



Budgetregler på lokal nivå

– en kunskapsöversikt av reglernas
utformning, tillämpning och effekter

Pierre Donatella

Innehållsförteckning

SAMMANFATTNING	3
BUDGETREGLER PÅ LOKAL NIVÅ – EN INVENTERING AV KUNSKAPSLÄGET	4
RAPPORTENS SYFTE	4
EN METODNOT	4
RAPPORTENS FORTSATTA UPPLÄGG	4
DET SVENSKA REGELVERKET	5
GOD EKONOMISK HUSHÅLLNING – REGELVERKETS ÖVERORDNADE BESTÄMMELSE	5
BALANSKRAVET – EN UNDERGRÄNS	6
TILLÄMPNINGEN AV RESERVER – VAD VI VET SÅ HÄR LÅNGT	7
REGELVERKETS ÄNDAMÅLSENLIGHET – NÅGRA REFLEKTIONER	8
BUDGETREGLER – HUR SER DET UT I ANDRA LÄNDER?	10
REGLER ÄR VANLIGT FÖREKOMMANDE	10
BÅDE LIKHETER OCH SKILLNADER	10
ÖNSKADE OCH OÖNSKADE EFFEKTER – ETT NERSLAG I TVÅ FORSKNINGSFÄLT	10
"SKAMLISTAN" I NORGE – ETT INTRESSANT GREPP	12
VAD KAN VI LÄRA OSS AV ERFARENHETERNA I ANDRA LÄNDER?	13
REFERENSER	14

FÖRFATTARPRESANTATION

Pierre Donatella är verksam på Förvaltningshögskolan vid Göteborgs universitet och Kommunforskning i Västsverige. Han är docent i offentlig förvaltning och disputerad i företagsekonomi på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Pierre har publicerat flera rapporter och vetenskapliga artiklar om kommunal redovisning, där fokus ofta varit på att beskriva och förklara variationer i redovisningspraxis. Han har även skrivit läroböcker om finansiell analys och kommunal redovisning.

Utöver forskning och undervisning har Pierre regelbundet arbetat med att på olika sätt samverka med det omgivande samhället. Han har bland annat utfört uppdrag åt Finansdepartementet, Riksrevisionen, Rådet för kommunal redovisning, Statskontoret, Sveriges Kommuner och Regioner samt statliga utredningar.



Sammanfattning

I länder med en välutvecklad ekonomi finns oftast budgetregler som sätter vissa ekonomiska ramar som de politiska församlingarna på lokal nivå måste hålla sig inom. Syftet med denna rapport är att inventera kunskapsläget om budgetregler på lokal nivå avseende deras utformning, tillämpning och effekter. Fokus för kunskapsöversikten har primärt varit inriktad på svenska kommuner och regioner. För att kontrastera de svenska erfarenheterna innehåller rapporten dock en internationell utblick där budgetregler i andra nordiska och europeiska länder diskuteras med avseende på utformning, tillämpning och effekter.

Efter reformen av budgetreglerna på 1990-talet har flera statliga utredningar genomförts av det svenska regelverket. Den övergripande slutsatsen i de senaste utredningarna har varit att budgetreglerna för kommuner och regioner över lag fungerar väl och att stora förändringar därför inte är motiverade. Bedömningen förefaller framför allt vara baserad på att sektorn haft en god finansiell utveckling sedan balanskravet infördes i slutet av 1990-talet.

Det finns inget från den svenska forskningen som direkt motsäger utredningarnas övergripande slutsats. Forskningen har däremot bidragit till att dokumentera olika typer av tillämpningsproblem. Ett sådant exempel är att kommuner och regioner sätter sina finansiella mål för en god ekonomisk hushållning utifrån generella tumregler som har utvecklats i sektorn i stället för att anpassa sina mål till rådande lokala förutsättningar. Ett annat exempel är den frekventa och ibland generösa användningen av synnerliga skäl för att slippa återställa negativa balanskravsresultat. Det ska dock sägas att det mer än 30 år efter att den första delen i nuvarande regelverk infördes finns förvånansvärt lite forskning om budgetreglernas tillämpning och effekter. Många av studierna som finns börjar dessutom få många år på nacken. Detta gör att framför allt de deskriptiva studierna bör tolkas med försiktighet.

Den internationella utblicken visar att budgetreglernas utformning skiljer sig åt mellan olika länder. Ett tydligt svenskt särdrag är att vårt regelverk varken innehåller en tydlig morot (belöningar) eller piska (sanktioner) för kommuner och regioner. Den internationella utblicken visar vidare att det finns en hel del forskning om budgetregler på lokal nivå. Forskningen ger emellertid inget entydigt svar rörande vilka budgetregler som är mest effektiva. Det finns erfarenheter som tyder på att ett system med betydande autonomi kan bidra till att skapa god fiskal disciplin, under förutsättning att det inkluderar mekanismer som motiverar lokala politiker att upprätthålla ekonomisk balans. Samtidigt finns det studier som visar att en avreglering kan leda till en försämrad fiskal disciplin, med ökande underskott och skuldsättning.

Budgetregler på lokal nivå – en inventering av kunskapsläget

RAPPORTENS SYFTE

I länder med en välutvecklad ekonomi finns oftast budgetregler som sätter vissa ekonomiska ramar som de politiska församlingarna på lokal nivå måste hålla sig inom. Syftet med denna rapport är att inventera kunskapsläget om budgetregler på lokal nivå avseende deras utformning, tillämpning och effekter. Fokus för kunskapsöversikten har primärt varit inriktad på svenska kommuner och regioner. För att kontrastera de svenska erfarenheterna innehåller rapporten dock en internationell utblick där budgetregler i andra nordiska och europeiska länder diskuteras med avseende på utformning, tillämpning och effekter. Utblicken motiveras av att det, 30 år efter den svenska budgetreformen på 1990-talet, finns förvånansvärt lite forskning om regelverkets tillämpning och effekter.

EN METODNOT

I takt med den ökande volymen av publicerad forskning har det blivit allt vanligare att genomföra studier för att sammanställa kunskapsläget inom ett forskningsområde. Flera vedertagna metoder för att genomföra kunskapsöversikter är tillgängliga idag. Denna rapport är baserad på den metod som brukar kallas för en traditionell litteraturoversikt (Petticrew och Roberts, 2008). Det som utmärker den traditionella litteraturgenomgången är att forskaren sammanfattar och tolkar tidigare bidrag på ett subjektivt och berättande sätt. Metoden förutsätter att forskaren har goda förkunskaper om ämnet för att kunna förstå, värdera och identifiera mönster i den publicerade forskningen. Samtidigt har den subjektiva aspekten av metoden varit föremål för viss kritik, då det finns en risk att urvalet av litteratur och användningen av diskussionsmaterial inte är heltäckande eller balanserat (se till exempel Petticrew och Roberts, 2008; Massaro, Dumay och Guthrie, 2016). I detta fall har jag försökt minimera dessa

potentiella brister genom litteratursökningar. Fokus har lagts på studier om svenska kommuner och regioner i första hand, och på studier om den lokala nivån i andra europeiska länder i andra hand. Särskilt intresse har riktats mot studier som behandlar reformer av budgetregler som har genomförts under de senaste decennierna.

Litteratursökningar har utförts i databasen *Web of Science*, där de flesta etablerade vetenskapliga tidskrifter är indexerade. Ytterligare sökningar har gjorts i *Google Scholar* för att inkludera andra typer av publikationer, såsom rapporter på svenska eller andra nordiska språk. Dessutom har jag delvis ägnat mig åt referensspårning för att identifiera betydelsefulla publikationer inom området. Som forskare med intresse för frågor relaterade till budgetreglerna i svenska kommuner och regioner har jag på förhand kännedom om ett antal relevanta studier inom området, vilket inkluderar kollegors publikationer men naturligtvis även mina egna. Denna förkunskap har bidragit till att underlätta litteratursökningen.

RAPPORTENS FORTSATT UPPLÄGG

Fortsättningen av rapporten är uppdelad i tre avsnitt. Avsnitt 2 behandlar budgetreglerna i svenska kommuner och regioner. Därefter följer avsnitt 3, som fokuserar på budgetreglerna i andra länder. Avsnittet inleds med en översikt av de vanligt förekommande budgetreglerna i länder med en välutvecklad ekonomi. Därefter presenteras en redogörelse för de önskade och oönskade effekter som forskningen har visat att budgetreglerna har gett upphov till. Slutligen, i avsnitt 4, sammanfattas den internationella översikten med några reflektioner om vad vi kan lära oss av erfarenheterna i andra länder.

Det svenska regelverket

Regelverket som styr den ekonomiska förvaltningen i svenska kommuner och regioner introducerades under 1990-talet. Sedan dess har regelverket genomgått flera statliga utredningar och successivt byggts ut. För närvarande består det av tre delar: (i) bestämmelsen om god ekonomisk hushållning, (ii) balanskravet och (iii) reglerna för hur resultatutjämning får ske.

De tre följande avsnitten behandlar separat var och en av dessa delar i regelverket. Efter det följer några reflektioner om regelverkets ändamålsenlighet och robusthet.

