

**Björn Brorström
Glenn Fihn
Håkan Olsson
Hans Petersson**

Finansiell bedömning och årsredovisningsinformation

**- En studie i fyra kommuner
av beslutsfattares synsätt och tillvägagångsätt**

**KFi-rapport
nr 30**

Förord

Ett centralt forskningsområde inom Kommunforskning i Västsverige är finansiell bedömning och finansiell redovisning. I ett flertal projekt och studier under de senaste åren har vi belyst den finansiella redovisningens roll och givit synpunkter på dess innehåll och utformning. Föreliggande rapport är en fortsättning och fördjupning av dessa studier. Rapporten består av 6 kapitel. Vi ansvarar gemensamt för hela rapporten. En arbetsfördelning har dock gällt enligt följande. Björn Brorström har skrivit kapitlet om Uddevalla kommun samt slutsatskapitlet, Glenn Fihn har utarbetat kapitlet om Trollhättan samt inledningen, Håkan Olsson har författat kapitlet om Lysekil och Hans Petersson har författat kapitlet om Vänersborg. Avslutningsvis vill vi tacka intervjuade politiker och tjänstemän i de fyra kommunerna för vänligt mottagande. Vi vill också tacka Svenska Kommunförbundet för finansiellt stöd.

Göteborg i januari 1995

Författarna

INNEHÅLLSFÖRTECKNING	sid.
1. Utgångspunkter och motiv	1
2. Principer för räkenskaperna ifrågasatta i Lysekils kommun	4
2.1 Om kommunen	4
2.2 Beslutsfattarnas bedömning och bedömningsunderlag	5
2.3 Om finansiell bedömning	10
3. Detaljerad redovisning efterfrågas i Trollhättans kommun	12
3.1 Om kommunen	12
3.2 Beslutsfattarnas bedömning och bedömningsunderlag	14
3.3 Om årsredovisningen som bedömningsunderlag	20
4. Ekonomerna informerar och redovisningen bekräftar i Uddevalla kommun	22
4.1 Om kommunen	22
4.2 Beslutsfattarnas bedömning och bedömningsunderlag	24
4.3 Om finansiell bedömning	29
5. Vänersborgs kommun - årsredovisningsdokumentet har en underordnad roll	31
5.1 Om kommunen	31
5.2 Beslutsfattarnas bedömning och bedömningsunderlag	33
5.3 Om finansiell bedömning	40
6. Den finansiella bedömningens egenskaper, god redovisningssed och behovet av årsredovisningsinformation - några slutsatser	42
6.1 Inledning	42
6.2 Hur sker finansiell bedömning?	42
6.3 God redovisningssed ger goda effekter?	45
6.4 Vilken är årsredovisningens roll och hur ska denna utformas?	48

REFERENSER

1 Utgångspunkter och motiv

Kommuner och landsting har under de senaste åren utsatts för ett betydande omvandlingstryck. Ändrade principer för och minskad omfattning på statsbidragen har i kombination med tvingande kommunala skattestopp starkt bidragit till en besvärande finansiell situation i många kommuner och landsting. En konsekvens av ingreppen i finansieringssystemen och förutsättningarna för finansiering av den kommunala och landstingskommunala verksamheten har blivit att ekonomifrågorna uppmärksammas i mycket hög grad. Många förändringsprojekt har initierats och bedrivits i syfte att bättre kunna fokusera och hantera de ekonomiska aspekterna. Ansvariga på olika organisatoriska nivåer har efterfrågat tätare och bättre ekonomisk information. Modeller och metoder har utvecklats för att kunna erbjuda ett bra underlag och ge varningssignaler om den ekonomiska situationen och utvecklingen.

Det genomförda och pågående förändrings- och utvecklingsarbetet omfattar i allra högsta grad sättet att redovisa och presentera den samlade finansiella situationen för kommunen eller landstinget. Efter lanseringen av den "nya" modellen för budgetering och redovisning 1986 (Kf/Lf-86) har en dramatisk utveckling av praxis skett. Modellen tillämpas idag i alla kommuner och landsting. Den har legitimerats genom fastställda regler i 1992 års kommunallag och en utveckling sker på många håll i tillämpningen av modellen. Genomgångar av kommunala årsredovisningar visar tydligt förändringen över tiden. Bland annat kan man notera en tilltagande komplexitet i genomförda finansiella analyser. En viktig aspekt för den fortsatta utvecklingen är att studera och analysera hur tänkta användare av informationen uppfattar och begagnar beslutsunderlaget. Studier kring vilken roll redovisningsinformation faktiskt spelar är angelägna och särskilt då i situationer när förändringar sker. Föreliggande studie och rapport motiveras huvudsakligen av det ovan förda resonemanget.

Utformning och användning av kommunal redovisning i Sverige har tidigare studerats av bland andra Brorström (1982) och Johansson (1990). Brorström (1982) konstaterade att bokslutsinformation var av underordnad

betydelse för beslutsfattare. Villkoren för politik överensstämde inte med dokumentens inriktning. Användningen föreföll vara tämligen oberoende av hur redovisningen var uppställd och utformad. Johansson (1990) studerade den nya redovisningsmodellen i kommuner och landsting och konstaterade att den kommunala redovisningen i och med införandet av den nya redovisningsmodellen blivit lättare att förstå, men att kommunalpolitik svårligen kan fångas in i en redovisningsmodell. Den finansiella redovisningens förhållande till beslutsfattare och beslutsfattande förefaller inrymma intressanta frågor. Som en följd av redovisningsinformationens successiva och betydande utveckling, i förhållande till hur underlaget såg ut i samband med de tidigare nämnda studierna, finns det stor anledning att på nytt uppmärksamma den finansiella redovisningens förhållande till beslutsfattare och beslutsfattande. En betydelsefull omständighet för projektet är även de väsentligt förändrade finansiella förutsättningarna. Den påtagliga försämring som skett i förhållande till tidpunkterna för de tidigare studierna är ytterligare en utgångspunkt för projektets initiering och genomförande.

Forskning och utvecklingsarbete rörande redovisningens utformning har bedrivits inom redovisningen under en lång tid och i en stor omfattning. Kända studier inom näringslivsområdet är bland annat Lee & Tweedie (1977 och 1981). Ett annat exempel är Volvos omfattande aktieägarundersökning från 1983. Ett grundantagande för dessa undersökningar är att redovisningens utformning antas vara av central betydelse för användningen av densamma. Även redovisning inom offentlig förvaltning har varit föremål för diskussion och debatt. Vatters (1947) resonemang och modeller för fondredovisning, det vill säga en redovisning som bygger på ändamålsbestämda redovisningsenheter, har haft stor betydelse i dessa sammanhang. Denna form av redovisning var tidigare mycket vanlig inom offentlig förvaltning och inte minst då i USA, men blev i slutet av 70-talet hårt kritiserad. Många menade att redovisningen i kommunala organisationer borde vara uppställd enligt samma principer som i näringslivet så långt det var möjligt. Resonemang och argument för och emot en sådan "näringslivsanpassning" av den kommunala redovisningen fördes bland annat av Anthony (1978). Anthony fann inga bärande argument för bibehållandet av fondredovisningen. Alla delade dock inte Anthonys uppfattning. En kritiker var Mautz (1981) som menade att man nog måste utreda innebörden av den offentliga sektorns särart innan en anpassning sker. Kanske är det inte konsoliderade sammanställningar

rörande den finansiella situationen och utvecklingen som fordras utan en annan typ av information kring ekonomi och verksamhet. Debatten i internationella akademiska tidskrifter känns igen. Idag har vi ju som bekant en omfattande diskussion kring den kommunala särarten och om hur den ska representeras i den kommunala redovisningen.

Det finns således en rad olika motiv för att studera den kommunala redovisningen närmare. I rapporten behandlas hur kommunala beslutsfattare gör finansiella bedömningar och vilket bedömningsunderlag de använder därvidlag. Särskild uppmärksamhet riktas mot den kommunala årsredovisningens betydelse i sammanhanget. Rapporten handlar således om användare och användning av finansiella rapporter och den anknyter därmed till en väl etablerad tradition inom redovisningsforskningen. Den genomförda studien är en så kallad användarstudie. Insamling av data inom projektet har skett genom intervjuer med beslutsfattare i fyra västsvenska kommuner. Dessa är Lysekil, Trollhättan, Uddevalla och Vänersborg. De fyra kommunerna representerar organisationer med tämligen olikartad situation och utveckling. Intervjuerna genomfördes våren 1994. De behandlade huvudsakligen finansiella bedömningar och uppfattningar om bedömningsunderlaget. Ledande kommunstyrelsepolitiker och några förvaltningschefer intervjuades i respektive kommun. Totalt har 33 intervjuer genomförts. En intervjumall med öppna svarsalternativ användes. Det kan nämnas att vi i syfte att få en bild av hur årsredovisningen användes och hur den finansiella diskussionen fördes var åhörare vid behandlingen av årsredovisningen i respektive kommunfullmäktige. Händelser i samband med dessa fullmäktigemöten beskrivs inte närmare i det följande, men de har haft betydelse som en slags bekräftelse på iakttagelser gjorda vid intervjuerna.

I rapportens fortsättning redovisas varje kommun för sig. Redovisningarna sker enligt en gemensam disposition, men de baseras inte på förutbestämda tolkningsmallar. De enskilda författarnas har haft frihet att fokusera egna reflektioner kring respektive studie. Styrkan i detta tillvägagångssätt är att man får fler infallsvinklar på den kommunala redovisningen, vilket ger en "aspektrikedom" vid "sammanvägning" av de fyra genomförda kommunstudierna. Rapporten avslutas med ett slutsatskapitel där resonemang förs om finansiell bedömning, innebörden av god redovisningssed samt årsredovisningens roll och informationsinnehåll. En problematisering av de belysta fenomenen sker men även förslag till förhållningssätt och lösningar

lämnas.

2 Principer för räkenskaperna ifrågasatta i Lysekils kommun

2.1 Om kommunen

Allmänt

Lysekils historia präglas av dess unika läge längst ute på ett näs vid havet och vid Sveriges enda riktiga fjord - Gullmaren. Staden har under lång tid varit en känd badort och är än idag med stora och värdefulla naturtillgångar en populär turistort men också en progressiv industristad med ett differentierat näringsliv. Bygden har varit bebodd sedan bronsåldern och redan på 1500-talet fanns här en samhällsbildning. Utvecklingen gick sakta framåt och betingades under flera hundra år av fluktuerande sillperioder som så småningom lade grunden till dagens konservindustri. Stenhuggeriindustrin som förr var betydande har dock i princip upphört.

Sjöfarten har alltid varit av betydelse genom goda hamnar. Först som kusttrafik och fiske men idag med containertrafik till stora delar av Europa. Också tillverkning av containers sker här. Tillverkning av plast- och glasprodukter är exempel på andra moderna produkter som tillverkas i Lysekil. Motorn i Lysekils näringsliv är idag oljeraffinaderiet Scanraff med 600 anställda. Än en gång var det de unika geologiska förutsättningarna som bidrog till lokaliseringssvalet genom utomordentliga hamnmöjligheter och en djup och rak inseglingränna som förbinder Brofjorden med norska rännan och Atlanten. Värt att nämna är också Kristinebergs marinbiologiska station. Där verkar ett 70-tal forskare från flera olika universitet. Stationen är därmed Sveriges viktigaste marina forskningscenter.

Lysekils kommun har ca 15 400 invånare varav ca hälften bor i staden Lysekil. Befolkningspyramiden visar på ett överskott mot riksgenomsnitt av barn och ungdom samt äldre över 60 år. Denna struktur har en negativ inverkan på kommunens ekonomi. Kommunens näringslivsstruktur med betoning på tillverkningsindustri (33% mot 20% för riket i genomsnitt) innebär att man är konjunkturkänslig. Lågkonjunkturen har medfört

minskade intäkter och ökade kostnader vilket delvis är orsaken till kommunens svaga ekonomi. Kommunen är idag en av landets mest drabbade vad gäller arbetslösheten.

Socialdemokraterna är sedan mycket lång tid det ledande och regerande partiet. Efter valet 1994 fick de egen majoritet med 59% av rösterna. Detta är en av de största andelarna för socialdemokraterna i landet.

Kommunens ekonomi - den officiella bilden

Kommunens finansiella ställning (betalningsförmåga) har under perioden försämrats både på kort och lång sikt. Kostnadsutvecklingen har varit högre än intäktsutvecklingen och de ekonomiska resultaten har inte räckt till för att finansiera de stora investeringarna som genomförts, trots stora extraordinära intäkter (investeringsbidrag).

Självfinansieringen har varit låg och soliditeten har under senaste femårsperioden sjunkit från 41 % till 28%. En alltför stor del av investeringarna har finansierats med lån vilka fördubblats under perioden. Detta har tillsammans med de senaste årens kursförluster ökat de finansiella kostnaderna kraftigt. Dessa var tidigare förhållandevis låga som en konsekvens av låga räntor på utlandslånen.

Likviditeten har förbrukats och soliditeten sjunkit. Kommunens finansiella ställning har därför försämrats fortlöpande för hela perioden både på kort och lång sikt. Eftersom intäktssidan inte bedöms öka nämnvärt de närmaste åren gäller vid en fortsatt hög investeringstakt att nettokostnaderna måste minskas om ytterligare försämringar av den ekonomiska situationen ska undvikas.

Kapitlets fortsättning

Den finansiella analysen ger en bild av en ekonomi som utvecklats negativt och som är svag. I detta kapitel beskrivs fortsättningsvis hur denna situation uppfattas och hur den finansiella redovisningen används av

beslutsfattarna i syfte att bilda sig en uppfattning om kommunens ekonomi. Ett flertal av kommunens ledande politiker och tjänstemän har intervjuats om hur de bedömer kommunens ekonomi och vilket underlag de använder. Årsredovisningens roll, finansiella begrepp och finansiella strategier har i detta sammanhang blivit föremål för prövning.

