Koncernen Bjuv omfattar kommunen och det helägda bolaget Bjuvsbostäder AB.” (Bjuvs kommun, s. 92)

Förvisso nämns vilket företag som inkluderas, men inte något om vilka redovisningsprinciper som tillämpats.

4.4.2 REFERENS TILL RKR 8.2 I REDOVISNINGSPRINCIPERNA

Tio kommuner anger explicit att RKR 8.2 följs vid upprättande av sammanställd redovisning. Endast i ett fall anges explicit att det finns avvikelser i förhållande till RKR 8.2. Det finns dock exempel på att man som i Malmö Stad skriver att kapitalandelsmetoden tillämpas (se 4.3.2), men utan att det kommenteras i förhållande till rekommendationens lydelse.

4.4.3 ANGIVANDE AV KONSOLIDERINGSMETOD

26 av 33 kommuner anger vilken konsolideringsmetod som tillämpats, om än inte nödvändigtvis under rubriken redovisningsprinciper. Exempelvis anger inte Trelleborgs kommun konsolideringsmetod i sina redovisningsprinciper, men skriver däremot följande i förvaltningsberättelsen:

”Trelleborgs kommuns (moderföretagets) bokförda värden på aktier i dotterföretagen har eliminerats mot dotterföretagens egna kapital enligt förvärvsmetoden. Tillgångar och skulder samt intäkter och kostnader mellan företagen i den sammanställda redovisningen har eliminerats. I den sammanställda redovisningen har endast bolag medtagits, där kommunen har mer än 20 % ägande. Detta följer årsredovisningslagens definition av betydande inflytande (1 kap 5 §), vilket anses föreligga om ett företag innehar minst 20 % av rösterna i en annan juridisk person.” (Trelleborgs kommun, s. 33)

Intressant att notera i formuleringen är referensen till årsredovisningslagen, som överhuvudtaget inte är tillämplig. Förvärvsmetoden anges som konsolideringsmetod, däremot inte något om klyvningsmetod eller proportionell konsolidering.

Av Simrishamns kommuns redovisningsprinciper framgår att proportionell konsolidering tillämpas, men däremot sägs inget om förvärvsmetoden.

”Koncernens resultat- och balansräkning är uppställd bredvid kommunens resultat- och balansräkning för innevarande och föregående år. Endast den del som kommunen äger ingår i den sammanställda redovisningen. Eliminering har gjorts för interna mellanhavanden mellan kommunen och bolagen samt förbunden.” (Simrishamns kommun, s. 53)

Skrivningen ger egentligen inte svar på om klyvningsmetoden har tillämpats. Även kapitalandelsmetoden innebär att den del som kommunen äger tas med i den

sammanställda redovisningen. Denna metod får dock inte tillämpas för något innehav.

Totalt anger 18 kommuner såväl förvärvsmetoden som klyvningsmetoden. Det sker inte nödvändigtvis med dessa beteckningar, men beskrivningen som lämnas klargör att dessa metoder tillämpats. Fyra kommuner anger bara förvärvsmetoden och fyra kommuner anger endast klyvningsmetoden.

4.4.4 GRÄNSDRAGNING FÖR INKLUDERING I DEN SAMMANSTÄLLDA REDOVISNINGEN

Av Eslövs kommuns redovisningsprinciper framgår inte något om konsolideringsmetod, endast att alla bolag och kommunförbund med mer än 20 procent inflytande ingår i den sammanställda redovisningen.

”I den kommunala koncernen ingår samtliga bolag och kommunalförbund där kommunen har minst 20 procent inflytande. Inga förändringar har skett under året i kommunkoncernens sammansättning.” (Eslövs kommun, s. 36)

Totalt anger 20 kommuner att innehav på mer än 20 % konsolideras. Som en kontrast till detta förefaller Hässleholms kommun endast konsolidera innehav där ägarinflytandet överstiger 50 procent.

”Sammanställd redovisning eller koncernredovisning ger en samlad bild av kommunens totala verksamhet inklusive bolag där kommunen har ett ägarinflytande på minst 50 procent (sid 40).” (Hässleholms kommun, s. 83)

Något mer otydligt är det i Bromölla kommun som under rubriken ”Sammanställd redovisning. Kommunala bolag och kommunalförbund” (ej en del av förvaltningsberättelsen) skriver att:

”Den sammanställda redovisningen omfattar, förutom kommunen, företag där kommunen på grund av andelsinnehav eller annan anledning har ett betydande eller väsentligt inflytande. Här ingår företag där kommunens ägarandel uppgår till mer än 25 %.” (Bromölla kommun, s. 54)

Nivån 25 % är en lite udda gränsdragning. Längst ned under samma rubrik har dock rubriken ”Redovisningsprinciper” införts (fristående från kommunens redovisningsprinciper som finns på sidan 65). Här anges att endast företag som ägs till mer än 50 % konsolideras. Det är oklart hur detta förhåller sig till de 25 % som anges på sidan 54 (se ovan).