GOD EKONOMISK HUSHÅLLNING – REGELVERKETS ÖVERORDNADE BESTÄMMELSE

Kartläggande studier

Kommuner och regioner ska enligt kommunallagen ha en "god ekonomisk hushållning" i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs i andra juridiska former. Lagstiftaren har inte ansett det meningsfullt eller ens möjligt att på ett uttömmande sätt definiera begreppet, utan det är något som fullmäktige i den enskilda kommunen och regionen måste göra. Mot bakgrund av detta har flera studier fokuserat på att beskriva den lokala tolkningen av god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv (Donatella, Petersson och Brorström, 2007; Brorström, Donatella och Petersson, 2009; Dietrichson och Ellegård, 2014; Donatella, Petersson och Eriksson, 2022). Med andra ord handlar studierna om att kartlägga vilken ambitionsnivå enskilda kommuner och regioner anser krävs för att uppnå kommunallagens bestämmelse om en god ekonomisk hushållning.

Samtliga dessa studier har genomförts efter att det i kommunallagen tillkom ett krav på att fullmäktige i budgeten ska ange finansiella mål för god ekonomisk hushållning. Från det att bestämmelsen om god ekonomisk hushållning trädde i kraft 1992 fram till och med 2005 fanns inga explicita lagkrav på hur den lokala tolkningen av god ekonomisk hushållning skulle hanteras i budgeten, och under denna period genomfördes enligt de gjorda litteratursökningarna heller inga studier av kommunernas finansiella målsättningar.

De utförda kartläggningarna har baserats på en tvärsnittsdesign. Målen har mätts vid en specifik tidpunkt genom antingen en enkät till kommuner och regioner eller genom dokumentstudier. Det har alltså inte gjorts några systematiska jämförelser av hur de finansiella målen för god ekonomisk hushållning förändras över tid.

Några insikter från forskningen

Några återkommande iakttagelser framkommer i de genomförda kartläggningarna. En sådan observation är att de finansiella målen för en god ekonomisk hushållning oftast har täckt in ambitionsnivån för (i) det finansiella resultatet, (ii) den finansiella ställningen och (iii) egenfinansiering av investeringarna. Dock har det funnits en relativt stor variation när det gäller vilka nyckeltal som har använts för de tre typerna av mål. Endast när det

gäller målet för det finansiella resultatet har många kommuner och regioner använt samma nyckeltal och ambitionsnivå. Det vanligaste målet har varit att ett positivt resultat motsvarande två procent av skatteintäkter samt generella statsbidrag och utjämning ska uppnås. Det har varit relativt ovanligt att kommuner och regioner har haft högre eller lägre resultatmål.

I den senaste kända studien, vilket är en enkätundersökning som Kommunalekonomernas förening genomförde 2016 och som avrapporterades i Donatella, Petersson och Eriksson (2022), använde 70 procent av kommunerna och regionerna det så kallade *tvåprocentmålet*. Nio procent hade ett mål som var högre än två procent och 21 procent hade ett lägre mål.

Inom ramen för den senaste statliga utredning som hade i uppdrag att granska budgetreglerna i kommunallagen – *Utredningen om en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner* (Dir. 2020:88) – gjordes vissa ansträngningar för att kartlägga praxis. Detta inkluderade bland annat bearbetning av den statistik som Statistiska Centralbyrån, inom ramen för Räkenskapsammandraget, samlar in om kommuner och regioners mål för en god ekonomisk hushållning. Angående vilka typer av mål som används så bekräftar utredningens arbete delvis vad tidigare studier har visat. I sitt betänkande, SOU 2021:75, finns emellertid ingen utförlig eller precis presentation av olika målnivåer och dess förekomst. En direkt jämförelse med tidigare studier angående hur vanligt förekommande tvåprocentmålet har varit under de senaste åren är därför inte möjligt att göra.

Utöver mål för en god ekonomisk hushållning anger kommunallagen också att fullmäktige ska besluta om riktlinjer för en god ekonomisk hushållning. Lagstiftarens intention är att riktlinjerna ska ha ett långsiktigt och strategiskt perspektiv på ekonomi och verksamhet, vilket sträcker sig längre än budgetens tidshorisont på ett och tre år. En relativt ny studie av Haralddsson, Dajakaj och Eriksson (2021) har undersökt om kommunkoncernperspektivet inkluderas i dessa riktlinjer. Studiens resultat visar att det är ovanligt: 21 procent av kommunerna och 14 procent av regionerna inkluderade koncernperspektivet i sina riktlinjer för en god ekonomisk hushållning.

Frågor som väcks

Sammanfattningsvis kan konstateras att ett antal studier har genomförts om den lokala tillämpningen och tolkningen av en god ekonomisk hushållning. Dessa studier är huvudsakligen deskriptiva och syftar till att beskriva situationen i sektorn. Däremot saknas studier som bidrar till att förklara varför olika mål och målnivåer fastställs och vad som föranleder att de ändras. Det finns även brist på studier som ger insikt i hur processen ser ut när kommuner och regioner arbetar med att definiera och formulera mål för god ekonomisk hushållning. Vi har också begränsad kunskap om hur väl de antagna riktlinjerna och budgetmålen stämmer överens med såväl antagna resultatbudgetar som det faktiska utfallet. Den tidigare

nämnda statliga utredningen gjorde en intressant observation i sammanhanget: "I det korta perspektivet var det en majoritet av organisationerna som satte lägre målnivåer i budgeten jämfört med de långsiktiga målen" (SOU 2021:75, s. 121). Detta är något som framtida studier skulle kunna undersöka på ett mer ingående och systematiskt sätt, genom att täcka in en längre tidsperiod och bygga på ett större urval eller totalurval av kommuner och regioner. En sådan analys hade kunnat bidra med värdefull kunskap om hur styrande målen för en god ekonomisk hushållning generellt sett är i sektorn.

BALANSKRAVET – EN UNDRE GRÄNS

Om balanskravet

I kölvattnet av den statsfinansiella krisen på 1990-talet infördes kravet på ekonomisk balans, eller balanskravet som regeln ofta kommit att benämnas. I kommunallagen har den grundläggande formuleringen rörande ekonomisk balans varit densamma ända sedan kravet infördes: "intäkterna ska överstiga kostnaderna". Denna ambitionsnivå är inte att likställa med en god ekonomisk hushållning, utan är avsedd att utgöra en enkel och tydlig kortsiktig undre gräns för vilket resultat som är tillåtet att budgetera och redovisa (Brorström, 1997; Olsson och Nilsson, 2002; Donatella, Petersson och Eriksson, 2022). Det är också värt att nämna att balanskravet endast omfattar den verksamhet som bedrivs i förvaltningsform.

För att ett krav på ekonomisk balans skulle bli meningsfullt var det, ur statens perspektiv, en direkt nödvändighet att försöka säkerställa att redovisningen var tillförlitlig och jämförbar. Implementeringen av balanskravet blev därför en del av en större reform, som även innefattade en harmonisering av regelverket för den externa redovisningen (Brorström, 1997). Den första kommunala redovisningslagen trädde i kraft 1998 och balanskravet två år senare, det vill säga år 2000. Initialt var kravet att en obalans skulle återställas inom de kommande två åren, men det ändrades ganska omgående till att bli tre år vilket fortfarande gäller. Det bör dock nämnas att kommunallagens regler om ekonomisk balans innehåller ett undantag. Från början var det möjligt att hänvisa till så kallade *synnerliga skäl* för att inte återställa hela eller delar av ett negativt resultat. Senare har det även blivit tillåtet att, om det finns synnerliga skäl, anta en obalanserad budget.

Initialt var det inte specificerat i kommunallagen vilka intäkter och kostnader som omfattades av balanskravet. Av förarbetena framgick emellertid vilka huvudprinciper som skulle tillämpas vid avstämningen mot balanskravet. I praktiken växte benämningen *balanskravsresultat* fram för det justerade resultatmättet som räknades fram för att göra en avstämning mot balanskravet. Från och med 2013 har det funnits ett krav i redovisningslagstiftningen på att ett sådant resultat ska redovisas i en så kallad *balanskravsutredning*. Utöver realisationsvinster och realisationsförluster ska balanskravsutredningen även inkludera justeringar för orealiserade vinster och förluster i värdepapper samt återföring av sådana orealiserade vinster och förluster.

Har balanskravet påverkat den ekonomiska balansen?

Under de drygt 20 åren som balanskravet har tillämpats finns det få studier som har tagit sig an den svåra uppgiften att analysera dess effekter. En ESO-rapport, av Pettersson-Lidbom

och Wiklund (2002), analyserade perioden kring kravets införande (1997–2000). Studien visar att en minskning av andelen kommuner med ekonomiska obalanser ägde rum när balanskravet trädde i kraft år 2000. Studien omfattade dock en mycket begränsad tidsperiod före och efter kravets införande, och dessutom är det, som författarna konstaterar, svårt att isolera effekterna av regelförändringen från den förbättring som skedde i samhällsekonomin under perioden (Pettersson-Lidbom och Wiklund, 2002, s. 19 och s. 121).