2.2 Beslutsfattarnas bedömning och bedömningsunderlag

Likartad beskrivning men olika förklaringar

Politiker och tjänstemän uttrycker sig likartat då de beskriver Lysekils ekonomiska situation och utveckling. De använder sig inte av så många ekonomiska termer och mått utan mer av värderande ord och formuleringar. Det kan vara uttryck som;

"Ekonomin är mycket ansträngd"

"Den ekonomiska situationen är kärv"

"Vi är i en mycket farlig situation".....

"Den ekonomiska situationen är väldigt allvarlig, framförallt med tanke på framtiden".

Dessa uttryck anger inte vad som är bra eller dåligt och således ger de inte någon vägledning för bedömning rörande varför kommunens ekonomi är svag. Beslutsfattarnas uppfattning kring problemet blir något tydligare vid utsagor som följande.

"Pengarna räcker inte till till de politiska ambitionerna, service till invånarna"

"Vi har för lite medel över till investeringar"

"Vi lånar i princip till driften"

"Intäkterna räcker inte till för att driva kommunen"

Beslutsfattarna är alltså tämligen överens om att kommunens ekonomi är svag. Olika förklaringar till detta anges av de intervjuade. Oftast är det yttre ej påverkbara omständigheter som uppges vara orsaken till att ekonomin försvagats. Det kan vara att intäkterna minskat på grund av nya statsbidragssystem eller att kostnaderna ökat på grund av kostnadsövervältring från staten genom nya uppgifter och verksamheter. Dessa nya planeringsförutsättningar och verksamheter har kommit mycket snabbt och mer omfattande än vad beslutsfattarna kunde förutse. Kommunen har inte klarat av att anpassa sin verksamhetsvolym (kostnader) till de minskade intäkterna. Den största enskilda orsaken anges dock vara lågkonjunktorens effekter i form av minskade intäkter och ökade kostnader. En kostsam befolkningsstruktur har också angivits som en orsak.

De intervjuade är emellertid inte överens om vilka egna beslut och omständigheter som påverkat den ekonomiska situationen. Exempel på det är de stora investeringar som gjorts under senare år. Vissa anser att dessa påverkat ekonomin negativt medan andra menar att utan investeringarna skulle situationen på sikt bli ännu mer bekymmersam. Detsamma gäller om man i kommunen skulle minska kostnaderna genom att till exempel göra nedskärningar av verksamhet med försämrad service och uppsägningar som följd. Några av de intervjuade betonar att ett sådant handlande inte är möjligt eftersom det inte har väljarnas stöd. Ett annat redovisat synsätt kring problematiken är att om kommunen inte i tid tar tag i de strukturella problemen med den egna verksamheten så kommer obalansen i ekonomin att bli ännu mer besvärande i framtiden. Någon gång måste dagens lån betalas. En annan orsak till den försämrade ekonomin i kommunen anges vara de låga kommunala avgifterna och taxorna.

Vid fördjupning i dessa frågeställningar blir de politiska värderingarna och uppfattningarna allt mer framträdande. Svaren och förklaringarna till varför ekonomin har försämrats varierar och resonemangen är mer komplexa. Samma iakttagelse eller ekonomiska fakta kan tolkas såväl positivt som negativt. Bedömningen är beroende av vem som gör den. Här blir ibland redovisningen ett redskap och en källa för att finna argument som kan användas i den politiska debatten.

Räkenskaperna ifrågasätts

Statistiska jämförelser och trender anges vara mycket intressanta men man uttrycker samtidigt farhågor vid oförsiktig eller okritisk användning. Här anges redovisningen som otillräcklig. Tillförlitligheten och riktigheten i den ekonomiska informationen ifrågasätts. Den är inte alltid jämförbar varken över tiden eller med andra kommuner eftersom den sammanställs och redovisas på olika sätt.

I debatten om nödvändigheten av de stora investeringarna och deras effekt på kommunens ekonomi används och bedöms redovisningen olika. Försvaren ifrågasätter om tillgångarna är bokförda till rätt värde. Här bedöms inte räkenskaperna som rättvisande. Likaså framförs att nyttan av investeringarna inte direkt kan utläsas ur redovisningen. De nyckeltal som är tillgångsrelaterade ifrågasätts.

En annan orsak som redovisas till den försämrade ekonomin i kommunen är de låga kommunala avgifterna och taxorna. Detta förhållande anges dock samtidigt ur ett annat perspektiv vara positivt. I debatten om orsaken till kommunens ekonomiska situation hänvisar man alltså till redovisningen när den bekräftar den egna uppfattningen. Om den inte gör det pekar man i stället på redovisningens brister. Redovisningen kan inte ge den helhetsbild som efterfrågas politiskt. Verksamhetsbeskrivningar är trots brister mer intressanta än den övergripande finansiella redovisningen enligt de intervjuade beslutsfattarna.

Årsredovisningen är ett bra underlag men annan information är viktigare

Flera av de intervjuade hänvisar till redovisningen när bedömningar av kommunens ekonomiska situation görs. Men det är snarare vid de tillfällen då budgetberedningen sammanträder som beslutsfattarna får information om kommunens ekonomi. Likaså hänvisar man ofta till den information och de tolkningar av det ekonomiskt läget som kommunförbundet och departement redovisar. Förvaltningscheferna och framför allt ekonomichefen är de personer som står för information och ekonomiska analyser. Dessa lämnas både muntligt och/eller skriftligt. Informationsutbyte med

grannkommuner uppges också ligga till grund för ekonomiska bedömningar.

När årsredovisningens roll vid bedömningar av kommunens ekonomiska situation behandlas specifikt vid intervjuerna sägs allmänt att den är informativ och bra att ha som grund för den fortsatta verksamhetsplaneringen och budgetarbetet. Verksamhetsbeskrivningar och nyckeltal anges dock vara väl så intressanta som den externa finansiella redovisningen, det vill säga resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning. Vad gäller sifferdelen får resultaträkningen och nämndernas resultatutveckling (budgetavvikelse) mest uppmärksamhet. Men också investeringsredovisningen nämns ofta. Detta förklaras sannolikt av att kommunen på senare år haft - och fortfarande har - en mycket hög investeringsvolym.

Årsredovisningen har alltså en underordnad roll som informationskälla. I varje fall används den inte direkt utan utgör mer ett underlag eller uppslagsbok för information. Om det är information ur årsredovisningen som används av ekonomichefen vid olika situationer är oklart eftersom informationen då är avgränsad, anpassad och kompletterad till den aktuella fråga som just då diskuteras. För ekonomichefen gäller att årsredovisningen ligger till grund för ärenderedovisningen.

Ingen fastställd finansiell strategi

Det finns ingen entydig eller fastställd strategi avseende kommunens framtida finansiella utveckling och situation. Visserligen finns en gemensam strävan att hålla nere kostnadsutvecklingen. Men denna strävan är underordnad de politiska ambitionerna och åtgärderna som vidtas för att till exempel minska arbetslösheten i kommunen. Detta förväntas i nästa skede begränsa den kommunala kostnadsutvecklingen och positivt påverka kommunens finansiella utveckling och ställning.

När man inte är överens om vilka insatser som behövs för att minska arbetslösheten följer också svårigheter att följa upp och utvärdera vilken relativ inverkan gjorda insatser haft för den finansiella situationen.

2.3 Om finansiell bedömning

Beslutsfattarnas bedömningar av kommunens ekonomi är relevanta även om de uttrycks med allmänna ordalag utan stöd av finansiella termer och mått. Vid en jämförelse mellan de påståenden som görs om kommunens situation ("pengarna räcker inte till - till de politiska ambitionerna, service till invånarna" eller "vi har för lite medel över till investeringar" samt "vi lånar i princip till driften" och "intäkterna räcker inte till för att driva kommunen") och en genomförd finansiell analys - den officiella bilden - finns inga direkta avvikelser

Att bedömningarna inte är omfattande och strukturerade på samma sätt som i årsredovisningen behöver inte ses som en brist. Man kan inte förutsätta att beslutsfattarna ska uttala sig som ekonomer eller experter. Snarare är det ekonomer och experter som ska lämna information på ett sådant sätt att den blir begriplig för beslutsfattarna.

Generellt anser beslutsfattarna att årsredovisningen blivit bättre och mer informationsrik men ändå finns tydliga önskemål om en enklare och mer kortfattad information. Detta är ett av skälen till att årsredovisningens roll vid finansiell bedömning är underordnad den som lämnas av ekonomichefen och andra ekonomer. Dessa översätter ekonomiska begrepp och förklarar ekonomiska samband. Därigenom görs redovisningen mer lättillgänglig.

Beslutsfattarna känner dessutom osäkerhet huruvida redovisningen är rättvisande eller inte, vilket minskar dess trovärdighet och årsredovisningens roll. Det kan gälla värderingsfrågor av såväl materiella som immateriella tillgångar. Mest omdiskuterad är kanske ändå pensionsskulden. Om beslutsfattarna ifrågasätter tillförlitligheten i räkenskaperna och därmed ekonomernas analyser och bedömningar uppstår det utrymme för olika tolkningar och slutsatser. Det är självfallet problematiskt om redovisningen anses vara missvisande. Då medverkar den inte till att öka förståelsen eller kunskapen om verksamheten som ska leda till goda beslut i syfte att få en ökad effektivitet.

Det är inte heller den finansiella analysen i årsredovisningen som beslutsfattarna uppskattar mest utan det är de verksamhetsrelaterade

nyckeltalen och beskrivningarna. Beskrivningar och analyser i årsredovisningen förmedlar ingen helhetsbild och tidsperspektivet blir för kort. Framgång med politiska strategier är inte alltid påvisbara i redovisningen. Det kan till exempel röra sig om en hög och bra utbildningsnivå, bra miljö eller helt enkelt bara god kvalitet på den kommunala servicen. Man saknar instrument för utvärdering och blir oense om effekter vid eventuell neddragning av resurser till kommunala verksamheter. Eftersom man saknar uttalade och fastställda finansiella strategier blir också den finansiella redovisningen och analysen i årsredovisningen mindre uppmärksammas och efterfrågad.

Nu står inte behovet av rättvisande finansiell redovisning och behovet av beskrivningar och bekräftelser på den kommunala verksamhetens omfattning och kvalitet i motsatsförhållande till varandra. Men de prioriteras olika av beslutsfattarna. Studien av Lysekil väcker frågan om årsredovisningen kan klara av att tillgodose alla behov av information samt i vilka delar och på vilket sätt som den ska utvecklas. Frågan skulle lättare kunna besvaras om en ökad tydlighet fanns i de politiska strategierna. En sådan tydlighet skulle ge vägledning avseende vilken information som årsredovisningen ska innehålla för att tillgodose beslutsfattarnas krav och önskemål. Tydligheten och vägledningen gäller därvidlag inte minst vilka finansiella strategier som ska råda.

3. Detaljerad redovisning efterfrågas i Trollhättans kommun

3.1 Om kommunen

Allmänt

I Trollhättan är tillverkningsindustrin ett starkt dominerande inslag och så har det varit sedan början av 1900-talet. De två största industrierna idag är SAAB och Volvo Flygmotor. Neddragningar av personalstyrkan på dessa arbetsplatser har slagit hårt mot sysselsättningen i kommunen. Tillverkningsindustrins andel av den totala sysselsättningen i kommunen har minskat från 46% 1988 till 36% 1993. För Sverige som helhet har sysselsättningen inom tillverkningsindustrin under motsvarande tid minskat från 21% till 19%. Dessa siffror uttrycker både ett beroende av en industrigren och ett kraftigt fall i industrisysselsättningen jämfört med landet i övrigt. Trollhättan har idag i likhet med de andra kommunerna inom fyrstad en arbetslöshet klart över riksgenomsnittet. Kommunen har därför satsat hårt på sysselsättningsbefrämjande åtgärder under de senaste åren.

Detta bekymmersamma läge är egentligen inget nytt för Trollhättan. Kommunen har under hela sin moderna historia haft upp- och nedgångar i sysselsättningen i takt med expansions- och stagnationsperioder inom industrin (av både lokalt och globalt ursprung). Den första expansionsperioden, räknat från 1916 då Trollhättan fick stadsrättigheter, sträckte sig från 1916 till 1924. Då hade Trollhättan redan två stora etablerade industrier NOHAB och Stridsberg. Kanaler och kraftverk, en förutsättning för dessa industrier, var redan utbyggda. NOHAB tillverkade sedan länge turbiner och lokomotiv och Stridsberg var etablerade tillverkare av skärande verktyg.

Under 1920-talet drogs Trollhättan med i den internationella konjunkturunedgången som dock förstärktes av att ett kontrakt som NOHAB hade på 1 000 lokomotiv till Sovjetunionen bröts när nästan hälften av lokomotiven levererats. Kontraktet skrevs om till att gälla 500 lokomotiv. Konsekvensen blev massarbetslöshet och utflyttning. Nästa expansionsperiod började i

mitten på 30-talet. Då lade NOHAB grunden till det som senare skulle bli SAAB och Flygmotor. Expansionsperioden sträckte sig fram till mitten av 70-talet. Under denna tid etablerade sig SAAB och Flygmotor och befolkningen i kommunen ökade från ca 15 000 invånare till drygt 50 000 invånare (delar av befolkningsökningen kan hänföras till kommunsammanslagningar). Från mitten av 70-talet började en ny stagnationsfas som dock under andra halvan av 80-talet byttes mot en tillfällig uppgång. Idag råder återigen hög arbetslöshet. Hur ska kommunen långsiktigt kunna lösa detta problem? Historiskt har problemet lösts genom att man tagit vara på befintliga förutsättningar och från dessa byggt upp nya verksamheter. Ur gamla verksamheter har alltså nya skapats.