”Med proportionell konsolidering menas att om dotterföretaget inte är helägt inkluderas resultat- och balansposter motsvarande den ägda andelen. Det är endast företag som ägs till mer än 50 % eller mer som konsolideras.” (Bromölla kommun, s. 55)

4.4.5 ANDRA NOTERINGAR FRÅN GRANSKNINGEN AV REDOVISNINGSPRINCIPER

Sammantaget kan vi konstatera att sättet att skriva redovisningsprinciper på i de skånska kommunerna är spretigt, såväl till sitt innehåll som till informationens placering i årsredovisningen. Något förvånande är det kanske att det inte skett en mer långtgående likriktning. Det är annars vanligt att den som skriver årsredovisningstext sneglar på andra årsredovisningar, i det här fallet andra kommuners årsredovisningar. På gott och ont verkar detta inte ha skett i någon större utsträckning. På gott för att kommunerna då i sina redovisningsprinciper kanske försöker formulera den praktik som faktiskt tillämpas. På ont för att det blir svårt att hitta (när redovisningsprinciper presenteras på andra ställen i årsredovisningen än under just ”Redovisningsprinciper”) eller svårt att få en klar och tydlig bild av hur praktiken ser ut (i de fall formuleringarna är ofullständiga eller otydliga). Den typ av likriktning som i andra sammanhang ofta sker vid formulering av redovisningsprinciper bär ju också med sig risken att det ser bra och välformulerat ut på ytan, men där denna välputsade fasad inte nödvändigtvis avspeglar den praktik som tillämpas.

En annan generell iakttagelse vid genomgången av de skånska kommunernas årsredovisningar är att det är relativt vanligt med ”avrundningsfel”, dvs. att summan av de tryckta beloppen inte överensstämmer med den tryckta summan. I de flesta fall kan detta förklaras av att underlagen bygger på Excelfiler där avrundningen i sig är korrekt. I andra fall förefaller det mer vara frågan om korrekturfel och missar i avstämningen av den interna logiken i rapporterna. Ett exempel på det senare är en kassaflödesanalys med totalt angivet årets kassaflöde till -23 mkr men där ingående likvida medel uppgår till 358 mkr och utgående likvida medel anges till 347 mkr, dvs. en skillnad på -11 mkr.

4.5 TILLÄGGSUPPLYSNINGAR

I enlighet med vad som sagts ovan i avsnitt 4.3 ska kommunerna lämna tilläggsupplysningar enligt rekommendationen om sammanställd redovisning, RKR 8.2. Detta gäller dels särskilda upplysningar om koncernföretagens ekonomi och verksamhet med syfte att ge en samlad bild av de ekonomiska engagemangen

i koncernföretagen, dels noter till resultat- och balansräkningens poster. De senare ska redovisas jämte kommunens. Dessutom ska upplysningar lämnas om hur den kommunala koncernen definierats/avgränsats, vilka juridiska personer den består av och eventuella förändringar i koncernens sammansättning under året. I detta avsnitt presenteras en genomgång av de tilläggsupplysningar, i form av noter, som är relaterade till resultat- och balansräkningar samt sådana som kan sägas vara av mer övergripande eller principiell karaktär. En referenspunkt för studien har varit RKR:s skrift ”Utformning av tilläggsupplysningar 2013 – vägledning och exempel”, författad av Eriksson (2013).

4.5.1 RESULTATRÄKNINGENS NOTER

I resultaträkningen återfinns framförallt tilläggsupplysningar avseende specifikationer av olika intäcks- och kostnadsposter. 30 av 33 kommuner har notupplysningar avseende specifikation av verksamhetens intäkter för koncernen. Tre kommuner (Burlöv, Perstorp och Simrishamn) saknar upplysningar avseende koncernens intäkter jämte kommunens intäkter.