Det finns även en vetenskaplig artikel av Persson (2016) som analyserar kommunernas konsumtionskänslighet, i form av hur relationen mellan intäkter (exklusive finansiella intäkter) och kostnader (exklusive avskrivningar och finansiella kostnader) utvecklas. Studien visar att det över lag fanns en stark samvariation mellan intäktsförändringar och kostnadsförändringar. Jämförelser mellan perioden före (1996–1999) och efter (2000–2011) att balanskravet började tillämpas indikerar att kravet framför allt påverkade konsumtionskänslighet i kommunerna med en mycket svag finansiell situation. Bland dessa finns alltså ett starkare samband mellan intäktsförändringar och kostnadsförändringar efter det att balanskravet trädde i kraft. Detta visar sig också i form av att andelen kommuner med negativa resultat kraftigt minskade under den studerade perioden. Studiens resultat tyder alltså på att balanskravet har disciplinerat kommunerna när det gäller driftskostnadernas utveckling. Utifrån ett samhällsekonomiskt perspektiv är detta dock inte odelat positivt. En hög konsumtionskänslighet har, precis som Persson (2016) framhåller och diskuterar, en kostnadssida. Detta kan leda till procykliskt beteende som ger upphov till negativa effekter för samhällsekonomin. Dessutom kan ineffektivitet uppstå när driftskostnaderna anpassas till tillfälliga fluktuationer i intäkterna.

Redovisningens trovärdighet och synnerliga skäl

Det finns också forskning som pekar på att införandet av balanskrav haft negativa effekter på redovisningsinformationens tillförlitlighet och transparens. En del av dessa effekter kan härledas till statens agerande som lagstiftare, där man har valt att avvika från etablerade principer för redovisning enligt bokföringsmässiga grunder (Tagesson, 2009; Donatella och Tagesson, 2010). Det mest välkända exemplet är pensionsredovisningen, där staten valde att införa den så kallade blandmodellen för redovisning av pensionskulden. Brorströms (1997, 1998) detaljerade genomgång och analys av utvecklingen, som ledde fram till statens beslut om blandmodellen, visar att politiska motiv var en central drivkraft bakom detta beslut. I en senare kommentar, där Brorström (2007) blickar tillbaka och reflekterar över händelseförloppet, konstaterar han att erfarenheterna tyder på att det är möjligt att utveckla en redovisning som grundar sig på vedertagna principer för en bokföringsmässig redovisning så länge detta inte begränsar det politiska handlingsutrymmet.

Blandmodellen innebar inte bara en förbättring av kommunernas redovisade soliditet utan också en kortsiktig förbättring av resultatet, eftersom den medförde att vissa pensionskostnader sköts över till framtida generationer av skattebetalare. Utan denna redovisningslösning hade många kommuner haft svårt att uppfylla lagens krav på att intäkterna ska överstiga kostnaderna.

Problematiken kring redovisningsinformationens tillförlitlighet och transparens är också knuten till hur de som är redovisnings-skyldiga agerar. För dem innebär kopplingen mellan budget-regler och de finansiella rapporterna incitament för att använda kreativa redovisningslösningar (Pettersson-Lidbom och Wiklund, 2002; Brorström, Haglund och Solli, 2005). En del av denna problematik rör beräkningen av balanskravsresultatet och tillämpningen av synnerliga skäl. En kartläggande studie som genomfördes det första året då det blev obligatoriskt att upprätta en balanskravsutredning visade att justeringar ofta gjordes för fler poster än vad lagen tillät (Donatella, Petersson och Jägesten, 2014). Under min tid som lärare på Förvaltningshögskolan vid Göteborgs universitet har jag även handlett ett antal uppsatser som har analyserat balanskravsutredningen och synnerliga skäl. Dessa studier har återkommande visat att en generös tolkning och tillämpning av undantagsregeln om synnerliga skäl har varit vanligt förekommande (se till exempel Marksund Larsson och Befve, 2022).

Tittar man på lagens förarbeten så är de enda rimliga synnerliga skälen (i) att det egna kapitalet är tillräckligt stort ändå och (ii) att det behövs mer än tre år för att återställa det egna kapitalet (Donatella, Petersson och Eriksson, 2022 s. 60–61). Det har under åtminstone vissa tidsperioder funnits ett relativt stort gap mellan praxis och lagstiftarens intentioner med avstegsregeln synnerliga skäl. Detta var en problematik som tidigt lyftes fram och varnades för i debatten om balanskravet. Pettersson-Lidbom och Wiklund (2002 s. 21) beskrev det som att möjligheterna att åberopa synnerliga skäl gör att "... kryphålen är många" och att det därför finns en risk för att balanskravets trovärdighet undergrävs. Även Olsson och Nilsson (2002 s. 742) uttryckte en oro över risken för att kommuner och regioner lockas till att ägna sig åt "... vidlyftiga tolkningar av de synnerliga skälen", alternativt "... helt enkelt struntar i lagstiftningen" gällande ekonomisk balans.

Ett relaterat problem är att även indata från de finansiella rapporterna, som används för att beräkna balanskravsresultatet, medvetet kan vara påverkade. En bokföringsmässig redovisning bygger på att den redovisningsskyldige, baserat på det som är känt vid rapporteringstillfället, måste göra vissa uppskattningar och bedömningar om framtiden. Detta skapar ett handlingsutrymme för att medvetet påverka det resultat som redovisas. Beroende på vad som är (politiskt) önskvärt att uppnå, kan intäkter och kostnader tidigareläggas eller senareläggas utan att nödvändigtvis bryta mot lagstiftningen eller den kompletterande normeringen.

Det finns flera studier som har analyserat redovisningsdata från svenska kommuner med avseende på variationen i vissa typer av kostnader och intäkter. Resultaten från dessa studier tyder på att vissa kostnadsposter har haft en tendens att öka när de har kunnat absorberas av stora underliggande positiva resultat (Stalebrink, 2007; Donatella, 2020), medan vissa intäktsposter i stället har skjutits på framtiden när det underliggande resultatet redan varit tillräckligt starkt (Donatella och Tagesson, 2021). En studie av Donatella (2016), som bland annat bygger på intervjuer med ledande politiker och tjänstemän, pekar på att denna typ av resultatjusteringar åtminstone till viss del kan kopplas till de incitament som balanskravets utformning skapar.

Balanskravet innebär precis som tidigare nämnts att positiva balanskravsresultat ska redovisas varje år. Uppstår trots allt ett

negativt balanskravsresultat så anger huvudreglerna att det ska återställas inom en treårsperiod. Det finns empiriska bevis som tyder på att denna asymmetri, tillsammans med oviljan att rapportera negativa resultat och alltför stora positiva resultat, har gjort att vissa kommuner valt att använda redovisningens tolkningsutrymme för att styra resultatet. Ett talande citat återfinns i en intervjustudie, där en ekonomichef uttryckte sig om saken på följande sätt: "När vi redovisade hyfsade resultat så var frågan om de skulle hamna i frysboxen eget kapital" (Donatella, 2016 s. 65). Detta var ett problem som lyftes fram redan i samband med att balanskravet precis hade införts. Olsson och Nilsson (2002 s. 742) varnade för att balanskravet kommer ge upphov till denna bieffekt: "... vissa ekonomiskt välskötta kommuner kan drabbas av förmögenhetsmässiga inlåsnings effekter som kan ses som omotiverade". Denna iakttagelse leder oss till den tredje och sista delen i regelverket, vilken har införts för att öka möjligheten för kommuner och regioner att under ordnade former disponera en del av det egna kapitalet.

TILLÄMPNINGEN AV RESERVER – VAD VI VET SÅ HÄR LÅNGT

Om RUR och RER

Den tredje och klart yngsta delen i regelverket utgörs av resultatutjämningsreglerna. Från och med 2013 har det varit möjligt för kommuner och regioner att tillämpa en så kallad *resultatutjämningsreserv* (RUR). RUR har specifikt tagit sikte på att jämna ut skatteintäkterna över en konjunkturcykel och därigenom skapa såväl stabilare planeringsförutsättningar för kommuner och regioner som förutsättningar för sektorn att agera kontracykliskt. I regeringens proposition framgick det att införandet av RUR även syftade till att minska incitamenten för att styra det rapporterade resultatet genom att missbruka de uppskattningar och bedömningar som en bokföringsmässig redovisning bygger på. Det påpekades att sådana åtgärder "... kan framstå som ett förhållandevis enkelt sätt att hantera resultatvariationer [för kommuner och regioner]. Det underminerar dock redovisningens trovärdighet" (proposition 2011/12:172, s. 23).

Rent praktiskt fungerar RUR så att delar av ett positivt resultat reserveras och sedan disponeras för att täcka hela eller delar av ett negativt balanskravsresultat. Det handlar med andra ord om en bokföringsmässig reservering – att en del av det egna kapitalet särredovisas och under vissa omständigheter blir möjligt att disponera i framtiden.