Trollhättans finansiella situation - den officiella bilden

Den finansiella situationen för Trollhättans kommun har de senaste åren långsamt försämrats. Både soliditeten (som representerar den långsiktiga överlevnadsförmågan) och likviditeten (som representerar den kortsiktiga överlevnadsförmågan) har stadigt blivit sämre. Denna utveckling kan, åtminstone delvis, förklaras av sysselsättningsläget i kommun, som ger minskade skatteintäkter och ökade kostnader i form av bidragsberoende och stödåtgärder. Soliditeten har minskat från 47% till 28% mellan 1989 och 1993. Under samma period har likviditeten (mätt som balanslikviditet) fallit från 1,3 till 0,8. Man kan också notera att förhållandet mellan verksamhetens nettokostnader och skatteintäkter samt generella statsbidrag försämrats från 83% år 1989 till 91% år 1993. Dessa nyckeltal pekar i en icke önskvärd riktning. En viktig fråga för kommunens framtida finansiella handlande är om utvecklingen på dessa nyckeltal representerar ett övergående konjunktorellt problem eller ett grundläggande strukturellt problem.

Kapitlets fortsättning

Precis som så många andra kommuner brottas Trollhättan idag med ekonomiska problem. Avgörande för utvecklingen är hur olika beslutsfattare uppfattar och bedömer situationen. Under senare år har

årsredovisningens betydelse som bedömningsunderlag uppmärksammas. Årsredovisningens ställning i detta avseende står i fokus i detta kapitel. Fem ledande politiker och tre cheftjänstemän har intervjuats i Trollhättan för att utreda årsredovisningens roll som bedömningsunderlag. I nästa avsnitt "Beslutsfattarnas bedömning och bedömningsunderlag" behandlas intervjuerna under tre teman. I det därpå följande och avslutande avsnittet "Om årsredovisningen som bedömningsunderlag" förs ett resonemang om årsredovisningens roll för beslutsfattare i kommuner.

3.2 Beslutsfattarnas bedömning och bedömningsunderlag

Restriktioner bestämmer språkbruk

En aktiv årsredovisningsanvändning borde medföra att lämnade beskrivningar hämtade stöd från årsredovisningen. Det förefaller finnas en gemensam referensram för beskrivningarna av det ekonomiska läget. Denna referensram är dock inte heltäckande. En samsynthet tycks råda om kommunens ekonomiska situation i den meningen att nästan samtliga beskriver den som genomsnittlig i förhållande till andra kommuner. På den punkten förefaller man vara förhållandevis överens. Därmed inte sagt att de uppfattar kommunens ekonomiska situation som oproblematiske.

Den innebörd som främst politikerna men även tjänstemännen lägger i den ekonomiska situationen varierar dock med hur de ser på dess orsaker och hur de ser på framtiden (i de fall politiker och tjänstemän ger uttryck för detta). En del ser strukturella orsaker till den ekonomiska situationen. Andra ser konjunkturella orsaker till den ekonomiska situationen. Politiker refererar ofta till omvärldsfaktorer och tjänstemän till budgetförutsättningar. Man kan ändå argumentera för att det åtminstone till del finns en gemensam referensram vid beskrivningarna av Trollhättans ekonomi. Nästan samtliga beskriver kommunens ekonomi som genomsnittlig i förhållande till andra kommuner. Frågan är vad referensramen består av och hur de skaffar den? Kan årsredovisningen spela en roll här?

Man kan konstatera att ingen av de intervjuade politikerna och tjänstemännen refererar till någon källa som grund för beskrivningen. Bland

politikerna är det endast en av de fem som använder redovisningsspecifika begrepp i beskrivningen, det vill säga sådana begrepp som inte står fria från årsredovisningen. Vanligt förekommande är allmänna ekonomiska begrepp såsom till exempel investeringar, inkomster och utgifter, det vill säga sådana begrepp som också förekommer i vardagsspråket. Beskrivningarna innehåller även värdemässiga uttryck som stabil, högre, lägre, bättre och sämre. Bland tjänstemännen använder samtliga åtminstone ett redovisningsspecifikt begrepp "skattekvot" (nettokostnadsandel). I övrigt använder dessa också allmänna ekonomiska begrepp samt värdemässiga uttryck. Nedan citeras två politiker och en tjänsteman.

"Trollhättans kommun har i grunden fortfarande en stabil ekonomi men den har fått vidkännas påfrestningar under lågkonjunkturåren i och med att vi får in lägre skatteintäkter och fortfarande har en hög ambition att hålla bra verksamhet".

"Vi är inte sämst men vi är inte bäst heller. Som jag bedömer det är det synd att man expanderat i den takten man har gjort under årens lopp på sådana saker som (.....) varit alldeles för påkostade (och) sådant som jag inte tycker kommunen ska syssla med".

"Jag tror vi har en förhållandevis hyfsad ekonomi. Vi ligger på skattekvoter mellan 90 och 94 procent (...) så vi har ju aldrig någonsin lånat pengar till driften av vår verksamhet, som andra kommuner gör (.....)".

Hur ska man tolka det faktum att tjänstemännens beskrivningar åtminstone anknyter till ett redovisningsspecifikt begrepp medan politikernas beskrivningar nästan uteslutande baseras på allmänna ekonomiska begrepp och värdemässiga uttryck? Man kanske inte ska tolka det som att tjänstemän använder årsredovisningen i större utsträckning än politikerna. Det är väl snarare troligt att de båda grupperna ger uttryck för vad de uppfattar vara de omedelbara ekonomiska restriktionerna för verksamheten. För tjänstemännen ligger denna restriktion i en av politikerna fastställd budget. En av utgångspunkterna för den kan vara målsättningar avseende olika ekonomiska nyckeltal. För politikerna däremot ligger restriktionerna i omvärlden.

Redovisningen saknar detaljer

Samtliga politiker och tjänstemän erhåller både skriftlig och muntlig information. Den skriftliga informationen är av två slag, dels skriftlig externt genererad information (tidningar och tidskrifter) dels skriftlig internt genererad information (budget- och redovisningsrapporter). Den skriftliga externt genererade informationen förefaller dock vara av mindre vikt. Det är bara två politiker som nämner denna form av information. Den ene för att erhålla information om omvärlden. Politikern ifråga menar att kunskaper om ekonomi i stort var nödvändiga för att kunna bedöma den egna kommunens ekonomi. Den andre politikern hade tidigare, när han inte satt i kommunstyrelsens arbetsutskott, informerat sig om den egna kommunens ekonomi via lokalpressen. Den skriftliga internt genererade informationen nämns av samtliga politiker och tjänstemän. Men det är bara några få politiker som nämner årsredovisningen som informationskälla.

Politikerna och tjänstemännen får också, som nämnts, muntlig information. Den muntliga informationen är också av två slag. För det första sådan muntlig information som erhålls vid sammanträden, t ex föredragningar i styrelser, nämnder och kommittéer. Denna information kan betecknas som muntlig information av formell karaktär. För det andra sådan information som erhålls vid informella kontakter mellan politiker/tjänstemän och ekonomichef. Denna information kan betecknas som muntlig information av informell karaktär. Sammanträden av olika slag förefaller vara viktiga för att skaffa sig kunskaper om kommunens ekonomi. I de fall politikerna och tjänstemännen sitter i flera styrelser, nämnder och kommittéer får de dessutom samma information presenterad flera gånger. För politikerna framstår arbetet i budgetkommittén som särskilt viktigt. Det nämns av samtliga politiker.

Tjänstemännen får information om kommunens ekonomi genom arbetet i KDL (Kommundirektörens ledningsgrupp). Det är också vid sammanträden som politiker och tjänstemän tar del av skriftlig information. En politiker menade att det var svårt att tillgodogöra sig den skriftliga informationen. Det var sammanträdena i sig som var viktiga. Avseende övriga, såväl politiker som tjänstemän, är det svårt att dra en skarp gräns mellan den skriftliga internt genererade informationen och muntlig information av formell karaktär. Några nämner också informella kontakter med ekonomichefen och andra ekonomer som informationskälla. Följande citat speglar

informationssituationen.

"Ja vad ska jag säga det är väl 50/50 jag menar sitter man i KSAU och sedan i kommunstyrelsen och kommunfullmäktige så får man det ganska många gånger muntligt fast det är ju samma sak så att ibland leder det inte till så mycket men naturligtvis så lusläser jag ju och ser förklaringar och sånt där innan man ställer dumma frågor"

Politikerna och tjänstemännen skaffar sig alltså information om Trollhättans ekonomi från många olika håll. Muntlig information av formell karaktär förefaller dock väsentligast. Det är svårt att skilja denna form av information från skriftligt internt genererad information. En viktig aspekt för att kunna utreda betydelsen av olika informationskällor för politiker och tjänstemän är att inte bara fokusera hur de erhåller information om Trollhättans ekonomi utan också hur de skulle vilja erhålla information om kommunens ekonomi. Användandet av olika informationskällor kan ju tänkas bero på deras kvalitet. Hur skulle då politikerna vilja få ekonomisk information? Två politiker och två tjänstemän har inga invändningar mot den skriftliga och muntliga informationen i sig. De anser att de får både bra muntlig och bra skriftlig information.

"(...) Vi har haft en speciell temadag kring ekonomi det är ett bra sätt att skaffa sig kunskaper (...) och i övrigt tycker jag att vi får ifrån vår ekonomichef bra underlag och bra muntlig information om hur vi följer budgeten under året och även bra redovisning när det är bokslutsdags och jag tycker också det är bra handlingar vi får inte minst från vår årsredovisning tycker jag är lättlästa".

Några av de intervjuade menade dock att informationsutbudet och informationsbehovet inte matchar varandra. Man vill kunna bedöma vilka konsekvenser olika handlingsalternativ får på lokal nivå. Vad innebär exempelvis en besparing på 4% för verksamheten? Det förefaller vara viktigt att kunna se det lilla i det stora. Enligt de intervjuades bedömning klarar inte redovisningen att tillgodose behovet av sådan detaljdata. En av dessa menar att besök ute i verksamheten är ett bra sätt att informera sig om verksamheten. Detaljerna fångas i mötet med människor och kompletterar den aggregerade redovisningsinformationen. Sammanfattningsvis

gäller alltså att några av intervjupersoner är nöjda med den skriftliga och muntliga informationen medan andra intervjupersoner önskar en utveckling i riktning mot en mer detaljerad redovisning där sambandet mellan ekonomi och verksamhet framgår.

Årsredovisningen - en uppslagsbok

De tidigare diskussionerna har givit för handen att årsredovisningens begrepp inte är så vanligt förekommande vid beskrivningar av kommunens ekonomi och att politikerna och tjänstemännen hämtar information om kommunens ekonomi från många olika håll. Vidare har det framkommit att några av intervjupersonerna anser att den skriftliga internt genererade informationen kan förbättras i vissa delar. Hur uppfattar då politikerna och tjänstemännen Trollhättans årsredovisning?

Endast en politiker säger uttryckligen att han har väldigt liten användning av årsredovisningen. Det är samme politiker som menar att det är svårt att ta till sig skriftlig information. Årsredovisningen fyller dock, enligt denne en funktion som uppslagsbok. En uppfattning som flera av intervjupersonerna stödjer. Politikern ifråga menar också att det finns en informell arbetsfördelning politiker emellan där vissa politiker intresserar sig för årsredovisningen och andra politiker intresserar sig för andra frågor.

"(...) man har väldigt lite användning av den. Vi får föredragningar om den och det är det man tar till sig. Det finns politiker som läser väldigt noga och ställer frågor. Det är bra. Jag tillhör inte dem och det beror på ärendemängden. Då läser jag något annat och så hoppas jag att de som läser den tycker det är bra att jag ställer frågor på det".

Övriga politiker och tjänstemän har i en eller annan form en positiv inställning till Trollhättans årsredovisning. Detta med undantag för pensionsskuldproblematiken som åtminstone för politikerna förefaller vara en källa till ständig osäkerhet om kommunens ställning och resultat. Två kategorier av argument för årsredovisningen förekommer. Dels argument för årsredovisningens kvaliteter i sig ur en pedagogisk och redaktionell synvinkel. Man menar att den är bra och lättfattlig. Dels att årsredovis-

ningen i någon mening är eller åtminstone borde vara en utgångspunkt i budgetprocessen. Två politiker och två tjänstemän menar att Trollhättans årsredovisning är bra, lättfattlig och pedagogisk. Två politiker och en tjänsteman betonar årsredovisningens roll i budgetprocessen. Åtminstone politikernas resonemang är dock starkt normativt. Resonemanget går ut på att man borde använda årsredovisningen i budgetprocessen mer än vad man faktiskt gör. Följande citat belyser de två kategorier av argument för årsredovisningen som faktiskt förekommer.

"Jag tycker att man gör en mycket bra årsredovisning, en lättfattlig årsredovisning (.....) man kan (...) resonera med folk som inte förstår ekonomi".

"Jag tror att vi som politiker måste använda årsredovisningen mer än vi gjort tidigare (.....) Jag tillhör dem som tycker att vi kanske i många fall lägger ner alldeles för mycket arbete, både bland tjänstemän och politiker - på att gå ner i för mycket detaljer när det gäller budgetarbetet. Det är ju egentligen redovisningen som är det viktiga (.....)".

Uppfattningarna om årsredovisningen varierar alltså från att den fyller en funktion som uppslagsbok till att den har en funktion i budgetprocessen. Mot bakgrund av att den senare uppfattningen är starkt normativt färgad finns det fog att anta att årsredovisningen reellt fungerar som uppslagsbok.