Tabell 13 Resultaträkningens tilläggsupplysningar

	Ja		Nej		e.t.	
RESULTATRÄKNINGENS NOTER						
Verksamhetens intäkter (specifikation)	30	91 %	3	91 %	-	-
Verksamhetens kostnader (specifikation)	28	85 %	5	15 %	-	-
Avskrivningar (immateriella, materiella, nedskrivningar)	24	73 %	9	27 %	-	-
Skatteintäkter (preliminär, slutavräkning)	28	85 %	5	15 %	-	-
Generella statsbidrag och utjämning (specifikation)	28	85 %	5	15 %	-	-
Finansiella intäkter (specifikation)	27	82 %	6	18 %	-	-
Finansiella kostnader (specifikation)	28	85 %	5	15 %	-	-
Bolagens skattekostnader (aktuell och uppskjuten skatt)	9	27 %	24	73 %	-	-
Extraordinära poster (specifikation)	3	9 %	4	12 %	26	79 %
Jämförelsestörande poster (specifikation)	28	85 %	4	12 %	1	3 %

Burlöv och Perstorp har valt att lägga den sammanställda redovisningen som separata delar av årsredovisningen medan Simrishamn inte har någon notupplysning för verksamhetens intäkter överhuvudtaget. Burlövs kommun har en separat presentation av den sammanställda redovisningen helt utan tilläggsupplysningar. Perstorp har resultat- och balansräkningar samt

kassaflödesanalys för den sammanställda redovisningen i en separat del men saknar tilläggsupplysningar till resultaträkningen.

För de 30 kommuner (91 %) som har tilläggsupplysningar avseende verksamhetens intäkter är variationen stor vad gäller det faktiska innehållet i upplysningarna. Variationen sträcker sig från uppdelning på olika intäktsslag till mindre detaljerade sammanställningar där mycket redovisas som ”övriga” intäkter. I ett flertal fall är specifikationen bara genomförd för kommundelen medan koncernens intäkter anges som ett belopp utan uppdelning. I ett fall består tilläggsupplysningen av en text enligt följande:

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

Vad gäller upplysningar om verksamhetens kostnader är mönstret i stort detsamma som för intäkterna. En kommun som tillkommer gällande avsaknad av tilläggsupplysningar är Helsingborg. Helsingborg tillhör också den grupp av kommuner som inte presenterar den sammanställda redovisningen jämte kommunens finansiella rapporter.

Upplysningar avseende avskrivningar och nedskrivningar berör främst en specifikation av hur dessa fördelar sig på immateriella och materiella anläggningstillgångar. 24 av 33 kommuner (73 %) lämnar denna typ av upplysningar. I två fall anges specifikation för kommunens avskrivningar men motsvarande saknas för koncernen.

Upplysningar om skatteintäkter ska lämnas i enlighet med RKR 4.2. Principiellt omfattar denna upplysning inte bolagsdelen varför beloppen för kommunen och för den sammanställda redovisningen bör var desamma. Ett skäl till att 5 av 33 årsredovisningar saknar upplysningen för den sammanställda redovisningen är naturligtvis att man valt att inte presentera de finansiella rapporterna jämte varandra. Samma gäller för tilläggsupplysningar avseende generella statsbidrag och utjämning.

Specifikation av koncernens finansiella intäkter saknas i 6 av 33 årsredovisningar. I två av dessa fall saknas också specifikation av kommunens finansiella intäkter. Mönstret återkommer vad gäller specifikation av koncernens finansiella kostnader där upplysningar saknas i fem fall. I ett fall består tilläggsupplysningarna avseende koncernens finansiella intäkter och kostnader av en text utan beloppsuppgifter.

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

I endast 9 av 33 årsredovisningar (27 %) återfinns upplysningar om bolagens skattekostnader. I de fall det endast förekommer aktuell skatt finns naturligtvis inte mycket att specificera. Förekomst av uppskjuten skatt leder emellertid till behov av information om vad som är vad. I Helsingborg lämnas också en upplysning om att årets skatt i koncernen innehåller skatt avseende andelar i intresseföretag! Beloppet 2014 anges till 0 mkr men det är oklart om detta innebär att beloppet avrundats till 0 mkr eller om det inte förekommer någon skatt under 2014 avseende andelar i intresseföretag. Någon förklaring till varför det överhuvudtaget kan förekomma en post relaterad till intresseföretag finns inte. I ett flertal fall återfinns en förändring av uppskjuten skatteskuld (ibland benämnd enligt det äldre begreppet ”latent skatteskuld”) i balansräkningen utan någon tilläggsupplysning kopplad till årets skattekostnad i resultaträkningen. I några fall är emellertid upplysningarna avseende årets skattekostnad överskådligt presenterade med uppdelning i aktuell- och uppskjuten skatt. Ett exempel är Bromölla.

