Går det att lita på kommunernas redovisning?

En sammanfattning av studier om styrning och manipulation

RAPPORT 37

Pierre Donatella

Går det att lita på kommunernas redovisning?

En sammanfattning av studier om styrning och manipulation

Pierre Donatella

RAPPORT 37

Denna rapport är den trettiosjunde i det nationella kommunforskningsprogrammets rapportserie.

Rapportserien administreras av Kommunforskning i Västsverige.

ISBN 978-91-87454-45-5

Tel 031-786 59 00
E-post kfi@kfi.se

Innehåll

Inledning

Inom ramen för det Nationella kommunforskningsprogrammet (Natkom) har en rad olika studier genomförts om det som i praktiken brukar benämnas kreativ redovisning eller kommunal bokslutspolitik. Agerandet innebär att de uppskattningar och bedömningar som finns vid upprättandet av den finansiella rapporteringen används för att antingen tidigarelägga eller senarelägga kostnader och intäkter. Genom att på detta sätt styra/manipulera resultaten påverkas bilden som visas upp av kommunens ekonomi.

Samtliga studier som genomförts kring styrning/manipulation av resultat ingår i min doktorsavhandling (se Donatella, 2016). Syftet med föreliggande rapport är att sammanfatta och kommentera de viktigaste resultaten i avhandlingen och därigenom göra en samlad avrapportering i Natkom-regi. Den eventuella läsaren som föredrar att ta del av boken i sin helhet hittar den här.

Avhandlingens frågor och metod

I avhandlingen har jag valt att benämna den studerade företeelsen för *artificiell styrning av resultat*. Begreppet är en översättning av engelskans 'artificial earnings management', vilket används i den internationella litteraturen på området.

När det gäller forskningen om styrning/manipulation av resultat så finns det många internationella studier av företeelsen i börsnoterade företag (Ronen och Yaari, 2008). Kunskaperna om företeelsen i kommuner och andra icke vinstsyftande organisationer är däremot begränsad. De studier som finns på kommunal nivå är genomförda i Sverige (Stalebrink, 2007), Finland (Vinnari och Näsi, 2008), Australien (Pilcher och Van Der Zahn, 2010), Portugal (Ferreira et al, 2013) och England (Arcas och Martí, 2016). Resultaten i dessa studier indikerar att styrning/manipulation även förekommer i kommuner. Liknande forskningsresultat har också framkommit vid studier av andra icke vinstsyftande organisationer i Storbritannien (Leone och Van Horn, 2005; Ballantine m.fl., 2007; Pina m.fl., 2012) och USA (Trussel, 2003; Jones och Roberts, 2006; Krishnan m.fl., 2006; Eldenburg m.fl., 2011).

Utöver de empiriska studierna finns det gott om anekdotiska bevis på att våra svenska kommuner ibland styr sina resultat. Jag, liksom många andra, har stött på det vid upprepade tillfällen. Samtidigt verkar det inte vara något som förekommer i varje bokslut och i alla kommuner. Den ena frågan som jag ställde i avhandlingen tog bäring på just denna iakttagelse: varför förekommer artificiell styrning av resultat i vissa kommuner men inte i andra? Annorlunda uttryckt handlar det om att ta reda på vad som utmärker kommuner där sådan styrning förekommer. Den andra frågan handlar om varför graden av styrning varierar mellan olika kommuner och bokslut.

I de genomförda studierna anlades ett kontraktsteoretiskt perspektiv, som bland annat bygger på Zimmerman (1977), för att generera antaganden och formulera hypoteser om varför artificiell styrning av resultat förekommer. Både kvalitativ och kvantitativ metod har använts. Den kvalitativa delen ut-

görs av fallstudier i fyra kommuner där data samlats in genom dokument samt intervjuer med ledande politiker och tjänstemän. Dessa delstudier har redan avrapporterats i Natkom:s rapportserie (se Donatella, 2012; Donatella, 2013) men utgör också en del i avhandlingen. Baserat på resultaten från dessa studier har den kvantitativa studien designats. Den kvantitativa delen är baserad på handplockade data från alla kommuners årsredovisningar i Sverige för perioden 2011–2013. Denna data har sedan kompletterats med offentlig statistik, enkätundersökningar och uppgifter från Sveriges kommuner och landsting. Datan har sedan analyserats genom regressionsanalyser.