Hur ser då politikerna och tjänstemännen på årsredovisningens olika delar? Finns det något de har mer nytta av än något annat i årsredovisningen såsom resultaträkning, balansräkning, finansieringsanalys och/eller nyckeltal? I de fall intervjupersonerna (åtminstone politikerna) resonerar mer ingående kring resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys så rangordnas de med utgångspunkt från vilka nyckeltal man kan hämta från dem. Några menar att samtliga tre redovisningsmodeller är viktiga, eller åtminstone att resultaträkning och balansräkning är viktiga, och lyfter i så fall fram flera nyckeltal som väsentliga (nettokostnadsandel och soliditet). En viss skepsis finns dock mot soliditetstalet. Det anses vara ett påfund från näringslivet. Det förefaller dock finnas en förhållandevis medveten koppling mellan redovisningsinstrument och nyckeltal. Man lyfter fram resultaträkning, balansräkning, nettokostnadsandel och soliditet. Nyckeltalen finns också i kommunens finansiella strategi. Man kan ju

fråga sig om nyckeltalen anses viktiga just för att de finns i den finansiella strategin eller om den finansiella strategin ser ut som den gör för att nyckeltalen är viktiga. Oavsett vilket finns ett visst sammanhang mellan redovisningsinstrument, nyckeltal och finansiell strategi i resonemangen om kommunens årsredovisning. Likväl förefaller den spela en begränsad roll, nämligen rollen som uppslagsbok.

3.3 Om årsredovisningen som bedömningsunderlag

En sammanfattande slutsats utifrån intervjuerna är att årsredovisningen inte spelar någon framträdande roll för politiker och tjänstemän. Förvisso argumenterade några intervjupersoner för årsredovisningens roll i ekonomistyrningen, men argumenten var, åtminstone för politikernas del, normativa. De handlade mer om hur det borde vara än om hur det är. Årsredovisningen förefaller närmast fylla en funktion som uppslagsbok.

En möjlig förklaring till att årsredovisningen spelar en marginell roll för politiker och tjänstemän kan ligga i den totala informationssituationen. De får inte bara information om kommunens ekonomi via årsredovisningen. De får ju också information vid föredragningar i nämnder, kommunfullmäktige, kommunstyrelse och kommittéer (där också skriftlig redovisningsinformation presenteras) samt vid informella kontakter med ekonomichefen eller ekonomer ute på förvaltningar. För politiker framstår härvidlag budgetkommittésammanträden som särskilt viktiga. Genom att ekonomisk information möter politiker och tjänstemän flera gånger under ett år får de en ständig uppdatering av bilden av kommunens ekonomi. Vidare leder troligtvis de återkommande mötena till att information om kommunens ekonomi ständigt repeteras. När årsredovisningen kommer är informationen i den redan känd.

Kommunens årsredovisning konkurrerar således med andra informationskällor. Dessutom är det ju faktiskt så att en kommuns årsredovisning fastställs formellt av kommunfullmäktige efter behandling i kommunstyrelsen. Det innebär att årsredovisningen i sig behandlas under möten. Självfallet kan då årsredovisningen få en underordnad roll och tendera att bli en uppslagsbok. Den bekräftar det man diskuterat. Den är

ett "mötesprotokoll" man kan återvända till för att få klarhet i vad som sagts. I konkurrens med andra informationskällor minskar kommunens årsredovisning i betydelse.

En annan möjlig förklaring till årsredovisningens marginella roll kan ligga i att den endast innehåller aggregerad information på en hög abstraktionsnivå. I de fall man söker "ärendeorienterad information" räcker årsredovisningen inte till. Man har i vissa sammanhang behov av information om konsekvenser av olika handlingsalternativ för ett "enskilt fall" men har i (års)redovisningen bara tillgång till aggregerad information. Några av intervjupersonerna i Trollhättan menar ju att redovisningen inte tillgodoser behovet av detaljdata. Årsredovisningens marginella roll kan härvidlag förklaras av att den är starkt orienterad mot aggregerade data. Särskilt för politiker förefaller finnas en diskrepans mellan informationsbehov och informationsutbud. De har ju att ta ställning till en mängd faktorer och hänsynstaganden i sina bedömningar, vilket ger ett synnerligen komplext informationsbehov. Ett informationsbehov som knappast löses med mer redovisning. Kanske lösningen ligger i att "organisera bort" informationsproblemet? De senaste årens organisationsreformer i kommunsektorn har ju avgränsat politikerrollen från "de enskilda fallen". Tydligast på denna punkt är beställar-utförarmodellen där politikerna står för beställningar/mål och tjänstemännen för utförandet. Härigenom organiseras delar av problematiken bort. Och till den del man inte lyckas organisera bort ovanstående informationsproblem blir redovisningen, och årsredovisningen, ofullständig.

4 Ekonomerna informerar och redovisningen bekräftar i Uddevalla kommun

4.1 Om kommunen

Allmänt

Uddevalla är onekligen en hårt prövad stad och kommun. Under de senaste decennierna har förutsättningarna för verksamheten i kommunen drastiskt förändrats. Det stolta Uddevallavarvet avvecklades successivt under 70-talet och såg sitt definitiva slut när den gigantiska bockkranen fälldes 1986. TV-bilder över denna händelse kablades ut över hela världen och blev samtidigt ett tillfälle att marknadsföra kuststaden Uddevalla. En stor industripolitisk satsning skedde efter varvets nedläggning. Bygget av en motorväg till Uddevalla beslutades och Volvo etablerade sig i kommunen. Det betraktades som det stora lyftet. Volvos vinstkraft och framtidsvisioner var precis vad som behövdes och äntligen efter ett antal år av osäkerhet kom en stabil industriell verksamhet till kommunen. Pessimister uttryckte emellertid samtidigt att beroendet av bilindustrin nu blev lika starkt som det tidigare beroendet av varv. Dessa personers utsagor togs nog inte på riktigt allvar, men alla vet ju hur det gick. Volvos Uddevalla-fabrik blev en del av bilindustrins överkapacitet och innan man egentligen hade hunnit att visa hur duktig man var på att bygga bilar så lades fabriken ned. Under volvoåren uppgick andelen sysselsatta inom industrisektorn till 16%. Idag är den 8% och industrisektorn är snart lika "stor" som jordbruksnäringen, men det beror inte på att den senare näringen växer. En konsekvens av de stora industrinedläggningarna har också varit att en rad mindre företag i kommunen och regionen har tvingats upphöra. I Uddevalla har många företag varit "anslagsfinansierade" av varvet och senare av Volvo. Dessa finns inte heller kvar.

De industriella förändringarna förenas med neddragningar även inom andra samhällssektorer. Infanteriregementet finns inte längre och Uddevalla sjukhus brottas med stora problem och uppsägningar i stor omfattning har skett. Sjukhuset har idag en betydande ekonomisk obalans och fortsatta

neddragningar befaras. Den utveckling som har varit innebär att drygt 4.000 personer är arbetslösa idag. Nästan 20% av den arbetsföra befolkningen saknar ordinarie arbete. Vad detta betyder för den kommunala ekonomin är alldeles uppenbart. Ett minskat skatteunderlag ger minskade intäkter och en ökad arbetslöshet ger ökade kostnader för sociala insatser. Vidare sker naturligt i en sådan situation en förändring av åldersfördelningen mot fler åldringar. Därav följer också på sikt ökade kostnader inom området social service. Förändringar för den kommunala ekonomin sker då från ett utgångsläge som är svagt. Uddevalla har en betydande låneskuld som ska amorteras och som medför räntekostnader.

Finansiella nyckeltal ur årsredovisningen - den officiella bilden

Den finansiella utvecklingen i Uddevalla har under de senaste åren varit tämligen gynnsam. En viss förbättring har skett av den finansiella styrkan mätt som andelen eget kapital i förhållande till de totala tillgångarna. Soliditeten förbättrades från 19% till 21% mellan 1992 och 1993. En förändring som innebar ett trendbrott. Det redovisade resultatet har förbättrats och förändringarna av den kortsiktiga betalningsförmågan har innefattat en betydande amortering av kommunens låneskuld. Denna amortering har i kombination med ett förbättrat ränteläge inneburit en väsentlig minskning av räntekostnaderna. 1992 utgjorde räntekostnaderna 11% av skatteintäkterna. 1993 fordrade räntekostnaderna 8% av kommunens skatteintäkter. En betydande förbättring har således skett men samtidigt gäller att det finansiella åtagandet är betydande. Den positiva utvecklingen för kommunen sker utifrån en svag finansiell situation och en hög nivå vad gäller skattesats och avgifter. Ett relevant sätt att sammanfatta årsredovisningens bild är att förändringen är positiv men situation fortfarande besvärande i finansiellt avseende.

Kapitlets fortsättning

Den samlade bilden av Uddevalla är dyster men inte helt entydig. En viktig fråga är hur situationen i Uddevalla bedöms av beslutsfattarna. I detta kapitlet behandlas fortsättningsvis hur det finansiella läget uppfattas

och hur den finansiella redovisningen används av beslutsfattare i Uddevalla kommun. Fem ledande politiker i kommunen, samtliga kommunalråd, har intervjuats rörande hur de bedömer kommunens ekonomi och vilket underlag de använder vid bedömningen.

4.2 Beslutsfattarnas bedömning och bedömningsunderlag

Situationen är allvarlig men det finns olika tolkningar

Den finansiella situationen för kommunen uppfattas av de intervjuade politikerna som allvarlig och besvärande. Några citat från intervjumaterialet får illustrera detta.

"Det är naturligtvis ingen lysande historia som manar till efterföljd från andra kommuner"

"Den är ju inte bra och det är klart att man skulle kunna önska sig mycket bättre"

"Vi har ett speciellt svårt läge här"

Ovanstående är tre olika sätt att uttrycka situationen. När innebörden i det allvarliga läget närmare preciseras sker det genom att hänvisa till den betydande låneskuld som kommunen har och den höga skatte- och avgiftsnivå som gäller. Ekonomin uppfattar man således vara besvärande, men samtidigt gäller att de fem intervjuade finner omständigheter som gör att situationen ändå är hanterbar. Ett vanligt förekommande uttryck är att det trots allt inte är någon katastrof. En rad olika förklaringar och resonemang förs och det förefaller som om de olika intervjupersonerna har sina egna specialbeskrivningar på temat varför kommunens ekonomi är hanterbar. En av de intervjuade talar om att kommunen inte lånar till driften och att låneskulden nu sjunker. En annan talar om att tillgångsvärdet per invånare är betydligt högre än låneskulden per invånare så med den utgångspunkten är ju trots allt ekonomin fortfarande tämligen god.

I samband med att innebörden och betydelsen av soliditetsbegreppet

behandlades förde en annan av de intervjuade ett långt resonemang kring tillgångsvärdering. Eventuellt är tillgångsvärdena alldeles för låga i redovisningen och kommunens ekonomi således bättre än vad den förefaller vara. Å andra sidan finns, vilket ekonomichefen anført vid diskussioner med sagesmannen tillgångar upptagna i balansräkningen som har ett marknadsvärde som är noll. Enligt intervjupersonen är det viktigt att vara medveten om svårigheten att använda soliditetsmättet inom offentlig förvaltning. Man måste vara kunnig om måttets brister. En annan av de intervjuade menar att soliditeten trots allt är rätt god och det är en viss garanti för att kommunen ändå har möjlighet att våga göra vissa satsningar. Man anar att bakom resonemanget ligger en föreställning om att en positiv soliditet är ett uttryck för viss finansiell styrka. En soliditetsnivå över noll är således acceptabel. De ovan redovisade resonemangen handlar dels om faktiska omständigheter som gör att ekonomin ändå inte är så bekymmersam dels om en tolkning av redovisningen som leder till en tämligen optimistisk bedömning.

Ett annat sätt att resonera kring kommunens ekonomi, som innebär att man tonar ned problematiken, är att mer direkt ifrågasätta redovisningen. Boven i dramat anses av några av de intervjuade vara redovisningsprinciperna. Förändringen av dessa har bland annat inneburit att pensionsåtagandet bokats upp och detta redovisas numera som skuld. Tjänstemän och vissa politiker i kommunen förefaller ha drivit frågan hårt att pensionsskulden och pensionsskuldens förändring ska med i redovisningen. Så har också skett och hanteringen följer rådande praxis i kommuner och landsting.

En uppfattning bland några av de intervjuade kommunalråden är emellertid att den negativa bild som redovisningen förmedlar när pensionsskulden är medräknad är överdriven. En av de intervjuade menar att överskotten under de senaste åren har gömts i pensionsskulden. Vederbörande ifrågasätter poängen med stora avsättningar nu när kommunerna har problem. Man har intresserat sig för lite för vad som händer efter "puckeln". En annan av de intervjuade redovisade stor osäkerhet rörande hur problemet ska tolkas. Ett konstaterande är att pensionsskuldredovisningen har lett till en viss trovärdighetskris för redovisningen. En osäkerhet råder över pensionsåtagandets innebörd och därav följer att tolkningen av redovisningen också blir oklar.

Förändringar av redovisningsprinciper har också inneburit att kontinuiteten i redovisningen gått förlorad, vilket en av de intervjuade beklagar. Förändringar vart tredje eller vart femte år till exempel är väl rimligt enligt intervjupersonen, men förändringar varje år gör det problematiskt eftersom jämförelser då försvåras eller kanske till och med omöjliggörs.

Redovisningsförändringarna förefaller således ha en lugnande inverkan på beslutsfattarna eftersom det kan vara dessa som är skälet till redovisade problem. Det kan i sammanhanget nämnas att det finns en stor respekt för de redovisningsprincipiella bedömningar som tjänstemännen på ekonomikontoret gör. Tjänstemännen serverar ett underlag utan att snegla på vad den ena eller den andra tycker enligt en av de intervjuade. Enligt en annan av de intervjuade gör tjänstemännen en expertbedömning och någon politisk påverkan eller inblandning i den bedömningen sker inte. Det hindrar dock inte att man som politiker kan ifrågasätta bedömningen, men någon styrning eller påverkan förekommer inte. Ekonomichefen är mycket tydlig rörande vad som är tjänstemannafrågor och vad som är politikerfrågor enligt en av de intervjuade och ekonomichefen skulle inte acceptera någon styrning.