I tre kommuner (Eslöv, Landskrona och Vellinge) förekommer tilläggsupplysningar på koncernnivå avseende extraordinära poster. Eslöv har en rad i resultaträkningen med rubriken ”extraordinära poster” men beloppet uppgår till 0,0 mkr och tilläggsupplysningen innehåller inget annat än samma 0,0 mkr. I Landskrona och Vellinge anges vad de extraordinära posterna avser.

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

Tilläggsupplysningar avseende jämförelsestörande poster anges normalt på samma rad som verksamhetens intäkter respektive verksamhetens kostnader.

Enligt RKR 3.1 finns utrymme för att antingen redovisa jämförelsestörande poster direkt i resultaträkningen i en egen post eller lämna upplysning i not till berörda resultatposter i resultaträkningen. Typiska poster som klassificeras som jämförelsestörande är realisationsresultat vid försäljning av anläggningstillgångar, nedskrivningar samt återbetalningar av försäkringspremier.

4.5.2 BALANSRÄKNINGENS NOTER

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

Tabell 14 Balansräkningens tilläggsupplysningar

	Ja		Nej		e.t.	
BALANSRÄKNINGENS NOTER						
Immateriella anläggningstillgångar (specifikation anläggningsnot)	13	39 %	4	12 %	16	49 %
Materiella anläggningstillgångar (specifikation anläggningsnot)	31	94 %	2	6 %	-	-
Finansiella anläggningstillgångar (specifikation)	29	88 %	4	12 %	-	-
Bidrag till statlig infrastruktur (specifikation)	9	27 %	3	9 %	21	64 %
Förråd m.m. (specifikation)	20	61 %	10	30 %	3	9 %
Fordringar (specifikation)	29	88 %	4	12 %	-	-
Kortfristiga placeringar (specifikation)	14	42 %	5	15 %	14	42 %
Kassa och bank (specifikation)	23	70 %	10	30 %	-	-
Eget kapital	25	76 %	8	24 %	-	-
Avsättningar för pensioner och liknande (IB, förändring, UB, specifikation)	27	82 %	6	18 %	-	-
Bolagens uppskjutna skatter	16	48 %	16	48 %	1	3 %
Övriga avsättningar (IB, förändring, UB, specifikation)	26	79 %	5	15 %	2	6 %
Långfristiga skulder (specifikation, förfallotid etc.)	29	88 %	4	12 %	-	-
Kortfristiga skulder (specifikation)	28	85 %	5	15 %	-	-
INOM LINJEN:						
Panter och liknande	2	6 %	7	21 %	24	73 %
Pensioner som inte tagits upp som skuld eller avsättning	32	97 %	1	3 %	-	-
Övriga ansvarsförbindelser	28	85 %	5	15 %	-	-

RKR 11.1 och 12.1 anger att upplysningar bland annat ska lämnas avseende materiella- och immateriella anläggningstillgångars redovisade värde vid årets början, investeringar, avyttringar/utrangeringar, av- och nedskrivningar och redovisat värde vid årets slut. Med några få undantag återfinns tilläggsupplysningar i de fall det är tillämpligt. Kvaliteten varierar dock stort. I Perstorps sammanställda redovisning finns nothänvisningar till samtliga materiella anläggningstillgångar men i de aktuella noterna framkommer endast en

ytterligare nedbrytning av de i balansräkningen angivna posterna. Ingen upplysning lämnas om förändringar mellan ingående och utgående balans. I Helsingborgs koncernredovisning återfinns en goodwillpost som immateriell anläggningstillgång. 2014 uppgår det redovisade värdet till 5 mkr. Motsvarande post uppgick 2013 till 62 mkr. Avskrivningar av goodwill och nyttjanderätter under 2014 uppgick till 13 mkr. Övriga förändringar av goodwillposten kan inte härledas då tilläggsupplysningar saknas.

Vad gäller upplysningar om finansiella anläggningstillgångar finns inget direkt krav från RKR utöver det som behandlas i Rekommendation 20 avseende finansiella tillgångar och finansiella skulder. I alla kommuner utom fyra återfinns ändå någon form av tilläggsupplysning kopplad till finansiella anläggningstillgångar. Det vanliga är att i not lämna en specifikation av de poster som ingår i balansräkningens totala belopp. Perstorp har också en post som benämns ”balanslånepost” på 0,8 mkr som anläggningstillgång, utan närmare förklaring.