I kommunallagen anges en undre gräns för när positiva resultat får reserveras i RUR. Denna gräns utgår från det lägsta av "årets resultat" och "årets resultat efter balanskravsjusteringar". För kommuner och regioner som har en positiv soliditet inklusive hela pensionsskulden får resultat som överstiger en procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämningsreserveras, medan för kommuner med negativ soliditet är resultatgränsen satt till två procent. Av kommunallagen framgår även att om kommuner och regioner tillämpar RUR så ska deras riktlinjer för en god ekonomisk hushållning inkludera den närmare hanteringen av RUR. De lokala riktlinjerna är framför allt av betydelse för att klargöra villkoren för när resurser får disponeras från RUR. Till skillnad från reserveringen finns det nämligen ingen explicit lagreglering som anger gränsvärden för när resurser är tillåtna att disponeras från RUR.

Blickar vi framåt så kommer RUR, under en övergångsperiod på tio år, fasas ut och ersättas av *resultatreserver* (RER). Från 2024 fram till och med 2033 kommer de resurser som tidigare har reserverats i RUR att kunna disponeras, och om det finns några resurser kvar efter det ska dessa återföras till eget kapital. Från 2024 och framåt får endast resurser reserveras i RER. Den stora skillnaden mellan de två reserverna är att RER ökar flexibiliteten avseende när det kommer vara möjligt att disponera resurser. Medan RUR endast tog sikte på att överbrygga perioder där skatteunderlaget utvecklades svagt, möjliggör RER att reserverade resurser kan disponeras för att hantera fluktuationer på såväl intäktssidan som kostnadssidan. En annan skillnad är att kommunallagen begränsar storleken på RER så att denna får uppgå till maximalt fem procent av en kommuns eller regions skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning.

Vad forskningen visar på om RUR

Donatella, Jägesten och Petersson (2014) har kartlagt utformningen av de lokala riktlinjerna för RUR, eller med andra ord, de självpåtagna restriktionerna som kommuner och regioner har beslutat om när det gäller RUR. Studien genomfördes det första året RUR tillämpades och visade att de lokala riktlinjerna inkluderade när och ibland även hur resurser från RUR får disponeras.

Studien visade att en klar majoritet av kommunerna och alla regioner valde att koppla riktlinjerna till det tioåriga genomsnittet för skatteunderlagets utveckling. Vanligast var att de lokala riktlinjerna angav att resurser från RUR kunde disponeras om skatteunderlagsprognosen föll under det tioåriga genomsnittet, men det förekom också att det ställdes krav på att prognosen skulle ligga en viss nivå under snittet. Det förekom också att dessa krav kompletterades med restriktioner kring exempelvis hur stor del av RUR som kunde disponeras ett enskilt år eller under hur många år i rad resurser fick disponeras från RUR. I rapporten konstaterades att det var tydligt att kommuner och regioner hade tagit intryck av resonemangen i lagens förarbeten samt den idéskrift som Sveriges Kommuner och Regioner publicerat på temat.

De lokala riktlinjerna behandlar även när resurser får reserveras i RUR. Studien av Donatella, Jägesten och Petersson (2014) visade att det var ovanligt att använda högre gränsvärden än de som angivits i lagstiftningen. Studien visade också att ungefär hälften av kommunerna som antagit lokala riktlinjer hade kompletterat lagstiftningen och satt en gräns för hur stor RUR får bli. Det var ovanligt att riktlinjerna tillät att RUR överskred 10 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning.

På en aggregerad nivå har kommunerna, och under vissa år även regionerna, uppvisat starka resultat sedan RUR trädde i kraft. Perioden har således främst handlat om att kommuner och regioner har reserverat resurser i RUR. När RUR infördes 2013 var det enligt den offentliga statistiken från Statistiska Centralbyrån 60 procent av kommunerna som reserverade resurser i RUR. Över tid har antalet ökat. År 2022 hade hela 78 procent av kommunerna reserverat resurser i RUR. Mönstret är likartat även för regionerna. Andelen regioner som reserverat resurser i RUR ökade från 24 procent år 2013 till 57 procent år 2022. Det är

först nu, under ränte- och inflationskrisen, som det kommer att bli aktuellt att kommuner och regioner på bred front disponerar resurserna som man har byggt upp under de resultatmässigt goda åren.

Behov av mer forskning då frågor väcks

Det finns behov av att framtida forskning följer upp och jämför om det finns skillnader i budgetmässigt agerande mellan kommuner och regioner som valt att införa respektive inte införa RUR. Leder det till skillnader avseende hur en besvärlig ekonomisk situation hanteras? Förståelsen för vad en disponering av resurser från RUR får för konsekvenser för ekonomin är en annan aspekt som hade varit relevant att systematiskt studera. Det har helt uppenbart varit svårt för vissa debattörer att orientera sig bland uppgifterna som de finansiella rapporterna producerar och förstå den viktiga distinktionen mellan kassaflöde och resultat. Det väcker frågor kring hur komplexa regelverk som RUR, som ju handlar om en bokföringsmässig reservering, förstås av och diskuteras i de politiska församlingarna. Än så länge har det, precis som resonemanget ovan pekar på, dock endast varit möjligt att studera den aspekten av RUR som rör reserveringarna.

Det finns en vetenskaplig artikel av Donatella, Runesson och Tagesson (2023) där man har jämfört kommuner som har reserverat resurser i RUR med de som har haft möjlighet men valt att inte göra det. Studien baseras på data från perioden 2004–2018 och visar att kommunerna som före reformen hade högre nivåer av abnormala variationer i sina periodiseringsposter var mindre benägna att reservera resurser i RUR. Studien relaterar till den tidigare diskuterade frågan om att utrymmet för tolkning vid upprättandet av den externa redovisningen ibland utnyttjas för att styra det redovisade resultatet i en önskad riktning. Abnormala variationer i periodiseringsposterna indikerar i vilken utsträckning detta utrymme aktivt har använts. En möjlig tolkning av studiens resultat är således att en aktiv styrning av det redovisade resultatet gör att RUR anses vara överflödigt. En aktiv styrning av det redovisade resultatet genom att förflytta kostnader och intäkter mellan olika år ger RUR:s fördelar i form av flexibilitet i förhållande till balanskravet, men utan samma typ av transparens. Om RUR påverkar förekomsten och omfattningen av denna typ av styrning så kommer det alltså att ske i kommuner som tidigare har haft relativt sett lite av detta. Det väcker frågan om reformen, som delvis syftade till att minska incitamenten för att styra det rapporterade resultatet, kommer att vara framgångsrik i detta avseende. Även om studien inte direkt undersöker de specifika effekterna av RUR, ger den ändå underlag för att ställa denna viktiga fråga.

REGELVERKETS ÄNDAMÅLSENLIGHET – NÅGRA REFLEKTIONER

Efter reformen av budgetreglerna på 1990-talet har flera statliga utredningar genomförts av regelverket. I betänkandena från de två senaste utredningarna, SOU 2011:59 respektive SOU 2021:75, är bedömningen att budgetreglerna för kommuner och regioner över lag fungerar väl och att stora förändringar därför inte är motiverade. Utredningarna bygger naturligtvis på en annan typ av bevisföring än forskningen. Bedömningen förefaller framför allt vara baserad på att sektorn haft en god finansiell utveckling

sedan balanskravet infördes i slutet av 1990-talet. Särskilt studien av Persson (2016) ger visst stöd för att det förhåller sig på detta sätt. Samtidigt finns det inget från den svenska forskningen, som har beskrivits i de tidigare avsnitten, som direkt motsäger utredningarnas övergripande slutsats.

De finns ett antal reflektioner som kan lyftas fram avseende regelverkets ändamålsenlighet:

- Fragmenterad forskning
- Definitionen av god ekonomisk hushållning
- Flera tillämpningsproblem förekommer

Till att börja med skall det i sammanhanget nämnas att de genomförda studierna ofta är avgränsade och endast omfattar någon del eller aspekt av budgetreglerna. Forskarna gör därför sällan anspråk på att uttala sig om regelverket som helhet. Studiernas detaljorientering medför snarare att de kan anses ha bidragit med att peka på vissa tillämpningsproblem. Ett sådant exempel är att kommuner och regioner sätter sina finansiella mål för en god ekonomisk hushållning utifrån generella tumregler som har utvecklats i sektorn i stället för att anpassa sina mål till rådande lokala förutsättningar (Donatella, Petersson och Brorström, 2007; Brorström, Donatella och Petersson, 2009; Dietrichson och Ellegård, 2014; Donatella, Petersson och Eriksson, 2022).

Vidare är den exakta innebörden av god ekonomisk hushållning som bekant inte definierad i kommunallagen eller dess förarbeten. Lagstiftningen bygger i stället på att kommuner och regioner ska formulera mål för en god ekonomisk hushållning utifrån sina lokala förutsättningar. Lämpligheten i att kommuner och regioner med olika förutsättningar, till exempel avseende befolkningsutvecklingen, väljer att använda samma resultatmål kan ifrågasättas (Donatella, Petersson och Eriksson, 2022, s. 57-58).