Ett ytterligare sätt att resonera innebär att man istället betraktar kommunens ekonomi utifrån medborgarnas perspektiv. Som politiker representerar man invånarna och därför är det betraktelsesättet det naturliga för intervjupersonen. Bedömningen av kommunen blir i det perspektivet negativ eftersom kommunen har högre skatt och avgifter än de flesta andra kommuner. Samtidigt gäller att bedömningen påverkas av vilka parametrar som räknas. Tar man till exempel hänsyn till att boendekostnaderna är betydligt lägre i Uddevalla än i lågskattekommuner som Göteborg så blir ju bilden en helt annan. Även här finns således utgångar som minskar oron.

Det förekommer också att man jämför sig med andra. Flera av intervjupersonerna relaterar sig i sina resonemang, berättelser och beskrivningar till andra kommuner. Trollhättan har det bättre. Där finns fortfarande SAAB kvar medan Uddevalla tappat såväl Volvo som Elit-fönster. I Haninge är det mycket värre och även Göteborg har det betydligt sämre ställt. För den senare gäller dock att det finns en skattehöjningspotential och dessutom utlovade extra bidrag från staten. En annan kommun som nämns är Vänersborg som befinner sig i samma situation som Uddevalla.

Att relatera sig till andra förefaller således vara ett sätt att hantera den oro man känner för den egna situationen.

Muntlig information dominerar och det skriftliga bekräftar

Underlaget för de bedömningar som görs består framför allt av muntlig information från ekonomikontoret. Ekonomichefen och dennes medarbetare röner stor uppskattning bland de intervjuade. Man frågar personalen vid ekonomikontoret och har ett stort förtroende för de bedömningar som dessa gör. Kommunalrådsberedningen är tillika budgetberedning och i denna sprids ju mycket information kring ekonomi. Muntlig information som lämnas här anses vara mycket betydelsefull. Många gånger är det så att information först levereras muntligt för att senare bekräftas i skriftlig form. En annan viktig del i bedömningsunderlaget är omvärldsinformationen. Massmedia nämns här liksom kommunförbundets rapporter och cirkulär.

De intervjuade är också nöjda med den informationssituation som råder. I sammanhanget betonas det förtroende som finns för ekonomichefen och ekonomiavdelningen. Problemet är enligt några av de intervjuade inte informationen som sådan utan tiden det tar att hantera informationen. Man har inte tid att ta del av allt och medverka vid alla genomgångar. Det är det som är problemet enligt den intervjuade. En annan av de intervjuade tar upp kompetensproblematiken. Underlaget är bra men skolningen på det ekonomiska området är inte alltid relevant. Det är idag för få i varje parti som har tillräckliga kunskaper för att kunna följa och medverka i den ekonomiska debatten. En av de intervjuade menar att informationen säkert är bra men att de förändringar av olika slag som skett under senare år har inneburit att redovisningen blivit otydlig. Sysslar man inte professionellt med ekonomi så kan det vara svårt att hänga med. Intervjupersonen markerade också sin ståndpunkt genom att hävda att de ekonomiska frågeställningarna blivit alltför dominerande under senare tid. Frågorna behandlas idag från fel håll så att säga. Enligt intervjupersonen borde övervägandena rörande behovet av verksamhet och dess innehåll och kvalitet göras först och vara utgångspunkten för ekonomiska beslut och bedömningar.

Årsredovisningen är bra men användningsområdet är begränsat

Årsredovisningens roll som dokument behandlas inte spontant av någon av interjupersonerna. När frågan särskilt behandlades framkom dock att de flesta var nöjda med årsredovisningen. Det är ett viktigt dokument som ger en allmän och övergripande bild av ekonomi och verksamhet i kommunen. En kritisk synpunkt som framkom, vilket tidigare berörts, var att det skett för stora förändringar som gör att årsredovisningsinformationen inte är jämförbar över tiden. En synpunkt var att årsredovisningen inte säger något om innehållet i verksamheten. Man får inte veta vad man fått för pengarna och det är ju det som egentligen är intressant. Flera påpekar att årsredovisningen inte innehåller detaljer. Den är därför inte användbar i mer konkreta diskussioner kring verksamheten. En av de intervjuade uttrycker sig på följande sätt

"Det är ju inget dokument som man tittar på varje dag. När man gått igenom det så ligger det där borta i en hög någonstans och ändå är väl ett av de mest viktiga dokumenten just årsredovisningen".

Citatet ovan speglar tämligen väl inställningen till årsredovisningen. Den är ett viktigt dokument men det förfaller som om årsredovisningen saknar ett direkt användningsområde.

Finansiell strategi finns och påverkar men är otydlig

Den finansiella situation i kommunen har som tidigare konstaterats förbättrats. Förändringarna är i enlighet med den finansiella strategi som formulerats. Någon tydlig gemensam bild av denna finansiella strategi föreligger emellertid inte bland de intervjuade. Beskrivningarna varierade men det som återkom var strävan att få ned låneskulden. Några av de intervjuade tog i sammanhanget upp de förändringar som skett vad gäller hanteringen av finansiella frågor. Koncernkonton och strängare krav för kommunal borgen var viktiga förändringar initierade och genomdrivna av ekonomikontoret.

4.3 Om finansiell bedömning

En viktig roll i den finansiella bedömningen har ekonomichefen och tjänstemän på ekonomikontoret. Politikerna förlitar sig i hög grad på de bedömningar som görs av ekonomerna. Muntlig information dominerar och det handlar om förtroende. Ett förtroende som förefaller utvecklas över tiden. Den nuvarande ekonomichefen tillträdde 1988 och successivt har denne byggt upp ett förtroendekapital för sig själv och för ekonomiavdelningen. Politikernas förtroende och respekt för de bedömningar som ekonomerna gör är basen i den finansiella bedömningen. Beskrivningarna rörande finansiell strategi är ett bevis på förtroendet för ekonomerna.

Samtidigt som ekonomerna har en mycket stor betydelse i den externa informationsgivningen kan man ändå notera att samtliga fem intervjuade kommunalråd har sin egen förklaring till varför den finansiella bedömning som en analys av årsredovisningen leder fram till och som ekonomerna är bärare av inte är hela sanningen. Det finns omständigheter som innebär att den rent finansiella bilden inte är rättvisande. Kommunernas särart innebär att en annan slags bedömning också måste göras. De finansiella måtten är inte fullt ut tillämpbara i kommuner. Politikernas specialnyckeltal är ju tydliga uttryck för detta.

Ett annat sätt att uppfatta diskussionerna om och problematiseringen av den finansiella redovisningen är att förklaringarna och argumenten är ett sätt att minska trycket. Det omvandlingstryck som är etablerat mot kommunerna hanteras genom att söka starka sidor i kommunens situation. Läget blir då inte lika akut. Den oklarhet som råder vad gäller den finansiella redovisningens innehåll och innebörd blir argument för att inte ta den på allvar. Strävan efter en riktig mätning och tillämpning av god redovisningssed leder därför till att redovisningens roll reduceras. En konflikt föreligger mellan tillämpning av god redovisningssed och syftet med god redovisningssed nämligen att ge upphov till goda effekter. I alla fall gäller detta i ett kortsiktigt perspektiv.

Det kan noteras att den klassiska frågan om balansräkningens roll är föremål för diskussion. Balansräkningen tillmäts så kallade statiska uppgifter, det vill säga att mäta tillgångarnas värde och förmögenheten. Resonemangen förs inte i termer av balansräkningens roll men innebörden

är densamma. En betoning sker även av vikten av jämförbarhet och kontinuitet, det vill säga redovisningen tilldelas dynamiska uppgifter. Mellan dessa båda föreställningsramar och krav på redovisningen råder ett konfliktförhållande. För redovisningsmakarna är en vetskap om de dubbla uppgifterna en utgångspunkt för utveckling av modeller och metoder.

Årsredovisningen passar ingen. Samtidigt är den ett viktigt dokument. Det är en institution som står för ordning och reda. Den är ett dokument som det finns möjlighet att gå tillbaka till och som är en slags fast punkt i tillvaron. Med den utgångspunkten bör årsredovisningen utvecklas. Vilken information som blir mest angelägen med ett sådant användarperspektiv är en viktig fråga.

5 Vänersborgs kommun - årsredovisningsdokumentet har en underordnad roll

5.1 Om kommunen

Allmänt

Vänersborgs kommun är belägen i den nordvästra delen av Västergötland och den sydligaste delen av Dalsland. Kommunens huvudort Vänersborg är residensstad i Älvsborgs län och huvudort för landstinget. Vänersborg grundades 1642 (privilegier 1644) efter order om flyttning av handelsplatsen Brätte, belägen några kilometer söderut, och blev residensstad 1679. Eld är något som går igen i Vänersborgs historia. Flera gånger har staden drabbats av eldsvådor. I oktober 1834 lades nästan hela staden i aska. Residenset och kyrkan klarade sig dock och finns idag bevarade i sina ursprungliga skick.

Vänersborgs kommun har sedan 1980 haft en positiv befolkningsutveckling. De senaste åren har kommunen dock minskat något befolkningsmässigt. Kommunen har idag ca 37 000 invånare varav 21 000 bor i tätorten Vänersborg. 27% av invånarna i kommunen är under 20 år och 17% är över 65 år.

Sysselsättningen domineras av offentliga och andra tjänster (45% av arbetstillfällena), medan tillverkningsindustrin ger arbete åt 1/4 av de förvärvsarbetande. Företagsnedläggningar och nedskärningar har medfört att arbetslösheten är hög - 10% i augusti 1994, två procentenheter högre än riksgenomsnittet. Kommunen har vidare en relativt stor andel sysselsatta inom jordbruk. Goda förutsättningar för denna verksamhet finns på Brålandaslätten i Dalsland samt i kommunens sydöstligaste del.

Kommunens största arbetsgivare är landstinget, flera stora sjukvårdsinrättningar av skilda slag, kommunen själv, länsstyrelsen och andra statliga länsmyndigheter. Bland industriföretagen märks VBG-produkter i Vänersborg, Holmens bruk AB och Vargöns Alloys AB båda i Vargön, samt livsmedelsföretaget Toppfrys i Brålanda.

Den politiska makten har skiftat mellan det borgerliga blocket och det socialistiska de senaste 20 åren. Under större delen av 80-talet hade kommunen en socialdemokratisk majoritet. De tre senaste åren har de borgerliga styrt kommunen. Den politiska situationen i Vänersborgs kommun utmärks också av förekomsten av flera småpartier.

Finansiella nyckeltal - den officiella bilden

Vänersborgs kommun har under de senaste åren brottats med en kärv ekonomi. Det egna kapitalet har minskat kraftigt under senare år och uppgår för närvarande till 11,9 Mkr. Det medför en soliditet på 2%.

En av förklaringarna till det besvärliga ekonomiska läget är att i slutet på 80-talet och i början på 90-talet gick 97% av kommunens skatteintäkter till att finansiera den löpande verksamheten och kommunens finansiella kostnader. Det blev för lite skatteintäkter kvar till att finansiera investeringarna med. Kommunen tvingades i stället låna till investeringarna och detta medförde ökade finansiella kostnader som fick betalas med kommande års skatteintäkter. En annan förklaring är uppbokningen av pensionsskulden som också bidrog till att kommunens eget kapital försämrades fram till 1992. Det uppgick som lägst till 1,1 Mkr.

Sedan 1992 har kommunen förändrat sitt årliga resultat och 1993 fordrade den löpande driften 90% av årets skatteintäkter, detta kan jämföras med 1990 då driften tog 97% i anspråk (Det bör påpekas att här avses driftkostnader exklusive pensionsskuldens förändring). Kommunen har alltså lyckats anpassa sina driftkostnader till skatteintäkterna. Detta har givit utrymme för att täcka pensionsskuldens förändring och till att skattefinansiera större delen av årets investeringar. Kommunen har också minskat sin låneskuld med 63 Mkr. Alla dessa faktorer har medfört att soliditeten förbättrades till 2% under 1993.

Kapitlets fortsättning

I avsnitt 5.2 "Beslutsfattarnas bedömning och bedömningsunderlag" beskrivs hur ledande politiker och tjänstemän ser på den uppkomna ekonomiska situationen i Vänersborg. Här behandlas också vilka olika informationskällor som ligger till grund för deras bedömning samt vilken roll årsredovisningen och dess innehåll har som bedömningsunderlag. Kommunens finansiella strategi inför framtiden är ett annat område som berörs. I det avslutande avsnittet 5.3 "Om finansiell bedömning" förs ett övergripande resonemang kring årsredovisningen och dess roll.

5.2 Beslutsfattarnas bedömning och bedömningsunderlag

Vänersborgs ekonomiska situation anses bekymmersam

"Kommunen har en klart ansträngd ekonomi"

"Det framtida handlingsutrymmet är klart begränsat"

"Det är ovanligt besvärligt ekonomiskt"

Detta är några typiska uttryck när politiker och förvaltningschefer beskriver Vänersborgs kommuns ekonomiska situation under de senaste åren. Beskrivningen sker oftast utifrån allmänna värdemässiga omdömen som "ansträngd", "besvärlig" och "bekymmersam". Det är ingen som refererar till den ekonomiska analysen i årsredovisningen. Fackmässiga redovisningsbegrepp används endast i undantagsfall och då handlar det om begrepp som "soliditet", "förändring av eget kapital" och "resultat efter skatteintäkter och finansnetto".