Avhandlingens bidrag – sammanfattning och kommentarer

Baserat på de genomförda studierna kan några övergripande slutsatser lyftas fram. För det första kan det konstateras att ekonomiska faktorer är direkt avgörande för om artificiell styrning av resultat förekommer. Kommuner med en stark underliggande ekonomisk utveckling tenderar att tidigarelägga kostnader för att undvika att rapportera alltför stora överskott och/eller skapa (politiskt) handlingsutrymme inför framtiden. Det är en känd rapporteringsstrategi som brukar benämnas *resultatutjämning* (från engelskans income smoothing) (se t.ex. Buckmaster, 2001). Vidare kan konstateras att också kommuner med en mycket svag underliggande ekonomisk utveckling tenderar att styra sina resultat. Det finns indikationer på att kommuner under lång tid undviker underskott genom att senarelägga kostnader. När detta gjorts under en längre tidsperiod, och det inte längre är möjligt att upprätthålla bilden av att kommunen har en ekonomi i balans, så koncentreras kostnader till ett eller flera bokslut där ett stort underskott rapporteras. Vanligtvis sker det genom nedskrivningar. Även detta är en känd rapporteringsstrategi vilken benämns reningsbad (från engelskans big bath) (se t.ex. Walsh m.fl., 1991; Buckmaster 2001). Genom att agera på detta sätt, och ta ett år med ett stort underskott, förbättras förutsättningar inför framtiden eftersom vissa kostnader inte kommer belasta resultaten framöver.

För det andra kan det konstateras att politik och tjänstemän också har viss påverkan. Politisk konkurrens ökar förekomsten utav artificiell styrning av resultat så länge det handlar om majoritetsstyre. Det finns också indikationer på att artificiell styrning av resultat är mer vanligt förekommande i kommuner där ekonomichefen är mer lojal mot sina professionella värderingar än politikerna. Sammanfattningsvis tolkas det som att dessa ekonomichefers värderingar och ageranden baseras på att de är mer av ekonomistyrare än externredovisare. Och som ekonomistyrare finns hos vissa av ekonomicheferna

en vilja att inte visa upp stora överskott eftersom det befaras leda till en så pass expansiv politik att kommunens ekonomiska stabilitet äventyras.

När det gäller graden av styrning så finns påtagliga variationer mellan olika kommuner och bokslut. Vad som kan konstateras är att ekonomi är den enda av de undersökta faktorerna som förklarar dessa variationer. I likhet med förklaringarna till varför-frågan så handlar det om att resultatutjämning och reningsbad förekommer. Skillnaden ligger däremot i att varken politik eller tjänstemän har någon signifikant påverkan.

På ett teoretiskt plan är avhandlingens bidrag att resultaten styrs när incitamenten är de rätta eftersom det inte finns någon motvikt i form av tillsyn som förhindrar incitamenten att få genomslag. Med tanke på de ekonomiska utmaningar som kommunsektorn står inför, med stora investeringar och ett högt kostnadstryck (se t.ex. SKL, 2016), väcker det ett antal frågor inför framtiden med konsekvenser för praktiken. Inte minst då en sådan utveckling sannolikt kommer skapa incitament till att styra/manipulera resultaten.

Praktiska implikationer

När artificiell styrning av resultat förekommer försvagar det redovisningens tillförlitlighet. Det är givetvis bekymmersamt om det inte går att lita på redovisningen då det är en viktig förutsättning för politiskt ansvarsutkrävande. På mikronivå handlar det om att kommunmedlemmar, långivare, intermediärer såsom massmedia samt andra potentiella intressenter skall ha möjlighet att följa upp hur skatt och bidrag använts samt huruvida målen för god ekonomisk hushållning, som kommunfullmäktige enligt kommunallagen skall besluta om, har uppfyllts. Risken är att en bristfällig kvalitet på den finansiella rapporteringen döljer avsteg från den för god ekonomisk hushållning grundläggande generationsprincipen. Då kommunernas finansiella rapportering aggregeras riskerar en låg kvalitet på redovisningen även få betydelse på makronivå. En bristfällig nationell statistik påverkar förutsättningar för staten och andra aktörers beslutsfattande.

Vad kan man då göra åt situationen? Utifrån avhandlingen är det några saker som är värda att beakta. Till att börja med visar avhandlingen att avsättningar och nedskrivningar är de undersökta periodiseringsposterna som framförallt användes för att styra/manipulera resultatet. Denna vetskap kan aktualisera en diskussion kring vilket utrymme för uppskattningar och bedömningar som är rimligt att lämna till upprättarna av redovisningen och vilka krav som skall ställas på upplysningar när det gäller de aktuella periodiseringsposterna. För lagstiftaren och normgivaren handlar det om ett svårt övervägande som måste göras mellan *tillförlitlighet* och *relevans*. En ökad reglering kan förbättra redovisningens tillförlitlighet (eftersom det minskar utrymmet för uppskattningar och bedömningar) men kan samtidigt riskera att minska dess återföringsrelevans vid uppföljning av beslut och resursanvändning (då fler regler sätter stopp för de uppskattningar och bedömningar som ofta är nödvändiga för att kunna avspegla de underliggande ekonomiska händelserna).

Hur dilemmat med relevans och tillförlitlighet skall hanteras inom den kommunala redovisningen kan det såklart finnas olika uppfattningar om. När frågan behandlas bör det dock beaktas att artificiell styrning av resultat förekommer både inom och utanför lag och normering. Även andra studier inom redovis-

ningsområdet visar på bristfällig regelefterlevnad (se t.ex. Falkman och Tagesson, 2008; Haraldsson och Tagesson, 2014). Precis som varit föremål för diskussion i den allmänna debatten[1] kan man såklart ställa sig frågande till om förslaget på en ny lag om kommunal redovisning (SOU 2016:24), som innehåller fler regler än tidigare, kommer kunna förbättra redovisningens tillförlitlighet och på vilket sätt de tillkommande reglerna kommer påverka återföringsrelevansen.