Upplysningar relaterade till redovisning av bidrag till statlig infrastruktur enligt RKR 6.2 är främst kopplade till den kommunala förvaltningen men ska naturligtvis i förekommande fall också vara del av den sammanställda redovisningen. I Burlövs kommunredovisning finns upplysning om ett bidrag avseende medfinansiering av pendlarstation som dels redovisas som tillgång med en upplösning över 20 år, dels som avsättning. De belopp som redovisas i den sammanställda redovisningen (ej jämsides med kommunens finansiella rapporter) överensstämmer inte för 2014 med de som rapporteras för kommunen. Upplysningar till den sammanställda redovisningen saknas helt.

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

Upplysningar avseende eget kapital är främst intressant när skillnaden mellan eget kapital vid årets början och eget kapital vid årets slut består av andra poster än enbart årets resultat. 25 av 33 kommuner (76 %) har någon form av tilläggsupplysning relaterad till kommunkoncernens eget kapital. I flera fall, t.ex.

Osby kommun, anges en post ”Övriga justeringar”, men det framgår inte vad dessa justeringar avser. Ingående eget kapital har också omräknats med hänvisning till att dotterbolag övergått till att redovisa enligt K3 men någon närmare förklaring till vad denna effekt består av ges inte. I Landskronas koncernredovisning återfinns en post på 18,2 mkr benämnd ”Justering av eget kapital” men upplysning saknas helt. I Lunds kommun finner vi en återföring av uppskjuten skatteskuld direkt mot eget kapital samt ett icke oväsentligt belopp avseende valutaomräkningsdifferens och justering av ingående balans pga. övergång till komplett proportionell konsolideringmetod. Utöver benämningarna återfinns mycket lite information om dessa poster i årsredovisningen. Omräkningsdifferensen härrör sannolikt från konsolideringen av Krafringen AB som har dotterbolag i Norge. Med tanke på att även Eslöv, Hörby och Lomma är delägare i detta bolag kunde man förväntat att differensen även skulle ha rapporterats av dessa kommuner men så är inte fallet, dvs. de särredovisar inte denna förändring av kommunkoncernens eget kapital.

Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser är ett område som regleras dels av RKR 2.1 avseende särskild avtalspension och visstidspension, dels av RKR 17 avseende värdering och upplysningar om pensionsförpliktelser. Samtliga skånska kommuner har upplysningar om pensioner kopplade till de kommunala balansräkningarna. I sex fall saknas dock motsvarande upplysningar för den sammanställda redovisningen. I ett par fall kan det närmast ses som en layoutfråga eftersom kommunens och koncernens pensionsavsättningar är desamma. Hörby presenterar koncernens och kommunens finansiella rapporter jämte varandra i mkr samtidigt som kommunens finansiella rapporter också presenteras separat i tkr. Upplysningar till redovisningen i mkr är mer begränsade och avseende avsättningar saknas de helt. Helsingborg har valt att inte lägga kommunens och koncernens finansiella rapporter jämte varandra och för koncernen saknas upplysningar avseende avsättningar för pensioner. Även Burlöv har valt en separat presentation av den sammanställda redovisningen. I det fallet saknas helt tilläggsupplysningar till de finansiella rapporterna.

Bolagens uppskjutna skatter redovisas ofta som en del av ”övriga” avsättningar. Det innebär att man måste läsa tilläggsupplysningarna för att överhuvudtaget upptäcka förekomsten av uppskjuten skatteskuld. I några fall, t.ex. i Östra Göinge, finns en IB-UB-sammanställning med specifikationer. I andra fall, t.ex. Kristianstad, har informationen bara överförts från bolagens årsredovisningar utan att det visas hur förändringen framkommit. Explicita tilläggsupplysningar

om uppskjuten skatt förekommer i 16 årsredovisningar (48 %). I flera kommuner saknas specifikation och IB-UB-sammanställning avseende övriga avsättningar enligt kraven i RKR 10.1. I Båstad kan det diskuteras om det förekommer några poster men under rubriken avsättningar förekommer ”Avsättningar för latent skatt” samt ”Avsättningar för bidrag till statlig infrastruktur” utan tilläggsupplysningar. En kommun (Sjöbo) redovisar en uppskjuten skattefordran som ökar under 2014, men det saknas upplysningar om denna balanspost. I några fall förekommer rubriken avsättningar för skatter, utan att det klart framgår om det är uppskjuten skatt som åsyftas.

Fyra kommuner saknar upplysningar avseende långfristiga skulder för den sammanställda redovisningen (Burlöv, Helsingborg, Klippan och Perstorp). I fallen Burlöv, Helsingborg och Perstorp är det en effekt av att den separata sammanställda redovisningen innehåller färre tilläggsupplysningar än redovisningen för kommunen.

Specifikation av kortfristiga skulder saknas i fem kommuners sammanställda redovisning (Burlöv, Hässleholm, Hörby, Klippan och Perstorp).