Det framgår dock av intervjuerna att politikernas och förvaltningschefernas sätt att se och analysera ekonomin påverkas av den fackmässiga informationen, även om de använder ett språk som inte innehåller fackmässiga nyckeltal utan som mer kretsar kring allmänna värdemässiga begrepp. Ett exempel på detta är den politiker som använder uttrycket "ovanligt besvärligt ekonomiskt läge" i sin beskrivning av kommunen. Lite

senare i intervjun framgår det att han med detta avser kommunens höga låneskuld, vilken ger upphov till höga räntekostnader som på sikt minskar utrymmet för verksamhet i kommunen.

Politikerna ser och beskriver kommunens ekonomiska läge ur ett bredare perspektiv än förvaltningscheferna. Förvaltningscheferna refererar oftast bara till sin egen verksamhet och hur den ekonomiska situationen har slagit mot förvaltningen. En förvaltningschef uttrycker det på följande sätt:

"Den ekonomiska situationen mäts i våra ramanslag"

Politiker ger ofta också en mer samhällelig syn på den ekonomiska situationen. De refererar i sina resonemang till till exempel förhållanden avseende arbetslöshet och nedlagda samt nya företag på orten.

De flesta intervjuade anser alltså att Vänersborgs kommun befinner sig i ett besvärligt ekonomiskt läge. Många tillägger dock som en slags förmildrande omständighet att ekonomin har förbättrats de två senaste åren genom stora besparingar. Vi har det under kontroll eftersom soliditeten inte sjunker längre resonerar flera politiker och tjänstemän. Andra intervjuade menar att åtminstone verksamheten i Vänersborg håller hög kvalitet, vilket är positivt inför framtiden även ur ett ekonomiskt perspektiv.

En av förklaringarna till den rådande ekonomiska situationen i Vänersborg är den skiftande politiska majoriteten, menar de flesta politiker och förvaltningschefer. Flertalet av de intervjuade anser att kommunens politiker har varit för välvilliga i sina bedömningar av verksamhetens krav under de senaste åren. En politiker formulerar det på följande sätt.

"Kommunens ekonomiska situation beror på skiftande majoritet, välvilja att vilja ge service och genomföra vallöften har dominerat"

En annan förklaring som framkommer i intervjuerna kring den besvärliga ekonomiska situationen är att statens åtstramningar har påverkat den kommunala ekonomin i negativ riktning. Vänersborgs kommun har inte varit någon vinnare i de omläggningar som har skett under senare tid av statsbidrag och skatteutjämningsystem anser flera politiker.

Muntlig information påverkar mest och skriftlig kompletterar

Ekonomisk information kan vara av olika slag. Den kan vara externt eller internt genererad, skriftlig eller muntlig, formell eller informell. Politikerna och tjänstemäns uppfattning om den kommunala ekonomin påverkas hela tiden av dessa typer av information. Olika typer av informationskällor har olika tyngd och påverkar därför i olika hög grad den enskilda personens sätt att se på ekonomin. De intervjuade politikerna och förvaltningscheferna i kommunen nämner följande informationskällor som betydelsefulla, när de bildar sig en uppfattning om det ekonomiska läget i kommunen.

- Information från ekonomichefen i ledningsgruppen
- Ekonomiska dokument från ekonomiavdelningen
- Bankernas granskning av Vänersborgs kreditvärdighet
- Diskussioner med ekonomichefen
- Bedömningar i partigrupper
- Meddelanden om nedskärning i ramen
- Kontinuerlig rapportering i kommunstyrelsen av ekonomiavdelningen
- Budgetdiskussionerna i budgetberedningen
- Tidningar och tv

Den interna muntliga informationen, såväl den formella som den informella påverkar politiker och förvaltningschefer mest. Flera av de intervjuade menar att man inte riktigt kan ta del av all ekonomisk information, utan förlitar sig på föredragningar och den information de får i samband med informella samtal som förs med företrädarna för ekonomin i kommunen. De muntliga diskussionerna med ekonomichefen och kommunens ekonomer har alltså stor betydelse för vilken uppfattning politiker eller förvaltningschefer bildar sig om kommunens ekonomi.

En annan betydelsefull informationskälla för politiker och förvaltningschefer är den formella skriftliga informationen. Flera av de intervjuade läser den noggrant, men ser gärna att den kompletteras med en muntlig föredragning. Den skriftliga informationen blir alltså i mångt och mycket ett stödunderlag för den muntliga informationen.

De externa informationskällor som nämns i intervjuerna är bankernas kreditbedömningar av kommunen, tidningar och tv samt ekonomiska undersökningar. Exakt vilken tilltro det finns till de olika externa infor-

mationskällorna framgår inte av intervjuerna och är ej möjligt att fastslå.

Det förefaller som om det är de interna informationskällorna som dominerar när de styrande i Vänersborg skapar sig en uppfattning om kommunens ekonomi. För att få en kvalitetsbedömning av faktiskt använda interna informationskällor studerade vi också hur politiker och tjänstemän önskar få ekonomisk information idealiskt sett. Överlag är de utfrågade nöjda med den ekonomiska information som produceras i kommunen. En idealsituation för de flesta intervjuade är att den skriftliga informationen är kortfattad och inte för detaljrik. Eller som en politiker säger:

"Jag vill ha kortfattade skriftliga dokument utan anspråk på detaljer"

Flera personer poängterar också vikten av en muntlig föredragning av materialet för att de ska kunna skapa sig en bra bild av det ekonomiska läget. Samtliga tre förvaltningschefer och en politiker för resonemang kring verksamhetsmått och kvalitet när de ger sin syn på ekonomisk information. En förvaltningschef säger:

"Men det vi inte kan styra in det mot är det som jag efterlyste tidigare i budgetprocessen, att kvantifiera eller i tal uttrycka kvalitet eller kvantitet. Styra verksamheten på något sätt utifrån andra värderingar än ekonomiska siffror. Där är vi inte framme."

Det framgår tydligt av intervjuerna att vissa politiker och speciellt förvaltningschefer inte gör någon avgränsning mellan ekonomi och verksamhet. Områdena diskuteras tillsammans och en helhetsbild eftersträvas.

Årsredovisningsdokumentet har en underordnad betydelse

De allmänna omdömena om årsredovisningen i Vänersborg är att den har utvecklats i positiv riktning under de senaste åren. Merparten av de intervjuade tycker att den är ändamålsenlig och att årsredovisningen har blivit ett intressant dokument som ger en viktig och god bild av kommunens ekonomi. Flera politiker anser att presentationstekniken har förbätt-

rats, vilket gör den mer lättläst och överskådlig. Två politiker menar dock att den redan hunnit bli historia när den väl är tryckt och distribuerad. Den ekonomiska informationen har de då redan inhämtat genom muntliga diskussioner och föredragningar. Årsredovisningen fungerar dock bra som uppslagsbok.

Förvaltningscheferna har en mer negativ hållning till årsredovisningen än politikerna har. Några åsikter från dem är att:

"Det är en produkt för ekonomer"

"Den beskriver verksamhetens resultat för dåligt"

"Den innehåller för mycket ekonomi och för lite kvalitet"

"Årsredovisningen är rent arkivmaterial"

En framskymtande förklaring till denna något negativa hållning är att årsredovisningen alltför mycket uppfattas som ekonomiavdelningens produkt. Det är svårt för förvaltningarna att påverka utformningen. En förvaltningschef säger:

"Det är för mycket förutbestämd mall över den"

Detta framgår också när vi ställer frågan om de intervjuade politikerna har någon påverkansmöjlighet vad gäller årsredovisningens utformning eller fastställandet av resultatet. De flesta upplever sig inte ha möjlighet att påverka årsredovisningens innehåll i stort. Vissa politiker säger sig kunna påverka detaljer men alla förväntar sig ändå att ekonomiavdelningen ska producera och utforma årsredovisningen åt kommunstyrelsen. Styrningen i utformningen av och arbetet med årsredovisningen från ekonomiavdelningen är dock ytterst medveten. Härigenom åstadkoms ett mer sammanhållet och läsvärt dokument.

Det kan konstateras att när Vänersborgs årsredovisning för 1993 diskuterades i kommunfullmäktige fördes under två timmar en intensiv debatt kring ekonomin och den verksamhet som bedrivs i Vänersborgs kommun. Allt ifrån kommunens ekonomiska situation till handläggningen av ett enskilt ärende diskuterades. Årsredovisningens utveckling och behandling

i kommunfullmäktige verkar bidra till att skapa en fokusering på vad som har hänt i kommunen det senaste året och vilka frågor som är viktiga och måste lösas de kommande åren.

En praxisstudie (Petersson, 1993) visar att det finns gott om finansiella nyckeltal och begrepp i de västsvenska kommunernas årsredovisningar. Vänersborgs kommun utgör inget undantag. I den finansiella analysen förekommer ca sexton olika fackmässiga finansiella begrepp eller nyckeltal. Politiker och förvaltningschefer använder dock högst en tredjedel av dessa när de diskuterar kommunens ekonomi och hur den ska redovisas i årsredovisningen. De mest använda begreppen är "resultat efter skatteintäkter och finansnetto", "förändring av eget kapital", "nettokostnader i relation till skatteintäkter", "låneskuld", "pensionsskuld" samt "soliditet".

En förklaring till att de flesta politiker och förvaltningschefer använder få nyckeltal kan vara att de anser sig vara icke-ekonomer som inte har tid att lära sig för mycket ekonomi. "Det överlåter vi till våra ekonomer" uttrycker sig en politiker. Förtroendet för ekonomichef och ekonomer är stort i Vänersborg och dessa tillåts därför att utforma de ekonomiska analyserna på sitt sätt. En politiker menar att det är viktigt att kommunen har en snygg årsredovisning att visa upp för bland annat banker och att det i den måste finnas en bra finansiell analys utarbetad av kommunens professionella ekonomer.

Det finansiella nyckeltal som nämns mest frekvent av de intervjuade är soliditet. Det är kanske inte så konstigt med tanke på kommunens låga soliditet under senare år. Många olika svar erhålls på en direkt fråga om soliditetens innebörd. De flesta har dock en god kunskap om soliditetens innebörd. Skälet till att soliditet är ett ofta använt begrepp är enligt flera av de intervjuade att soliditet är ett modebegrepp. Det har hämtats från företagsvärlden för att ekonomer och andra bedömare ska kunna värdera kommunerna på ett likartat sätt. Det är ingen som direkt hävdar att soliditet är ett bra mått på hur den egna kommunens långsiktiga betalningsberedskap utvecklas.

En av de största enskilda redovisningsfrågorna under 1990-talet har varit hur kommunerna ska redovisa pensionsskulden till sina anställda. Nedanstående citat hämtat från en politikerintervju belyser den osäkerhet som råder kring pensionsskulden i Vänersborgs kommun.

"En enda stor röra. Jag tycker det är obegripligt att vi inte kan bli ense om hur frågan ska lösas"

De intervjuade har en olikartad syn på pensionsskulden och dess påverkan på den kommunala ekonomin. Det finns de som menar att kommunen måste börja sätta av pengar nu för att klara framtida pensionskostnader. "Allt kan inte betalas på löpande räkning" menade en politiker. Andra menar att kommunen inte bör redovisa och beräkna pensionsskulden på nuvarande sätt. Ett argument för detta är följande.

"Det är för svårt att uppskatta eventuella pensionsutbetalningar så långt in i framtiden"

En farhåga som flera ventilerar är att pensionsskulden ska äta upp verksamheten. Det verkar som att ju längre ut man kommer i kommunens organisation, desto större osäkerhet, okunnighet och rädsla finns kring pensionsskulden. Några intervjuade ger också uttryck för en viss uppgivenhet inför arbetet med att trygga framtida pensioner.

Att sänka kostnadsnivån är den informella finansiella strategin

I avsnittets inledning diskuterades hur politiker och tjänstemän ser på kommunens ekonomiska situation. En angränsande frågeställning är vilken finansiell strategi som finns för att kommunen ska kunna klara av sina framtida åtaganden och hur politiker och tjänstemän ser på strategin.

"Vi ska sänka kostnadsnivån och använda överskottet till att betala av våra lån"

Citatet speglar väl hur merparten av politiker och förvaltningschefer ser på Vänersborgs finansiella strategi. Det råder enighet om att strategin går ut på att få ner kostnadsnivån i kommunen. Vissa uttrycker att dessa pengar ska användas till att amortera ner låneskulden och öka soliditeten. Andra menar att överskottet ska skattefinansiera investeringarna så att inga nya lån behövs.

De flesta har dock svårt att sätta fingret på någon formell finansiell strategi men hävdar att "sänka kostnadsnivån" är informellt uttalat. Två av de intervjuade anger först att det inte finns någon strategi, men formulerar efter en stunds funderande strategin till att vara att sänka kostnadsnivån. En annan ledande politiker uttryckte sig på följande sätt.

"Det är inte alldeles enkelt. Jag är inte säker på att vi har en, men tror ändå att jag och ekonomichefen talar om att vi måste skapa en situation där vårt oberoende stärks"

Politiker och förvaltningschefer använder sällan finansiella nyckeltal när de beskriver den finansiella strategin. Det som förekommer är soliditet. Det används av två intervjuade. Desto vanligare är det med allmänna ekonomiska begrepp som kostnader, låneskuld och investeringar.

Begreppsapparaten förändras alltså inte om politikerna beskriver kommunens allmänna ekonomiska situation eller om det handlar om finansiell strategi. Det är samma uttryck och begrepp som gäller.