Det är såklart en empirisk fråga att undersöka effekterna av att tidigare normering upphöjs till lag (jmf. Zimmerman, 1977). Baserat på resultaten i avhandlingen, svenska studier kring regelföljsamhet (se t.ex. Falkman och Tagesson, 2008; Haraldsson och Tagesson, 2014) och internationella erfarenheter (EU-kommissionen, 2013) finns det dock mycket som tyder på att redovisningsregleringen inte ensamt kan förväntas ha en avgörande betydelse för att förbättra tillförlitligheten, utan det fordras att förändringar av regleringen stöds av andra institutionella förändringar. Givet avhandlingens teoretiska bidrag skulle en sådan förändring kunna vara att öka tillsynen av redovisningen i syfte att skapa en bättre motvikt till de incitament som finns och möjligtvis kommer öka till följd av de svåra ekonomiska förutsättningarna under kommande år.

1) Se debattinlägget från Brunström och Haglund (2016, 2017) och svaren från Donatella, Haraldsson och Tagesson (2016, 2017) samt Eriksson (2016).

Referenser

Arcas, M.J. och Martí C., (2016). Financial performance adjustments in English local governments. *Australian Accounting Review*, 77: 141–152.

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

Brunström, PÅ. och A. Haglund (2016). Detaljreglering och fokus på det kamerala. *Kommunal ekonomi* 2016: 4.

Brunström, PÅ. och A. Haglund (2016). Fler lagar inte vägen till ökad legitimitet. *Kommunal ekonomi* 2016: 6.

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

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

Donatella, P. (2013). *Stora underskott som blir större: reningsbad i kommunsektorn*. Natkom-rapport 19.

Donatella, P. (2016). *Artificiell styrning av resultat: om ekonomi, politik och tjänstemän*, Göteborg: Bokförlaget BAS.

Donatella, P., M. Haraldsson och T. Tagesson (2017). Revisorerna kan behöva stöd i lagen. *Kommunal ekonomi* 2017: 1.

Donatella, P., M. Haraldsson och T. Tagesson (2017). Ologisk kritik mot ny redovisningslag. *Kommunal ekonomi* 2016: 5.

Eldenburg, L., K. Gunny, K. Hee och N. Soderstrom (2011). Earnings management using real activities: Evidence from nonprofit hospitals. *The Accounting Review*, 86: 1605–1630.

Eriksson, O. (2016). Skall vi ställa lägre krav på kommunsektorn? *Kommunal ekonomi* 2016: 4.

EU-kommissionen (2013). *Towards Implementing Harmonised Public Sector Accounting Standards in Member States: The Suitability of IPSAS for the Member States.* Report from the Commission to the Council and the European Parliament. Brussels.

Falkman, P. och T. Tagesson (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management,* 24: 271–283.

Ferreira, A., Carvalho, J. och Pinho, F. (2008). Earnings Management Around Zero: A motivation to local politician signaling competence. *Public Management Review,* 15: 657–686.

Haraldsson, M. och T. Tagesson (2014). Compromise and avoidance: The response to new legislation. *Journal of Accounting & Organizational Change,* 10: 288–313.

Jones, C. och A. Roberts (2006). Management of financial information in charitable organizations: The case of joint-cost allocations. *The Accounting Review,* 81: 159–178.

Krishnan, R., M. Yetman och R. Yetman (2006). Expense misreporting in nonprofit organizations. *The Accounting Review,* 81: 299–420.

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

Pilcher, R. och Van der Zhan M. (2010). Local governments, unexpected depreciation and financial performance adjustment. *Financial Accountability and Management,* 26: 299–324.

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

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

SKL 2016. *Ekonomirapporten oktober 2016: Om kommunernas och landstingens ekonomi*.

Stalebrink, O. J. (2007). An investigation of discretionary accruals and surplus-deficit management: evidence from Swedish municipalities. *Financial Accountability and Management,* 23: 441–457.

SOU 2016:24. *En ändamålsenlig kommunal redovisning*. Betänkande av Komred.

Trussel, J. (2003). Assessing potential accounting manipulation: The financial characteristics of charitable organizations with higher than expected program-spending ratios. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly,* 32: 616–634.

Vinnari, E. och S. Näsi (2008). Creative accrual accounting in public sector: 'Milking' water utilities to balance municipal budgets and accounts. *Financial Accountability and Management,* 24: 97–116.

Walsh, P., C. Rusell och F. Larke (1991). Big bath accounting using extraordinary items adjustments: Australian empirical evidence. *Journal of Business Finance and Accounting,* 18: 173–189.

Zimmerman, J. (1977). The municipal accounting maze: An analysis of political incentive. *Journal of Accounting Research,* 15: 107–144.