Upplysningar till poster inom linjen kan avse ställda panter, pensioner som inte tagits upp som skuld eller avsättning samt övriga ansvarsförbindelser. Ställda panter är en ovanlig händelse inom den kommunala sfären medan redovisning av en del av pensionsförpliktelseerna inom linjen framförallt är en följd av reglerna för redovisning av pensioner intjänade före 1998 (RKR 17.1). I detta sammanhang avviker Örkelljunga från mängden genom att presentera två alternativa redovisningar. En version är upprättad enligt fullfonderingsmodellen med hela pensionsskulden i balansräkningen och en version är upprättad utifrån blandmodellen med både skuld och ansvarsförbindelse. En del information kring pensionsåtagandena återfinns i förvaltningsberättelsen men tilläggsupplysningar i anslutning till balansräkningen saknas. Kävlinge kommun har valt att visa IB-UB-analysen direkt vid posten inom linjen i balansräkningen. Eftersom redovisning av pensionsåtaganden som ansvarsförbindelse inte anses vara god redovisningssed inom bolagssektorn förväntas inga tilläggsupplysningar i sig avseende detta i den sammanställda redovisningen utöver det som hänför sig till kommundelen.

I 28 fall återfinns tilläggsupplysningar avseende övriga ansvarsförbindelser. Huvudsakligen avser dessa borgensförbindelser men många andra typer av poster förekommer och oftast med relativt lite upplysningar. Ett flertal kommuner har

redovisat åtaganden avseende operationell leasing som ansvarsförbindelse. I Helsingborg redovisas ränteswapar som ansvarsförbindelse. I Klippan förekommer posterna "Checkräkningskredit" och "Privata medel" bland ansvarsförbindelserna utan ytterligare upplysningar.

4.5.3 ÖVRIGA UPPLYSNINGAR

Enligt RKR 13.2 om redovisning av hyres-/leasingavtal ska ett antal upplysningar lämnas avseende både finansiella och operationella leasingavtal. Drygt hälften av de skånska kommunerna (17 stycken) lämnar tilläggsupplysningar inom detta område. Enligt rekommendationen ska upplysningar lämnas om redovisat värde per balansdagen för varje tillgångsslag. I t.ex. Trelleborgs årsredovisning framkommer det av noterna för långfristiga och kortfristiga skulder att det finns leasingkulder men i upplysningarna avseende olika tillgångsslag framkommer ingen information om leasade tillgångar. I redovisningsprinciperna fastslås också att leasingavtal från och med 2003 (!) redovisas som långfristig skuld. Ofta anges i redovisningsprinciperna att de leasingavtal som finns är av typen operationell leasing och då RKR inte kräver upplysningar så länge som avtalstiden inte överstiger tre år saknas i regel ytterligare information i noterna. Örkelljunga redovisar och lämnar upplysningar om finansiell leasing under kategorin finansiella anläggningstillgångar. I några kommuner är det uppenbart att man haft problem med att ta fram underlag avseende leasingavtal. Svedala kommun uttrycker detta i en kommentar i beskrivningen av tillämpade redovisningsprinciper:

"Dock har ej tilläggsupplysningar om årets betalda leasingavgifter samt årliga förfallobelopp kunnat lämnas p g a administrativa svårigheter". (Svedala kommun, s. 38)

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

Vid förekomst av nedskrivningar ska det enligt RKR 19 bl.a. upplysas om belopp, slag av tillgång som berörs, händelser eller omständigheter som lett till nedskrivningen och hur återvinningsvärdet har fastställts. Nedskrivningar

förekommer framförallt för mark, byggnader och tekniska anläggningar. I t.ex. Simrishamns sammanställda redovisning redovisas nedskrivningar på 1 000 tkr år 2014 men inga ytterligare upplysningar lämnas om posten. I Osby redovisas av- och nedskrivningar som en post utan upplysning om eventuell förekomst av nedskrivningar. I Helsingborg finns inga upplysningar om nedskrivningar avseende kommunkoncernen men för kommunen finns rubriken ”Avyttringar/nedskrivningar” i noterna för materiella anläggningstillgångar.