5.3 Om finansiell bedömning

De finansiella modeller som används för att bedöma kommunernas ekonomiska resultat och ställning har utvecklats mycket de senaste åren. Detta märks också i Vänersborg. Den snabba utvecklingen inom finansiell analys och det ökade inslaget av expertbegrepp har medfört att det krävs större ekonomisk kunskap för att skapa sig en klar bild av den ekonomiska situationen i en kommun. Det har blivit svårare för icke-ekonomer, vilket också bekräftas av den bild som målas upp av politiker och tjänstemän i Vänersborg. I studien framgår att politiker och tjänstemän kommer i kläm i det informationsöverflöd som finns. Det är främst de många och avancerade nyckeltalen som anses svåra att förstå. Enskilda frågor som pensionsskulden komplicerar också den totala bilden.

Det är inte en tillfredsställande utveckling, eftersom ett av huvudsyftena när de nuvarande finansiella modellerna infördes var att ge ökad ekonomisk information och bättre analysmöjligheter för förtroendevalda och

anställda. Kanske bör de ansvariga ekonomerna i olika organisationer fundera över om och i så fall hur den ekonomiska informationen kan göras mer lättillgänglig för lekmän. Det föreslås ibland olika lösningar för att komma tillrätta med ovanstående problem. Ett sätt är att utbilda mer. Ett annat är att fundera mer på vilken målgrupp man skriver för i sina ekonomiska dokument. Skriver man för icke-ekonomer ska kanske mer kraft läggas på att presentera ekonomin på ett enklare och mer pedagogiskt sätt. Så har skett i Vänersborg och många andra kommuner, men en fortsatt utveckling är önskvärd för att öka förståelsen kring kommunal ekonomi.

Årsredovisningens roll har förändrats de senaste tio åren. Mycket kraft, tid och pengar har lagts ned på att årsredovisningen ska vara lättillgänglig, välstrukturerad och innehålla förfinade finansiella modeller. Vidare gäller att verksamhetsbeskrivningar ska vara väl genomarbetade och omfattande. De flesta tillfrågade är positiva till denna utveckling. Detta gäller både utformning och innehåll. Frågan är dock om årsredovisningen används som ett analysinstrument inför framtiden. Årsredovisningen verkar ha karaktären av en uppslagsbok. Den förefaller ha blivit ett dokument över en svunnen tid och eftersom budgetorienteringen fortfarande är stor i kommunsektorn, är det många som inte ens läser årsredovisningen när den är tryckt och klar. För att skapa en fokusering på årsredovisningen är det kanske så att ekonomikulturen måste förändras. Samspelet mellan budget och utfall/årsredovisning kan fortfarande utvecklas mer och på så vis medverka till en förbättrad resurshushållning.

6 Den finansiella bedömningens egenskaper, god redovisningssed och behovet av årsredovisningsinformation - några slutsatser

6.1 Inledning

I flera avseenden är vunna erfarenheter och gjorda iakttagelser inom ramen för de fyra olika kommunstudierna gemensamma. Beslutsfattarnas bedömningssituation och sätt att uppfatta redovisningens roll är tämligen likartad och i hög grad oberoende av kommuntillhörighet. Ett mönster växer fram och det är möjligt att urskilja vissa centrala iakttagelser från och lärdomar av de genomförda studierna. Det är viktigt att påpeka, vilket givetvis framgått, att lokala variationer förekommer. Dessa kan sannolikt förklaras av rådande värderingar och synsätt i respektive kommun. Beslutsfattarna är präglade av kommunkulturen. De inledande beskrivningarna i varje kommunkapitel visar onekligen att kommunerna har väsentligt olika traditioner och förutsättningar.

I detta avslutande kapitel har vi valt att fokusera på det som förenar och presentera och problematisera gjorda iakttagelser. Kapitlet består av tre avsnitt. I det första behandlas hur den finansiella bedömningen sker. I avsnitt två diskuteras den goda redovisningssedens innebörd och effekter. I avsnitt tre behandlas årsredovisningens roll och ett resonemang förs här kring informationsinnehållet i den kommunala årsredovisningen. De resonemang som förs är förståelseorienterade. De syftar till att öka förståelsen och förmedla denna förståelse för beslutsfattarens situation och redovisningens roll. Resonemangen är till viss del även normativa. Baserat på konsekvenserna av ökade insikter och förståelse redovisas kommentarer och förslag till hur olika avvägningar och problem bör hanteras.

6.2 Hur sker finansiell bedömning?

Tre förhållanden eller egenskaper karakteriserar beslutsfattarnas sätt att göra finansiella bedömningar. De baseras i hög grad på **muntlig informa-**

tion given av ekonomer och andra experter. Denna muntliga information lämnas i såväl formella som informella sammanhang. Beslutsfattarna har ett stort **förtroende** för kommunens ekonomer i allmänhet och ekonomichefen i synnerhet vilket i hög grad påverkar såväl behovet av att göra egna bedömningar som sättet att göra bedömningar. I alla de fyra studerade kommunerna tillmäts ekonomichefen en viktig roll och dennes uppfattningar och synpunkter har stor betydelse för beslutsfattarnas syn på kommunens finansiella ställning och utveckling. I de egna finansiella bedömningarna som ändå görs begagnas ett **eget språkbruk** där allmänt förekommande vardagsbegrepp används för att beskriva den finansiella situationen i kommunen. Endast i undantagsfall används ekonomernas expertspråk för att beskriva och förklara den finansiella utvecklingen och situationen. I det följande utvecklas och problematiseras de tre utmärkande egenskaperna för sättet att göra finansiell bedömning.

En otvetydig sanning är att vi lever och verkar i en värld av informationsöverflöd. Ett informationsöverflöd är också i allra högsta grad utmärkande för beslutsfattarnas situation. Konsekvenser av informationsöverflöd i en beslutssituation och för beslutsfattare har belysts i många olika studier. I Schroeders m fl (1967) klassiska studie av beslutsfattaress förmåga till begreppsbildning konstateras att denna reduceras när informationsmängden ökar. Förmågan att se sammanhang försämras ju mer information som tillförs över en viss given nivå. Experiment genomförda av Casey (1980) och Snowball (1980) visar att för mycket information kan leda till att beslutsprocessen överbelastas. En överbelastning innebär dels att besluten försenas dels att de i olika avseenden blir mindre ändamålsenliga.

En nödvändig egenskap för beslutsfattare är därför att kunna sortera information. Ett sätt att sortera som sannolikt är rationellt är att välja lättillgängliga informationskällor. Det vill säga information som är bearbetad. Att ta del av väl genomtänkta och förberedda muntliga föredragningar där möjligheter finns att ställa frågor direkt till informatören är ett smidigt sätt att hantera överflödet och undvika överbelastning. En nödvändig förutsättning för att begagna sig av muntlig rapportering som huvudsaklig informationskälla är att beslutsfattarna har ett stort förtroende för informationsgivarna. Ekonomicheferna i de fyra kommunerna tillmäts som tidigare konstaterats en stor betydelse och anses vara mycket kompetenta och bärare av saklig information. Ekonomicheferna har

byggt upp ett avsevärt förtroendekapital och blir som en följd därav dominerande aktörer inom ekonomiområdet.

En konsekvens av ett stort förtroende för experterna är således att den skriftliga informationen behandlas översiktligt. Behov av skriftlig information föreligger sannolikt framförallt i situationer där osäkerhet råder över informationsgivarnas bedömningar. Eventuella krav på och användning av skriftlig information kan helt enkelt vara ett uttryck för bristande förtroende.

Dominansen av muntlig information i beslutssituationen är en tänkbar förklaring till varför beslutsfattarna inte tillägnat sig expertbegreppen. Muntliga redovisningar ger inte den grundläggande säkerhet som krävs för att tryggt kunna använda en viss uppsättning begrepp. Begreppen tas inte lika lätt upp i det egna ordförrådet om de hörs men inte syns.

En annan förklaring till att expertbegreppen inte används är helt enkelt att det inte finns någon anledning att tillägna sig expertspråket. Språket tillhör andra, det vill säga ekonomerna, och dessa har man som sagt ett stort förtroende för. Det är experternas uppgift att göra bedömningar och därvid begagna sig av ett relevant och pregnant språkbruk. Detta förhållande och denna uppgiftsfördelning mellan beslutsfattare och experter innebär dock inte, vilket är viktigt att poängtera, att beslutsfattarna inte förstår de begrepp som används av experterna. Förståelse och användning är olika saker. De bedömningar av den finansiella situationen som beslutsfattarna gör är ju relevanta och överensstämmer tämligen väl med den bild som expertanalysen ger.

Den uteblivna eller ringa användningen av expertbegrepp ska inte heller tolkas som om den gällande modellen för budgetering och redovisning av finansiell ställning och utveckling är bristfällig i olika avseenden. Förtroendet för experterna är ett bevis på att experterna har förmåga att tillämpa modellen och tolka dess information och förmedla denna förståelse. Modellen har givit denna grupp av bedömare ett relevant underlag. En konsekvens av det förda resonemanget är att utvärderingar av budget- och redovisningsmodeller lämpligen sker genom att kartlägga experternas tillämpning och uppfattningar. Det är deras förmåga till tolkning som avgör om modellen är ändamålsenlig och inte lekmännens eventuella synpunkter.

6.3 God redovisningssed ger goda effekter?

Bland beslutsfattarna finns (i alla fall i samband med att intervjuerna genomfördes) en benägenhet att finna omständigheter som på något sätt gör kommunens finansiella utveckling och situation mindre utsatt och mindre besvärande. Det kan handla om att peka på att kommunen blivit orättvist behandlad av staten i samband med omläggningar av fördelningssystem. Det kan vara att hävda att det är förändringar utanför kommunens kontroll i näringslivet som förorsakat problemet. En annan förmildrande omständighet som man pekar på är att det är värre på andra håll. Oron för framtiden och det eventuella egna ansvaret för situationen hanteras således genom att hänvisa till yttre vidriga omständigheter och/eller genom att relatera sig till andra. Omvandlingstrycket möts med prat och argument och ett problem kan därvid vara att detta minskar viljan och benägenheten att faktiskt träda till handling och göra något (jfr Hirschman 1974 och Jönsson 1982).

En besvärande omständighet rörande redovisningen av den finansiella utvecklingen och situationen var sättet att hantera pensionsåtagandet. Flera av de intervjuade ansåg att de professionella expertbeskrivningarna i all sin saklighet gav en alltför negativ bild av situationen. En fullständig skuldredovisning i balansräkningen och skuldens hela förändring som kostnad i resultaträkningen uppfattas av flera vara en överdrivet försiktig redovisning. Det fanns bland beslutsfattarna en accept för den redovisningsmässiga hanteringen av åtagandet och någon påverkan på ekonomerna från beslutsfattarna och de ytterst ansvariga att modifiera bilden genom att göra en annan tolkning av principerna förelåg inte. I alla fall har inte detta framkommit i samband med intervjuerna. Detta hindrade emellertid inte att beslutsfattarna ändå ansåg att redovisningen var överdrivet negativ. Tillämpningen av god redovisningssed uppfattades som en bidragande orsak till det bekymmersamma läge som redovisades.

Syftet med en etablering och tillämpning av god redovisningssed är att den ska leda till goda effekter (se Johansson & Östman 1992). Med goda effekter menas då dels att förståelsen och kunskapen bland användare är god, dels att användarna/beslutsfattarna utifrån denna förståelse och kunskap fattar goda beslut. Det vill säga beslut som ger oss effektiva organisationer med förmåga att omorientera verksamheten vid behov

samtidigt som den befintliga verksamheten utförs på ett ändamålsenligt sätt (resonemanget är inspirerat av North 1990).

Med utgångspunkt från ovanstående finns det anledning att problematisera tillämpningen av god redovisningssed. Leder den strikta och försiktiga hållningen som präglar externredovisningens principer idag till önskvärd förståelse, tolkning och handling eller missförstås innebörden med konsekvensen att felaktiga bedömningar görs? Den gällande redovisningsmodellen bygger på principen om bokföringsmässiga grunder och således en strävan efter rättvis periodisering. Alternativet till en redovisningsmodell med bokföringsmässighet och resultatutredning som grundbul-tar är ett flödesorienterat synsätt och en modell där en fokusering på förändring av likvida medel och upplåningsbehov sker (beskrivningar av och argument för Cash-flow analyser återfinns bland annat i Donleavy 1994). En sådan modell har emellertid väsentliga begränsningar ur analysynpunkt. Den ger ingen vägledning för ställningstagande till redovisningsenhetens utveckling i ett längre perspektiv. Flödesanalysen är ett komplement till modelluppsättningen resultaträkning/balansräkning och en redovisning på bokföringsmässiga grunder. Något annat sätt att uppfatta finansieringsanalysens roll är inte relevant om den finansiella redovisning-en ska utgöra ett gott beslutsunderlag.

Av ovanstående resonemang följer att det synsätt som råder idag och som successivt har utvecklats i praxis för externredovisning och finansiell bedömning är naturligt. Inom ramen för detta synsätt föreligger inga möjligheter till kompromisser. Det är inte möjligt att välja att redovisa vissa poster och avstå från andra utan med utgångspunkt från grundläggande gemensamma principer måste konsekventa lösningar tillämpas. Bland de allmänt accepterade principerna hör principen om pågående verksamhet och försiktighet. Så lösningen av den redovisningsmässiga hanteringen av pensionsåtagandet är tämligen enkel.

Det är en viktig uppgift för experter att klargöra redovisningens uppgift och begränsningar. Den är en beskrivning av utvecklingen över tiden och den syftar till att ge beslutsfattaren underlag för bedömning av hur enheten klarar att upprätthålla kapaciteten på lång sikt. Den fråga som redovisning-en ska besvara är om det föreligger balans mellan värdet på de prestationer som enheten utför och den resursförbrukning som prestationerna föranleder. Redovisningen har ingen förmögenhetsuppgift. Den ger ingen bild av

det samlade ekonomiska värdet på kommunen, landstinget eller företaget.