Likformigheten kan förstås och förklaras utifrån ett legitimitetsperspektiv, vilket är en vanligt förekommande teoretisk ansats inom redovisningsforskningen som behandlar offentlig sektor (Tagesson, 2014). Att imitera och härma andra organisationer, som anses vara legitima inom den aktuella sektorn, är en välkänd form av osäkerhetsreducering (Carpenter och Feroz, 2001). Inom institutionell teori benämns den begränsande processen där organisationer inom mogna organisatoriska fält över tid alltmer börjar likna varandra för *isomorfism*, och den specifika processen att kopiera varandra kallas *mimetisk isomorfism* (DiMaggio och Powell, 1983).

Dessutom finns det ett antal problem som man kan kategorisera som tillämpningsorienterade sådana. Att kommuner och regioner i sin styrning av ekonomin tenderar att fokusera på en del – snarare än helheten – kan ses som ett tillämpningsproblem (Haraldsson, Dajakaj och Eriksson, 2021). Med tanke på att kommunallagen anger att god ekonomisk hushållning ska omfatta all verksamhet, oavsett driftsform, kan det framstå som ologiskt att riktlinjerna och målen för en god ekonomisk hushållning inte omfattar helheten. Samtidigt är det viktigt att

komma ihåg att nuvarande kommunallag inte innehåller några explicita krav på att riktlinjer och mål för en god ekonomisk hushållning ska omfatta kommunkoncernen. På den här punkten finns en principiellt betydelsefull skillnad jämfört med ramverket för den kommunala redovisningen i form av Lagen om kommunal bokföring och redovisning samt den kompletterande normeringen från Rådet för kommunal redovisning. Medan redovisningens ramverk tar sin utgångspunkt i att det finns två huvudsakliga redovisningsenheter – kommun och kommunkoncern – fortsätter kommunallagens budgetregler att framför allt fokusera på verksamheten som bedrivs i redovisningsenheten kommunen. Detta medför att en i många fall betydande del av verksamheten inte omfattas av riktlinjerna och målen för en god ekonomisk hushållning som fullmäktige har beslutat om.

Andra exempel på tillämpningsproblem är den frekventa och ibland generösa användningen av synnerliga skäl för att slippa återställa negativa balanskravsresultat (Donatella, Petersson och Jägesten, 2014; Marksund Larsson och Befve, 2022) och att balanskravet skapar incitament för kommuner och regioner att justera det redovisade resultatet genom de uppskattningar och bedömningar som den finansiella rapporteringen bygger på (Donatella, 2016; Donatella, Runesson och Tagesson, 2023). Det ska dock sägas att det mer än 30 år efter att den första delen i nuvarande regelverk infördes finns förvånansvärt lite forskning om budgetreglernas tillämpning och effekter. Många av studierna som finns börjar dessutom få många år på nacken. Detta gör att framför allt de deskriptiva studierna bör tolkas med försiktighet.

Är regelverket tillräckligt robust?

Det jag avslutningsvis skulle vilja tillägga till diskussionen om det svenska regelverket är en reflektion kring om det är tillräckligt robust. Anledningen till detta är att regelverket har utretts och ändrats efter de två senaste större kriserna – efter den statsfinansiella krisen på 1990-talet respektive finanskrisen på 00-talet. Man skulle kunna argumentera för att om reglerna inte anses ha varit ändamålsenliga i en krissituation så har de kanske heller inte varit det tidigare. Regelverket som ledde fram till respektive kris bidrog till att många kommuner och regioner helt enkelt inte hade förberett sig tillräckligt väl finansiellt sett. Situationen som råder i skrivande stund tyder på att vi kan få ett nytt skarpt test av regelverkets robusthet. Om ränte- och inflationskrisen blir långvarig kan det resultera i att historien återigen upprepar sig.

Det som talar emot att historien skulle upprepa sig är att budgetregelverket nyligen har utretts och att kravet på budgetbalans är mjukare idag än vid tidigare kriser. Många kommuner och regioner gick som bekant in i krisen med exceptionellt starka resultat, varav en del av dessa resurser har reserverats i RUR. För de som har byggt upp en relativt stor reserv finns möjlighet att överbrygga några utmanande år med hjälp av RUR, och för de som har en liten reserv att tillgå kan det skapa förutsättningar för en mjuk övergång till de förändrade ekonomiska förutsättningarna.

Budgetregler – hur ser det ut i andra länder?

REGLER ÄR VANLIGT FÖREKOMMANDE

Sverige är inte ensamt om att ha infört budgetregler för att styra den ekonomiska förvaltningen på lokal nivå. En studie av Vammalle och Bambalaite (2021a), som omfattar en inventering av budgetregler i 29 länder med en välutvecklad ekonomi, visar att *balanskrav* och *skuldregler* är vanligt förekommande på lokal nivå.¹ Balanskraven är främst kopplade till att driftsbudgeten och driftsbudgetutfallet ska vara i balans. Detta mäts vanligtvis med periodiserad information, det vill säga kostnader och intäkter. En intressant skillnad är dock hur underskott hanteras: vissa länder kräver endast att åtgärder vidtas för att förhindra framtida underskott, medan andra länder, likt Sverige, har ett system där balanskravsunderskott ska återställas genom att motsvarande balanskravsöverskott uppnås inom en definierad tidsperiod. Det finns även länder där balanskravsunderskott utlöser administrativa processer som ytterst kan leda till att självständigheten på olika sätt begränsas. I exempelvis Finland och Danmark initierar staten en formell dialog med kommuner som har ekonomiska obalanser (Vammalle och Bambalaite, 2021b). Om det handlar om mycket allvarliga avvikelser kan den finländska staten besluta om kommunala tvångssammanslagningar. Mellan det att reglerna infördes 2015 och fram till 2021 skedde detta fyra gånger (Vammalle och Bambalaite, 2021b, s. 26).

Skuldsättningsreglerna består antingen av skuldsättningstak (en fast nivå eller kopplat till ökningstakten) och/eller generella restriktioner kring upptagandet av externa lån. Det är till exempel vanligt att endast tillåta lån för specifika ändamål, såsom investeringar eller vissa typer av investeringar, och att lånen måste godkännas av statliga eller regionala myndigheter.

BÅDE LIKHETER OCH SKILLNADER

Sammanfattningsvis kan vi konstatera att det finns vissa övergripande likheter i länder med en välutvecklad ekonomi. Det är dock viktigt att komma ihåg att det även förekommer skillnader. Precis som undertiteln på rapporten av Vammalle och Bambalaite (2021a) understryker så sitter djävulen i detaljerna. Det finns små men ofta betydelsefulla skillnader när det gäller den närmare utformningen av budgetregelverken och hur strikta dessa är. Förståelsen för den praktiska tillämpningen av budgetregler kräver ofta en djup kontextuell förståelse. På pappret kan vissa budgetregelverk framstå som mycket restriktiva utan att vara det i verkligheten, eftersom det finns informella kryphål och/eller formella undantagsregler som ofta refereras till som "escape clauses".

ÖNSKADE OCH OÖNSKADE EFFEKTER – ETT NERSLAG I TVÅ FORSKNINGSFÄLT

Två forskningsfält med olika fokus

Det finns en pågående debatt om budgetregelverken och dess effekter inom olika forskningsfält. En debatt, som förs i vetenskapliga tidskrifter som fokuserar på budget och redovisning i den offentliga sektorn, handlar om att krav som är kopplade till information i de finansiella rapporterna kan få negativa konsekvenser för redovisningsinformationens kvalitet. Annorlunda uttryckt härrör denna bieffekt från att sådana krav skapar incitament för redovisningsskyldiga att utnyttja tolkningsutrymme vid upprättande av den finansiella redovisningen för att påverka utfallet i syfte att uppnå existerande finansiella krav. Det är inte endast i Sverige som studier av abnormala periodiseringar har genomförts. Som litteraturoversikten av Bisogno och Donatella (2022) visar har studier genomförts på kommunal nivå i flera andra länder, såsom Australien, Finland, Grekland, Italien, Storbritannien och USA.

En av de mest studerade kontexterna, när det gäller abnormala periodiseringar i offentlig sektor, är *National Health Service* (NHS) i Storbritannien. Det är också här de mest direkta testerna av finansiella reglers inverkan på abnormala periodiseringar återfinns.