Enligt RKR 20 och 21 ska kommunerna lämna upplysningar om finansiella tillgångar och skulder samt derivat och säkringsredovisning. I en del kommuner nyttjas derivatinstrument såsom ränteswappar och samtliga kommuner har både kortfristiga och långfristiga finansiella skulder. I något fall förekommer också rubriken ”Finansiella tillgångar” men det förefaller vara finansiella anläggningstillgångar som åsyftas. Endast i ett fåtal kommuner återfinns upplysningar om koncernens genomsnittliga ränta, räntebindningstider och förfallotider i en tydlig framställning. Ibland hänvisas från tilläggsupplysning till annan del av årsredovisningen för information om t.ex. finansiella skulder. Det hela blir då en del av en generell riskanalys. Generellt kan konstateras att begreppen finansiella tillgångar och finansiella skulder såsom de definieras i RKR 20 inte förefaller ha fått genomslag. Redovisningen och upplysningarna tar istället utgångspunkt i indelningen i kort- och långfristiga skulder samt anläggnings- och omsättningstillgångar. Fokus ligger också, ganska naturligt, på upplysningar avseende förfallotider och upplåningsräntor för de långfristiga skulderna.

KAPITEL 5

AVSLUTNING

5.1 KOMMUNALA KONCERNER OCH BETYDELSEN AV SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

Den samlade kommunala verksamheten är viktig, då betydande tillgångar, åtaganden och produktion av kommunala tjänster finns utanför den kommunala nämndsorganisationen. I flertalet skånska kommuner är det betydande skillnader i tillgångar, skulder och kostnader mellan kommunens förvaltningsekonomi och den sammanställda ekonomin. Betraktar vi innehållet i de skånska kommunala årsredovisningarna för år 2014 så tillmäts dock inte 'koncernperspektivet' någon väsentlig betydelse.

De kommunala årsredovisningarna innehåller generellt få mål, mått, uppföljningar och analyser som avser den samlade verksamheten. Alla kommuner har en sammanställd redovisning i form av resultat- och balansräkning samt kassaflödesanalys, men dessa rapporter används inte för att beskriva och analysera utvecklingen i kommunen. Den sammanställda redovisningen har i flertalet årsredovisningar en undanskymd plats, i bakgrunden snarare än i förgrunden.

En anledning till denna bild kan vara att 'koncernen' inte är, eller inte upplevs, viktig. Det går dock att se att många kommuner har flera bolag och är 'delägare' i många samverkansorganisationer, vilket indikerar att verkligheten är en annan. Vidare påtalas betydelsen av ett 'koncerntänk' i ett antal årsredovisningar. En alternativ förklaring kan vara att årsredovisningarnas utformning också speglar den faktiska styrningen, dvs. att det finns brister och svårigheter i att leda, kontrollera och styra den samlade verksamheten och att det saknas strategier, mål och uppföljning på denna nivå.

5.2 EFTERLEVNAD AV NORMERING

Baserat på genomgången av de skånska kommunala årsredovisningarna kan det konstateras att det inte finns någon likartad praxis vare sig avseende var i

årsredovisningen uppgifter, uppställningar och analyser för den samlade kommunala verksamheten lämnas eller hur dessa utformas.

På den mest basala nivån upprättar alla skånska kommuner en sammanställd redovisning i form av resultat- och balansräkning samt kassaflödesanalys. Vidare finns det normalt noter till dessa rapporter. Förekomst, omfattning och kvalitet avseende tilläggsupplysningar varierar dock stort. Generellt avspeglas kvalitet och ambition avseende tilläggsupplysningarna för förvaltnings-organisationen även i den sammanställda redovisningen. För den sammanställda redovisningen gäller dock att det i många fall saknas upplysningar som gör det möjligt att förstå t.ex. förändringar i balansposter under året.

Ett väsentligt problem är förvaltningsberättelsen, där normeringen tycks ha svårt att få genomslagskraft. Återigen, de flesta kommuner redovisar på en grundläggande nivå vilka de helägda företagen är, något om väsentliga händelser samt hur koncernresultatet blev. Däremot saknas det övergripande information om hur den samlade verksamheten ser ut och är organiserad (Upplysningskravet i RKR 8.2). Det saknas en översiktlig analys över den samlade verksamhetens utveckling, mål och nyckeltal (Innehållet i förvaltningsberättelsen KRL 8 kap 1 §). På samma tema saknas det också information om koncernföretagens individuella ekonomiska risker och verksamhetsrisker (KRL 8 kap 1 §; RKR 8.2).

I sammanhanget ska det beaktas att vissa informationskrav såsom 'viktiga förhållanden för bedömning av ekonomin' och 'den samlade verksamhetens förväntade utveckling' kan te sig diffusa och svåra att översätta till vad som egentligen krävs. Andra krav som uppföljning av mål, prestationer och riskanalyser kräver goda styr- och ledningssystem, vilket kan vara svårt att implementera i stora kommunala koncerner, särskilt när de också inkluderar samägda organisationer.