I flera andra studier kring användning av ekonomisk information har slutsatsen varit att utbildning krävs för att klargöra innebörden av begrepp och modeller (se tex Brorström 1982, Bohlin 1986 och Brorström 1991). Slutsatsen av denna studie är också att mer utbildning eller information fordras, men då mer rörande grundläggande synsätt och värderingar än rörande begrepp, modeller och metoder. Det angelägna är att klargöra redovisningens uppgift i förhållande till andra informationskällors uppgifter. Det är viktigt att klargöra att redovisning är en av flera sanningar och att den bygger på vissa grundläggande antaganden. Om dessa inte hade gällt skulle den redovisade bilden av enheten sett annorlunda ut. Redovisningsexperterna får inte med hjälp av stark retorik maskera det faktum att redovisningen är subjektiv i den meningen att den bygger på antaganden om framtiden och värderingar utifrån fastställda ej naturlagsbestämda principer (se Manninen 1993). Redovisningen uppmärksammar med de begränsningar som det valda synsättet innebär fakta, den tolkar fakta och visar upp problem, men redovisningen löser inga problem (Anthony 1978).

Med kunskap om redovisningsprincipernas och redovisningens begränsningar handlar det om att hantera beslutsunderlaget på ett relevant sätt. De signaler om utveckling och tillstånd som resultaträkningen och den resultatutredande balansräkningen avger ska bedömas på ett riktigt sätt. Det skapar respekt och inger förtroende. En felaktig hantering har den motsatta effekten. En riktig hantering av redovisningsprinciper och tillämpning av god redovisningssed innebär att redovisningen möjliggör långsiktigt goda effekter. Avsteg från rådande principer och värderingar gör redovisningen grumlig och på sikt oanvändbar för bedömning. En eventuell problematisering av resultaträkningens logik och fokusering på den långsiktiga utvecklingen i förhållande till den kommunala särarten bör istället om det anses viktigt ske sidoordnat den grundläggande modellen. Ett utvecklat resonemang rörande särarten finns i Brorström (1994).

6.4 Vilken är årsredovisningens roll och hur ska denna utformas?

Utgångspunkt

Det dokument som ger den samlade bilden av kommunens finansiella utveckling och ställning är årsredovisningen. Årsredovisningen tillmäts en stor betydelse av de intervjuade. Nästan genomgående gäller att man saknar information om verksamheten och dess utveckling i olika avseenden. Vidare gäller att en del vill ha mer detaljer i årsredovisningen medan andra vill ha mindre detaljerade redovisningar. Flera ställer krav på en bättre koppling mellan redovisning av ekonomisk utveckling och förhållandena i verksamheten. Kravet utgör en viktig utgångspunkt och utmaning för ekonomer i redovisningen av verksamhetens ekonomi.

Enligt de flestas uppfattningar är emellertid den finansiella redovisningen i årsredovisningen av god kvalitet. Inte minst i relation till hur det såg ut för några år sedan, det vill säga en vedertagen uppfattning är att årsredovisningens finansiella information blivit väsentligt mycket bättre. Samtidigt som detta sägs är det alldeles uppenbart att årsredovisningen inte studeras särskilt ingående om ens alls eftersom innehållet i den redan är känt. En vidareutveckling av årsredovisningen bör ske utifrån denna kunskap. Ordet uppslagsbok används av flera av beslutsfattarna och frågan är då hur en årsredovisning som är en uppslagsbok ska utformas och vilket innehåll den ska ha. Är det liktydigt med dagens befintliga årsredovisningar eller ser uppslagsboken annorlunda ut?

Modell - ett förslag

Den nya kommunala årsredovisningen består av två dokument. Ett av dem behandlar det finansiella och ett det verksamhetsmässiga, det vill säga nämnders och förvaltningars ekonomi. I denna rapport och i detta kapitel behandlas hur det finansiella dokumentet bör utformas. Detta består av två delar. Först genomförs och redovisas en finansiell analys som tar fasta på förändringen över tiden. Analysen bygger på fastställda regler, utfärdade anvisningar och allmänt accepterade principer för finansiell redovisning. Fortvarighetsprincipen eller som den också benämns principen om

pågående verksamhet ligger till grund för en analys av redovisningsenhetens utveckling. Den andra delen är en redovisning av omvärldsförhållanden och finansiell motståndskraft. Syftet med denna redovisning är att ge en djupgående beskrivning av vilka de nu rådande finansiella förutsättningarna är, hur dessa kan komma att förändras och redovisningsenhetens förutsättningar och förmåga att hantera dessa förändringar och stå emot eventuella ytterligare försämringar. Nedan redogörs mer ingående för modellens båda delar.

Del 1. Analysen av redovisningsenhetens utveckling består av tre delar.

a) Den inleds med att det rådande och tillämpade synsättet för finansiell redovisning klargörs. Här redovisas tydligt på vilka grunder som redovisningen är upprättad. Den dynamiska synen och redovisningens resultatutredande roll beskrivs. Balansräkningens funktion i sammanhanget betonas särskilt.

b) Efter deklarationen av synsätt och grundläggande principer följer en redovisning av resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning. Redovisningen lämnas på ett uppslag för att tillgängligheten ska vara god. Tidsperspektivet är fem år och jämförbarhet över tiden råder. I direkt anslutning till uppslaget följer en redovisning av noter.

c) Redovisningen av den pågående verksamheten avslutas med en analys som baseras på uppslaget. Analysen omfattar utvecklingen under en femårsperiod. Analysen utgår från soliditetens förändring och benämns fortsättningsvis soliditetsmetodik. Soliditetens utveckling ger indikationer rörande den långsiktiga finansiella utvecklingen. En fallande soliditet visar att en grundläggande obalans mellan intäkter och kostnader och/eller en för hög investeringstakt råder. Något måste göras, om inte urholkningen ska fortsätta och redovisningsenheten bli allt mer beroende av omvärlden. Modellen går kortfattat ut på att redovisningsenheten analyseras enligt följande:

Soliditet. Utvecklingen på lång sikt och enhetens förutsättningar att möta svårigheter i framtiden beskrivs av soliditetsmättet. Utvecklingen av soliditeten är ett sammansatt mått som beskriver den långsiktiga betalningsförmågan.

Resultat och tillgångar. Soliditetsutvecklingen är beroende av två saker, dels av hur det egna kapitalet förändras, dels av hur tillgångsmassan förändras. Innebörden och tolkningen av en viss soliditetsutveckling är helt beroende av om den är orsakad av förändringar i resultatet eller i tillgångsmassan. En positiv soliditetsutveckling som beror på att det under perioden skett en avveckling av tillgångar har ju en helt annan innebörd än om den positiva utvecklingen beror på att resultatet utvecklats gynnsamt.

Verksamhet och finansiering. Det resultat som redovisas är i sin tur beroende av intäcks- och kostnadsutvecklingen i verksamheten och av vilka finansiella åtaganden som finns. En uppdelning av det totala resultatet i å ena sidan verksamhetsbidrag och å andra sidan finansieringens bidrag ger ytterligare en dimension i bedömningen av en redovisningsenhets utveckling och ställning.

Intäkter och kostnader. Verksamhetens bidrag är avhängigt av intäcks- och kostnadsutvecklingen. Det avslutande momentet innebär därför att redovisa och analysera intäcks- och kostnadsutvecklingen.

Soliditetsmetodiken ger en bild av orsakerna till en viss förändring och ger signaler rörande riktningen på och innebörden av den långsiktiga finansiella utvecklingen. En poäng i sammanhanget är att över tiden konsekvent hålla fast vid sättet att analysera. Detta ger ökad möjlighet att använda och tolka informationen.

Del 2. En analys av kommunens ekonomi innefattar även att belysa omvärldsförhållanden och finansiell motståndskraft. Som tidigare nämnts klargör soliditetsmetodiken förändringens riktning och styrka. Denna modell kan med fördel kompletteras med en beskrivning som tar fasta på de faktiska förhållandena. Nyckelordet är här avspegling, till skillnad från del ett där jämförbarhet (över tiden) är väsentlig. Följande förhållande diskuteras och klargörs.

a) Beskrivningen inleds med en redogörelse för och tolkning av omvärldsrelationer. Här beskrivs hur yttre omständigheter påverkar kommunens ekonomi. Analysen delas upp i tre delar. Först behandlas samhällsekonomin, därefter kommunsektorns ekonomi och avslutningsvis regionens

ekonomi. Det senare behandlas under förutsättning att regionperspektivet anses vara viktigt och därför fordra särskilda kommentarer. Inom de tre områdena belyses vilken påverkan olika förhållanden har på kommunens ekonomi.

b) I ett särskilt avsnitt redogörs för konsekvenser av den kommunala särarten. Hur ska de speciella uppgifter och de speciella relationer till olika intressenter som en kommun har uppfattas och tolkas? I detta avsnitt kan en särskild genomgång av kommunens beroende av statens beslut och det statsfinansiella läget redovisas. Kommentarer till statsbidragssystemets betydelse nu och i framtiden kan med fördel behandlas här.

c) Den tredje delen är en genomgång av de finansiella förutsättningarna och den finansiella risken. Här handlar det om avspeglning av faktiska förhållanden i syfte att ge en bild av den finansiella motståndskraften. Ett förmögenhetsperspektiv anläggs på kommunens ekonomi. Genomgången inleds med en redovisning av de likvida förutsättningarna. Hur mycket likvida medel finns tillgängliga och vilken policy råder i kommunen rörande likviditetshantering och likviditetsnivåer? Nästa redovisning avser finansieringsbilden. Här redovisas lånestockens innehåll och struktur. Särskild uppmärksamhet bör ägnas utlandslånen och eventuella risker förknippade med dessa. En redovisning lämnas även av vilka kontakter som finns med kreditgivare och hur man i kommunen uppfattar den framtida finansieringssituationen. Redovisningen av finansieringsbilden omfattar även en beskrivning av borgensåtaganden och en riskanalys av dessa. Beskrivningen av finansieringsbilden följs av en genomgång av tillgångsmassans karaktär. Fokus är här på tillgångarnas realiserbarhet och värden vid eventuell realisering. En redovisning ska lämnas av undervärden eller övervärden i förhållande till bokförda värden. Syftet med denna genomgång är att ge en bild av kommunens möjlighet att möta eventuella finansiella svårigheter med tillgångsförsäljningar. Därmed inte sagt att det är en gynnsam finansiell handling långsiktigt att realisera tillgångar. Avslutningsvis lämnas en beskrivning av kostnader och intäkter och deras påverkbarhet på kort och lång sikt. En känslighetsanalys avseende de stora intäkts- och kostnadsposterna bör genomföras. Även i det här sammanhanget finns det möjlighet att tydligt lyfta fram och markera den kommunala särarten.

Ett genomförande av en motståndskraftsanalys enligt ovanstående är tidskrävande, men onekligen ett viktigt inslag. Det ökar kunskaperna om den finansiella situationen och ger en mer allsidig belysning av de ekonomiska förhållandena. Analysen är viktig inte minst i kommuner/landsting där en successiv urholkning av det egna kapitalet skett. Det är emellertid viktigt att observera att analysen endast är ett komplement till beskrivningen och analysen av redovisningsenhetens utveckling över tiden.

REFERENSER

Anthony R.N., 1978

"Financial Accounting in Nonbusiness Organizations - An Exploratory Study of Conceptual Issues". FASB Research Report

Bohlin H., 1987

"Aktieägarna och årsredovisningen". Lund: Studentlitteratur

Brorström B., 1982

"Planeringspolitik eller resultatpolitik - Användning och utformning av kommunala bokslut". Lund: Studentlitteratur

Brorström B., 1991

"Ekonomi för beslutsfattare. Den finansiella analysens uppgift, innehåll och utformning". Göteborg: KFi-rapport nr 11.

Brorström B., (red) 1994

"Ekonomi och styrning i sjukvårdsorganisationer". Stockholm: Landstingsförbundet

Casey C.J., 1980

"Variations in Accounting Information Load: The Effects on Loan Officer's Predictions of Bankruptcy". The Accounting Review, jan sid 36-49

Donleavy G. D., 1994

"Cash Flow Accounting - International uses and abuses". London: Routledge

Hirshman A.O., 1974

"Exit, Voice and Loyalty. Responses to Decline on Firms, Organizations and States". Boston: Harvard University Press. Boston 1974

Johansson S., 1990

"Uppföljning av Kf/Lf-86 - Kommunernas och landstingens budget- och redovisningsmodell". Göteborg: KFi-rapport nr 3

Johansson S-E. & Östman L., 1992

"Lönsamhetskrav - redovisningsmått - styrning. En helhetsansats för extern och intern användning av redovisningsmått". Lund: Studentlitteratur.

Lee T. & Tweedie D., 1977

"The Private Shareholder and the Corporate Report". The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

Lee T. & Tweedie D., 1981

"The Institutional Investor and Financial Information". The institute of Chartered Accountants in England and Wales.

Manninen A., 1993

"The Problem and the Solution of Accounting in a Text". Ur "Accounting, Management and Information Technology", vol 3, No 1 sid. 33-49.

Mautz R K., 1981

"Financial Reporting: Should Government Emulate Business". Journal of Accountancy, augusti, sid 53-60.

North D., 1993

"Institutionerna, tillväxten och välståndet". Stockholm: SNS

Petersson H., 1993

"Den finansiella externredovisningen i landsting". Göteborg: U-rapport nr 14, Kommunforskning i Västsverige

Schroeder S.E., Driver M.J. & Streufert S., 1967

"Human Information Processing". New York: Holt, Rinehart and Winston

Snowball D., 1980

"Some Effects of Accounting Expertise Information Load: An Empirical Study". Accounting, Organizations and Society, No 3, sid 323-338

Vatter W I., 1947

"The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports". Chicago: The University of Chicago Press