I början av 2000-talet genomfördes ett antal större reformer av NHS. En av idéerna handlade om "förtjänad autonomi", vilket innebar att ledningen på NHS-sjukhus som var väl fungerande, såväl verksamhetsmässigt som ekonomiskt, skulle få en ökad autonomi (Mannion, Goddard och Bate, 2007; Anand med flera, 2012). Ambitionen var att detta skulle minska den administrativa bördan och leda till ökad effektivitet. Vilka sjukhus som skulle åtnjuta ökad autonomi (så kallad "foundation trust status") hanterades i ett ansökningsförfarande. Ballantine, Forker och Greenwood (2007) analyserade förekomsten av abnormala periodiseringar under perioden som föregick dessa ansökningar, och fann indikationer på att sjukhusledningarna utnyttjade redovisningens tolkningsutrymme för att förbättra den rapporterade finansiella situationen. En strategi där man systematiskt senarelägger kostnader och/eller tidigarelägger intäkter under en period kommer emellertid visa sig i framtiden, då dessa periodiseringar mekaniskt kommer att reverseras och leda till resultatförsämringar i framtiden. Intressant nog visar en uppföljande studie av Anagnostopoulou och Stavropoulou (2023) att detta var precis vad som hände under perioden efter att autonoma enheter skapats. Slutsatserna från studien är att

¹Följande 29 länder ingick i studien: Australien, Belgien, Brasilien, Finland, Grekland, Indien, Irland, Italien, Kanada, Korea, Lettland, Litauen, Luxemburg, Mexiko, Nederländerna, Nya Zeeland, Polen, Portugal, Schweiz, Slovakien, Slovenien, Spanien, Sverige, Sydafrika, Tyskland, Turkiet, Ungern, USA och Österrike. Av dessa 29 länder var alltså 18 medlemmar i den Europeiska unionen.

de reverserade periodiseringarna bidrog till att förstärka den finansiella kris som drabbade många NHS-sjukhus. Farhågan som Ballantine, Forker och Greenwood (2007, s. 421) uttryckte många år tidigare kom alltså att besannas.

En annan pågående debatt handlar om vilka budgetregler som är mest effektiva. Denna diskussion återfinns i nationalekonomiska tidskrifter och intressant nog involverar den inte enbart den statliga nivån. Det finns även studier som har analyserat vilken effekt budgetregler har på den lokala nivåns fiskala disciplin. Flera av dessa studier har undersökt frågan baserat på data från italienska kommuner.

Undantag för småkommuner – de italienska budgetreglerna

Det som gör det italienska fallet extra intressant är att budgetreglerna, som infördes 1999 för att minska skuldsättningen och förekomsten av underskott, först gällde alla kommuner men att små kommuner senare kom att undantas från reglerna. Ett metodmässigt problem när enskilda länder studeras brukar annars vara att det är svårt att isolera effekten av budgetreglerna, då alla kommuner lyder under samma regelverk och man mestadels får förlita sig på jämförelser före och efter en reform har genomförts. När tillämpningen av budgetreglerna skiljer sig åt mellan kommuner beroende på deras storlek öppnar det upp för en analys som ger goda förutsättningar för forskarna att uttala sig om kausala effekter. Det som också kan vara värt att nämna är att den italienska budgetlagen vid flera tillfällen ändrats när det gäller vilka finansiella mål som ska uppnås, och att regelverket innehåller såväl en finansiell moröt som en finansiell piska (Picchio och Santolini, 2020). Detta har bland annat inkluderat att kommuner som når målen i budgetlagen har erhållit ränterabatter på statliga lån. Kommuner som misslyckats med att nå målen har inte åtnjutit några sådana rabatter och har dessutom kunnat få en del av sitt statsbidrag indraget.

Den första studien som publicerades gjordes av Grembi, Nannicini och Troiano (2016). Denna trio analyserade skillnaderna mellan italienska kommuner precis över och under gränsen på 5 000 invånare, vilket avgör om de omfattas av reglerna i budgetlagen. De fann att kommunerna som omfattades av reglerna minskade sina underskott och ökade sitt uttag av skatt.

Senare studier har tillhandahållit ytterligare empiriskt stöd för att budgetreglerna faktiskt har en direkt effekt på kommuners beteende. En studie av Picchio och Santolini (2020) visar att budgetreglerna har bidragit till att öka prognossäkerheten för budgeten, det vill säga att skillnaden mellan budget och utfall har minskat. Detta resultat antyder att mer realistiska budgetar antogs och/eller att det förekom en mer aktiv styrning. En annan studie, utförd av Bonfatti och Forni (2019), visar att budgetreglerna har bidragit till att mildra det fenomen som i litteraturen kallas för en *politisk budgetcykel*. Detta fenomen innebär att regerande politiker inför val sänker skatter/avgifter eller gör satsningar för att öka sina chanser till omval. Även om detta fenomen mestadels har studerats på nationell nivå, finns det också empiriska bevis som tyder på att en sådan cykel förekommer på den kommunala nivån (se exempelvis Chortareas, Logothetis och Papandreou, 2016; Alesina och Paradisi, 2017; Benito, Guillamón och Ríos, 2021; Maličká och Mourao, 2023).

Tyskland – variation i budgetreglerna

Ett ytterligare exempel på en studie som drog nytta av variationen i budgetregler inom ett land är den analys som Christofzik och Kessing (2018) utförde av kommunerna i den tyska delstaten Nordrhein-Westfalen. Innan vi går djupare in på deras resultat är det väsentligt att förstå de omständigheter som gjorde studien möjlig.

Till att börja med ska nämnas att i Tyskland sker kontrollen av kommunernas ekonomi på delstatsnivå (Person, Ebinger och Zabler, 2021). Nordrhein-Westfalen har 396 kommuner och är med sina cirka 18 miljoner invånare den folkrikaste av de 16 delstaterna i Tyskland. Kommunerna i Nordrhein-Westfalen har inte generella rättigheter att ta upp lån. De kan emellertid ta upp kortfristiga lån för att säkerställa likvida medel och långfristiga lån för att finansiera investeringar. Sedan 1991 gäller ett balanskrav för kommunerna i delstaten (Christofzik och Kessing, 2018). Det innebär att kommuner med en obalanserad ekonomi måste upprätta en återställningsplan för hur underskottet ska hanteras. Om en kommuns plan inte godkänns begränsas dess autonomi – skattesänkningar är inte tillåtna, alla budgeterade kostnader som saknar koppling till obligatorisk service måste godkännas av delstaten och delstaten kan även ställa krav på att besparingar ska genomföras. Om det anses vara motiverat kan delstaten tillfälligt ta över den kommunala administrationen helt och hållet. Att det finns möjligheter att besluta om sanktioner är inte unikt för Nordrhein-Westfalen. I många tyska delstater finns möjlighet att besluta om sanktioner mot kommuner som har ekonomiska obalanser (Person, Ebinger och Zabler, 2021).

I Nordrhein-Westfalen övergick kommunerna från en kassamässig redovisning till en bokföringsmässig redovisning. Bakgrunden till reformen är att de tyska delstaterna år 1999 enades om att genomföra en förändring av budgetlagen och tillåta redovisning på antingen kassamässiga eller bokföringsmässiga grunder (Christofzik, 2019). I Nordrhein-Westfalen ändrades budgetlagen år 2004 som en följd av detta, och kommunerna fick sedan fem år på sig att anpassa sin redovisning. Det fanns dock oro från delstatens sida att den nya redovisningsmodellen skulle innebära svårigheter för många kommuner att visa en balanserad ekonomi. För att underlätta övergången till den nya redovisningsmodellen tilläts införandet av en utjämningsreserv som kunde användas för att täcka negativa resultat (Christofzik och Kessing, 2018).

Inrättandet av en utjämningsreserv kunde endast ske det år då en kommun genomförde övergången till den nya redovisningsmodellen. Den ingående balansen för utjämningsreserven fick inte vara större än en tredjedel av det egna kapitalet eller de genomsnittliga intäkterna och bidragen som kommunen hade haft under de tre åren före övergången (Christofzik och Kessing, 2018). Liksom det svenska systemet med RUR och RER består utjämningsreserven inte av fonderade likvida medel som kan användas. När utjämningsreserven används kan det därför skapa ett upplåningsbehov.

Då enskilda kommuners övergång till en bokföringsmässig redovisning var spridd över den tillåtna femårsperioden, kunde Christofzik och Kessing (2018) jämföra kommunerna inom delstaten som tidigt genomförde övergången och fick möjlighet

att använda en utjämningsreserv med övriga kommuner. Jämförelser kunde även göras med kommunerna i delstaten Hessen. Denna delstat gick över till en bokföringsmässig redovisning under samma period som Nordrhein-Westfalen, men utan att införa en utjämningsreserv eller andra övergångsregler som mildrade balanskravet för kommunerna. Dessa analyser visar att de lättnader som övergångsreglerna innebar för kommunerna i Nordrhein-Westfalen ledde till en betydande ökning av de kortfristiga skulderna.

Ur ett svenskt perspektiv är studien intressant av minst två skäl. Dels påminner upplägget till viss del om pensionsskults-redovisningen i Sverige, i den meningen att båda var ett sätt att på kort sikt öka efterlevnaden av balanskravsreglerna. Dels är Tyskland och Sverige mer lika varandra eftersom båda länderna kännetecknas av hög institutionell kvalitet, medan Italien är ett land som har haft problem inom områden som korruptionsbekämpning och politisk stabilitet.² Det innebär naturligtvis inte att man kan dra slutsatsen att ett uppluckrat balanskrav i Sverige skulle få exakt samma negativa effekt på kommunernas ekonomi. Även om resultat från sådana studier av andra länders regelverk kan hjälpa till att prediktera vad som skulle ske i Sverige är det, som Foremny (2014) påpekar, viktigt att göra kontextuella bedömningar för varje specifikt land och dess politiska och ekonomiska förhållanden.