Den sammanställda redovisningen kan både redovisningsteoretiskt och tekniskt vara svår att greppa för läsaren, vilket ökar betydelsen av välutvecklade redovisningsprinciper. Sammantaget är inte redovisningsprinciperna avseende den sammanställda redovisningen tillräckligt omfattande och tydliga. Det saknas viktig information om tillämpning och vilka avvägningar och eventuella normavvikelse som gjorts. De är också ofta svåra att hitta i årsredovisningen då de inte sällan återfinns på annan plats än under rubriken 'Redovisnings-principer'.

5.3 KVALITETEN PÅ DEN SAMMANSTÄLLDA REDOVISNINGEN OCH FRAMTIDEN

Den sammanställda redovisningen ska säkerställa och bidra till att kommunernas intressenter, ytterst medborgarna, har en tillräcklig insyn i kommunernas samlade ekonomiska ställning och prestationer. Eftersom de svenska kommunerna har en långtgående organisationsfrihet behövs också den sammanställda redovisningen för att kunna bedöma kommunernas relativa ekonomiska stabilitet och effektivitet genom jämförelser. Den samlade verksamheten i förvaltning, lokala bolag och regionala organisationer används också för att hantera både lokala och regionala utmaningar. Den sammanställda redovisningen kan ur detta perspektiv också användas för ledning och styrning av hela den kommunala verksamheten.

För att den sammanställda redovisningen ska kunna svara upp mot ställda krav och tillföra värde krävs en grundläggande kvalitet. Vid en analys av de skånska kommunernas årsredovisningar för år 2014 är det svårt att se att den, generellt sett, håller denna kvalitet eller kan användas för sina syften. Därtill saknas riktlinjer, mål, information, nyckeltal, förklaringar och analyser avseende kommunkoncernens utfall och hur detta förhåller sig till de olika delverksamheter som bedrivs. Det finns också betydande avvikelser från normering, vilka ligger i vågskålen när den övergripande kvaliteten bedöms. Vidare är redovisningsprinciperna inte tillräckligt omfattande och tydliga. Det är relativt svårt att både hitta och förstå den information som finns, även för den som är insatt i normeringen och redovisningstekniken. Upplägget på denna genomgång av skånes kommuners årsredovisningar säger inte direkt något om 'kvaliteten på siffrorna', men det finns, menar vi, indikationer på att materialet inte är tillräckligt kvalitetsgranskat.

Det finns, enligt vår bedömning, anledning att göra en satsning på den sammanställda redovisningen. Detta inte bara för att komma över ribban för vad lagen kräver, utan för att utvecklingen går mot att allt fler kommunala utmaningar löses regionalt. Redan idag har flertalet av de skånska kommunerna betydande engagemang i olika samverkansorganisationer och dessa växer med fler och fler kommuner. I några av de skånska kommunernas årsredovisningar kan vi också skönja ett begynnande 'koncernperspektiv' och beskrivningar av betydelsen av ett 'koncerttänk' för att lösa kommunala utmaningar. Man signalerar att hela den samlade verksamheten behöver dra åt samma håll för att bidra till den kommunala utvecklingen när det gäller bostäder, jobb, kommunal service och kultur. Den

sammanställda redovisningen kan, mot denna bakgrund, bli ett viktigt verktyg för att hålla ihop analysen av kommunens både lokala och regionala engagemang, inklusive de åtaganden och risker dessa medför.

REFERENSER

Bengtsson, U. (1986). Koncernredovisa kommunernas ekonomi. *Balans*, nr 5, s. 31-37.

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

Carlsson, J., Sandell, N. & Tagesson, T. (2014). Sammanställd redovisning – mot en förbättrad kommunal koncernredovisningspraktik, *Balans Fördjupning*, Nr 4.

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

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

Falkman, P. (2005). ”Koncernredovisning” i kommuner och landsting – vilka är problemen? *Balans*, nr 10, s. 38-41.

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

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

Koncernredovisning för kommuner – Teori och praktik. (1989). Svenska Kommunförbundet.

RKR (2009). Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2008 års årsredovisningar. Rådet för kommunal redovisning. www.rkr.se

RKR (2014). Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2013 års årsredovisningar. Rådet för kommunal redovisning. www.rkr.se

Svenska kommunförbundet (1992). Kommunens koncernredovisning – en vägledning.

Svenska kommunförbundet & Svenska landstingsförbundet. Anvisning Nr 7. Upprättande av koncernredovisning (910822).

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

KEFU SKRIFTSERIE 52
ISSN 1102-8483
ISRN KEFU-SKR-52-SE

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