Bakom Foremnys (2014) argument finns empiriska belägg, då han gjorde en komparativ studie av 15 EU-länder vilken visade att balanskravsregler generellt sett varit effektivare på den lokala nivån i enhetsstater än i federala stater när det gäller att skapa fiskal disciplin. Studiens slutsats är alltså att effekterna av budgetregler generellt sett skiljer sig åt mellan olika system.

SKAMLISTAN I NORGE – ETT INTRESSANT GREPP

Sista men inte minst är det intressant att notera att våra nordiska grannländer har gjort olika val när det gäller budgetreglernas utformning. Medan Finland och Danmark har infört relativt strikta budgetregler för den lokala nivån har Norge valt att minska på reglerna och den administrativa bördan för kommunerna som har en balanserad ekonomi.

Budgetreglerna som tillämpas i Norge trädde i kraft 2001. När det nya regelverket infördes var det en stor omorientering jämfört med tidigare regler. Det gamla regelverket innebar att alla kommuner var underställda statlig kontroll avseende antagandet av budget och upptagande av nya lån, medan det nya regelverket innebär att det endast är kommuner med ekonomiska obalanser som är föremål för en sådan kontroll (Borge och Hopland, 2020). Kommuner som antar en underbalanserad budget eller misslyckas med att, inom en tvåårsperiod, återställa ett redovisat negativt resultat tas upp på

en speciell lista (Haraldsvik, Hopland och Nyhus, 2018). Listan publiceras på den norska regeringens hemsida (se Norges regering, 2024b) och kallas *Register om betinget godkjenning og kontroll* (ROBEK).

Antalet kommuner med ROBEK-status har över tid kraftigt minskat i antal (Norges regering, 2024a). Vid skrivandet av denna rapport var det endast 17 av totalt 356 kommuner som fanns med på listan (Norges regering, 2024b).

Det som är intressant med regelverket är att det innehåller såväl belöningar för kommuner som sköter sin ekonomi (morot) som sanktioner mot dem som inte gör det (piskan). Moroten i systemet är, som ovan indikerats, att kommuner med ekonomisk balans erhåller ökad autonomi – de kan fatta beslut om sin budget, upptagandet av nya lån samt teckna leasingavtal och långfristiga hyresavtal utan direkt statlig inblandning. Piskan är att denna autonomi förloras i en situation av ekonomisk obalans. Men kanske av ännu större betydelse är att ROBEK-status ofta får mycket stor massmedial uppmärksamhet och därför blir vad Hopland (2014 s. 234) kallar "(...) a 'list of shame' for local politicians". Analyser av valresultat tyder på att väljarna generellt sett straffar det politiska styret i valet som följer efter en ROBEK-listning (Hopland, 2014). Det finns alltså empiriska belägg för att ROBEK-status är en signal som väljarna reagerar på.

Genomförda studier tyder på att systemet med ROBEK-listningar varit effektivt när det gäller att skapa fiskal disciplin i den norska kommunsektorn. Hopland (2013) visar att ROBEK-listade kommuner tenderar att förbättra resultatnivåer mer än övriga kommuner, och att förbättringen framför allt äger rum till följd av kostnadsminskningar. Dessa härrör från "osthyvelbesparingar" snarare än större och riktade strukturella reformer av serviceutbudet, detta eftersom det är svårt och tar lång tid att få politisk acceptans för det senare (Haraldsvik, Hopland och Nyhus, 2018). En uppföljande studie av Borge och Hopland (2020) kompletterar dessa fynd och visar att de negativa resultat som redovisas generellt sett återställs snabbare efter reformen än vad som var fallet före den. Intressant nog är detta samband inte drivet av ROBEK-listade kommuners agerande. Det handlar i stället om att kommuner anstränger sig för att snabbt återställa underskott för att undvika att hamna på listan.

Det är också värt att nämna att norska forskare även har bidragit till den tidigare nämnda debatten om abnormala periodiseringar. Haugdal med flera (2023) använde ROBEK-registret för att undersöka om mer ingående statlig kontroll, som följer av ROBEK-status, samvarierar med abnormala periodiseringar. Forskarna förväntade sig att en mer ingående statlig kontroll skulle minska storleken på de abnormala periodiseringarna men fann inget empiriskt stöd för att så var fallet.

² Hur begreppet institutionell kvalitet operationaliseras varierar. Aspekter såsom den offentliga förvaltningens effektivitet och transparens, hur rättsstaten fungerar samt korruption och politisk stabilitet är vanliga komponenter. Mätningen från Världsbanken – Worldwide Governance Indicators – är ett välkänt exempel där dessa aspekter inkluderas.

Vad kan vi lära oss av erfarenheterna i andra länder?

Den begränsade forskningen om tillämpningen och effekterna av de svenska budgetreglerna gör det motiverat att ställa sig frågan om det finns något vi kan lära oss av andra länders erfarenheter. Många länder med en avancerad ekonomi har implementerat någon form av budgetregler på lokal nivå och det finns, precis som tidigare delar av rapporten visar, en hel del forskning om dessa budgetregler.

Forskningen ger emellertid inget entydigt svar rörande vilka budgetregler som är mest effektiva. Erfarenheterna från den norska reformen tyder på att ett system med betydande autonomi kan bidra till att skapa god fiskal disciplin, under förutsättning att det inkluderar mekanismer som motiverar lokala politiker att upprätthålla ekonomisk balans. Samtidigt visar studier av de tyska och italienska reformerna att det finns betydande risker med en avreglering. I dessa fall ledde reformerna till en försämrad fiskal disciplin, med ökande underskott och skuldsättning.

Frågan om hur bindande budgetreglerna egentligen är och bör vara återkommer framför allt i den nationalekonomiska forskningen. Det finns mycket som tyder på att man i denna diskussion inte ska stirra sig blind på detaljerna i hur balanskrav och skuldregler i sig är utformade, utan att det också är viktigt att se den större bilden.

av arrangemang som ser till att reglerna faktiskt efterlevs. Det är förmodligen på den här punkten som de svenska budgetreglerna tydligast särskiljer sig från regelverken i andra länder, eftersom det svenska regelverket varken innehåller en tydlig morot (belöningar) eller piska (sanktioner). Det är så kommunallagen i stort är konstruerad. Den bygger, precis som Lundin (2010) diskuterar, på att kommunerna och regionerna frivilligt spelar med och anpassar sig till reglerna.

Att de flesta kommuner och regioner följer budgetreglerna kan ses som en indikation på att det finns en bred politisk acceptans för regelverket. Samtidigt finns det också en risk för att ett system, som i grunden bygger på frivillighet, kan visa sig bräckligt när hela den offentliga sektorn utsätts för ett ekonomiskt omvandlingstryck, till följd av en åldrande befolkning eller en långvarig ekonomisk kris. Inte minst av detta skäl behöver frågan om det svenska regelverkets ändamålsenlighet fortsätta att studeras och debatteras framöver.

"No matter how good the design of a fiscal rule is, if it is not backed by a solid institutional arrangement of monitoring, enforcement and by political will, it will likely fail to have the desired effect."

de Biase och Dougherty (2022 s. 5)

Med andra ord, så kommer man en bit på vägen genom att lagstifta eller på annat sätt reglera ambitionen för finanserna på lokal nivå, men det räcker inte. Det måste finnas olika typer

Referenser

- Alesina, A., och Paradisi, M. (2017). Political budget cycles: Evidence from Italian cities. *Economics & Politics*, 29(2), 157–177. <https://doi.org/10.1111/ecpo.12091>
- Anagnostopoulou, S. C., och Stavropoulou, C. (2023). Earnings management in public healthcare organizations: the case of the English NHS hospitals. *Public Money & Management*, 43(2), 95–104. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1866854>
- Anand, P., Exworthy, M., Frosini, F., och Jones, L. (2012). Autonomy and improved performance: lessons from an NHS policy reform. *Public Money & Management*, 32(3), 209–216. <https://doi.org/10.1080/09540962.2012.676279>
- Ballantine, J., Forker, J., och Greenwood, M. (2007). Earnings management in English NHS hospital trusts. *Financial Accountability & Management*, 23(4), 421–440. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2007.00436.x>
- Benito, B., Guillamón, M. D., och Ríos, A. M. (2021). Political Budget Cycles in Public Revenues: Evidence From Fines. *SAGE Open*, 11(4), 21582440211059169. <https://doi.org/10.1177/21582440211059169>
- Bisogno, M., och Donatella, P. (2022). Earnings management in public-sector organizations: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(6), 1–25. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-03-2021-0035>
- Bonfatti, A., och Forni, L. (2019). Fiscal rules to tame the political budget cycle: Evidence from Italian municipalities. *European Journal of Political Economy*, 60, 101800. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2019.06.001>
- Borge, L. E., och Hopland, A. O. (2020). Less fiscal oversight, more adjustment. *European Journal of Political Economy*, 63, 101893. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2020.101893>
- Brorström, B. (1997). För den goda redovisningsseden. Studentlitteratur.
- Brorström, B. (1998). Accrual accounting, politics and politicians. *Financial Accountability & Management*, 14(4), 319–333. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00068>
- Brorström, B. (2007). Den finansiella redovisningens utveckling och kvalitet. I S. Siverbo (Red.), *Demokratisk och effektiv styrning – En antologi om forskning i offentlig förvaltning* (s. 143–158). Studentlitteratur.
- Brorström, B., Donatella, P., och Petersson, H. (2009). På rätt väg! Mål för god ekonomisk hushållning i kommuner och landsting. *Kommunforskning i Västsverige*, rapport nr. 99.
- Brorström, B., Haglund, A., och Solli, R. (2005). *Förvaltningsekonomi: En bok med fokus på organisation, styrning och redovisning i kommuner och landsting*. Studentlitteratur (andra upplagan).
- Carpenter, V. L., och Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, organizations and society*, 26(7–8), 565–596. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00038-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00038-6)
- Chortareas, G., Logothetis, V., och Papandreou, A. A. (2016). Political budget cycles and reelection prospects in Greece's municipalities. *European Journal of Political Economy*, 43, 1–13. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2016.02.001>
- Christofzik, D. I. (2019). Does accrual accounting alter fiscal policy decisions? Evidence from Germany. *European Journal of Political Economy*, 60, 101805. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2019.07.003>
- Christofzik, D. I., och Kessing, S. G. (2018). Does fiscal oversight matter?. *Journal of Urban Economics*, 105, 70–87. <https://doi.org/10.1016/j.jue.2018.03.002>
- de Biase, P., och Dougherty, S. (2022). The past and future of subnational fiscal rules: An analysis of fiscal rules over time. *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, nr. 41.
- Dietrichson, J., och Ellegård, L. M. (2014). Budgetprocessens betydelse för god ekonomisk hushållning. *KEFU:s skriftserie*, rapport nr. 2014:6.
- DiMaggio, P. J., och Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 48(2), 147–160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Dir. 2020:88. En effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner. Beslut vid regeringssammanträde den 3 september 2020.
- Donatella, P. (2016). *Artificiell styrning av resultat – Om ekonomi, politik och tjänstemän* (akademisk avhandling). Bokförlaget BAS.
- Donatella, P. (2020). Is political competition a driver of financial performance adjustments? An examination of Swedish municipalities. *Public Money & Management*, 40(2), 122–130. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1667684>
- Donatella, P., Jägesten, B., och Petersson, H. (2014). Resultatutjämningsreserver i kommuner och landsting – en praxisundersökning. *Kommunforskning i Västsverige*, rapport nr. 128.
- Donatella, P., Petersson, H., och Brorström, B. (2007). Bristfälliga budgetdokument: Om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning. *Kommunforskning i Västsverige*, rapport nr. 86.
- Donatella, P., Petersson, H., och Eriksson, O. (2022). *Finansiell analys av kommuner och regioner*. Studentlitteratur.
- Donatella, P., Runesson, E., och Tagesson, T. (2023). To manage or reserve accruals? Evidence from a balanced-budget requirement reform. *Public Money & Management*, online first. <https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2174447>
- Donatella, P., och Tagesson, T. (2010). Redovisning i besvärliga tider. I B. Brorström, V. Nilsson, R. Almqvist, L. Jonsson och U. Ramberg (Red.), *En referensram för studier av kommuner i förändring* (s. 56–62). Nationella kommunforskningsprogrammet, rapport nr. 2.
- Donatella, P., och Tagesson, T. (2021). CFO characteristics and opportunistic accounting choice in public sector organizations. *Journal of Management and Governance*, 25(2), 509–534. <https://doi.org/10.1007/s10997-020-09521-1>
- Grembi, V., Nannicini, T., och Troiano, U. (2016). Do fiscal rules matter?. *American Economic Journal: Applied Economics*, 8(3), 1–30. <http://dx.doi.org/10.1257/app.20150076>

- Foremny, D. (2014). Sub-national deficits in European countries: The impact of fiscal rules and tax autonomy. *European Journal of Political Economy*, 34, 86-110. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2014.01.003>
- Haraldsson, M., Dajakaj, E., och Eriksson, F. (2021). God ekonomisk hushållning ur ett koncernperspektiv – en kartläggning. I SOU 2021: 75. En god kommunal hushållning, digital bilagedel (s. 501-503). Betänkande av Utredningen om en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner.
- Haraldsvik, M., Hopland, A. O., och Nyhus, O. H. (2018). ROBEK – kort vei inn, lang vei ut: Hvorfor forblir noen lenge i registeret og hva gjøres for å komme seg ut? SØF-rapport, nr. 03:18.
- Haugdal, A., Kjærland, F., Gårseth-Nesbakk, L., och Oust, A. (2023). Earnings management in local governments under a soft control regime. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, online first. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2021-0144>
- Hopland, A. O. (2013). Central government control and fiscal adjustment: Norwegian evidence. *Economics of Governance*, 14, 185-203. <https://doi.org/10.1007/s10101-013-0124-3>
- Hopland, A. O. (2014). Voter information and electoral outcomes: the Norwegian list of shame. *Public Choice*, 161(1-2), 233-255. <https://doi.org/10.1007/s11127-014-0151-9>
- Lundin, O. (2010). Revisionen reviderad: en rapport om en kommunal angelägenhet. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig sektor (ESO), nr. 2010: 6.
- Maličká, L., och Mourao, P. R. (2023). Political budget cycles at the municipal level in Slovakia: between structural dependence and electoral exhibitionism. *Local Government Studies*, 49(5), 1045-1073. <https://doi.org/10.1080/03003930.2022.2117165>
- Massaro, M., Dumay, J., och Guthrie, J. (2016). On the shoulders of giants: undertaking a structured literature review in accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), 767-801. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2015-1939>
- Mannion, R., Goddard, M., & Bate, A. (2007). Aligning incentives and motivations in health care: the case of earned autonomy. *Financial Accountability & Management*, 23(4), 401-420. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2007.00435.x>
- Marksund Larsson, J., och Befve, S. (2022). Faktorena bakom finansiell stress i kommuner – En kvantitativ studie om vad som inverkar på kommuners följsamhet av balanskravet. Kandidatuppsats i offentlig förvaltning. Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet.
- Norges regjering (2024a). Historikk 2001-2023. <https://www.regjeringen.no/no/tema/kommuner-og-regioner/kommuneokonomi/robek-2/robek-2001-2015/id415536/>. Datum: 4 mars 2024.
- Norges regjering (2024b). Kommuner som er oppført i registeret. <https://www.regjeringen.no/no/tema/kommuner-og-regioner/kommuneokonomi/robek-2/kommuner-som-er-oppfort-i-registeret/id415422/>. Datum: 4 mars 2024.
- Olsson, C., och Nilsson, A. (2002). Per Pettersson-Lidbom & Fredrik Wiklund: Att hålla balansen – en ESO-rapport om kommuner och budgetdisciplin. *Ekonomisk Debatt*, 30(8), 740-742.
- Person, C., Ebinger, F., och Zabler, S. (2021). The implementation of fiscal regulation: Insights from Germany. I R. Geissler, G. Hammerschmid, och C. Raffer (Red.), *Local Public Finance: An International Comparative Regulatory Perspective* (s. 153--171). Springer Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-030-67466-3_9
- Persson, L. (2016). Government consumption smoothing in a balanced budget regime. *International Tax and Public Finance*, 23(2), 289-315. <https://doi.org/10.1007/s10797-015-9358-z>
- Petticrew, M., och Roberts, H. (2008). *Systematic reviews in the social sciences: A practical guide*. John Wiley & Sons.
- Pettersson-Lidom, P., och Wiklund, F. (2002). Att hålla balansen – en ESO-rapport om kommuner och budgetdisciplin. Departementsserien 2002:18.
- Picchio, M., och Santolini, R. (2020). Fiscal rules and budget forecast errors of Italian municipalities. *European Journal of Political Economy*, 64, 101921. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2020.101921>
- Proposition 2011/12:172. Kommunala resultatutjämningsreserver.
- SOU 2011:59. Spara i goda tider -- för en stabil kommunal verksamhet. Betänkande av utredningen om "Kommunsektorn och konjunkturen".
- SOU 2021: 75. En god kommunal hushållning. Betänkande av "Utredningen om en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner".
- Stalebrink, O. J. (2007). An investigation of discretionary accruals and surplusdeficit management: evidence from Swedish municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23(4), 441-458. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2007.00437.x>
- Tagesson, T. (2009). Spegel, spegel på väggen där – om normering och reglering av den kommunala sektorns redovisning och ekonomi. I P. M. Andersson, P. Jönsson, G. Paulsson, och S. Yard (Red.), *Ett smörgåsbord med ekonomistyrning och redovisning: En vänbok till Olof Arwidi* (s. 233--250). Lund Institute of Economic Research nr. 113. Lund Business Press.
- Tagesson, T. (2014). Accounting reforms, standard setting and compliance. I T. Budding, G. Grossi och T. Tagesson (Red.), *Public sector accounting* (s. 8-22). Routledge.
- Vammalle, C., och Bambalaite, I. (2021a). Fiscal Rules for Subnational Governments: The Devil's in the Details. *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, nr. 35.
- Vammalle, C., och Bambalaite, I. (2021b). Funding and financing of local government public investment: A framework and application to five OECD countries. *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, nr. 34.