



Björn Brorström och Katarina Orrbeck

Olika årsredovisningar – alla med goda motiv

På uppdrag av KFi:s jury för bästa kommunala årsredovisning

KFi-rapport nr 60







Förord

Årligen bedömer Kommunforskning i Västsverige medlemskommunernas årsredovisningar. En särskild jury är utsedd och resultatet av juryns arbete redovisas på den årligen återkommande KFi-dagen. I samband med jurysammanträdet hösten 2000 uppmärksammade juryn stora skillnader mellan årsredovisningarna. Samtidigt som kvaliteten höjts så finns en stor variationsrikedom. Idén föddes att närmare studera fenomenet och försöka förklara vad skillnaderna beror på. Juryn uppdrog åt Björn Brorström och Katarina Orrbeck att genomföra studien och avrapportera till juryn vid sammanträdet hösten 2001. Årets jurysammanträde hölls den 11 oktober och arbetsrapporten presenterades då vederbörligen för juryn och på grundval av lämnade synpunkter har rapporten färdigställts. Vid jurysammanträdet utsågs årets årsredovisningar och ett nytt problem och en ny studie definierades. Studien kommer att behandla sambandet mellan årsredovisningens innehåll, form och beslutsfattar-





nas intresse för ekonomisk information.

Rapporten är nummer 60 i KFi:s rapportserie, vars syfte är att förmedla resultat från pågående och avslutad forskning inom området kommunal ekonomi och organisation. Längst bak i rapporten finns en förteckning över publicerade rapporter.

Göteborg den 11 oktober 2001

Ulla Bengtsson
Björn Brorström
Clas Collin
Björn Grundvall
Katarina Orrbeck







Innehållsförteckning

Varför ser det så olika ut?	7
Granskade årsredovisningar	13
Ekonomichefernas beskrivningar och förklaringar – händelser, målgrupp, förebilder och resurser	18
Därför ser det så olika ut	24
Referenser	29









Olika årsredovisningar – alla med goda motiv

Varför ser de så olika ut?



Kvaliteten på kommunala årsredovisningar har ökat dramatiskt under det senaste decenniet och dagens dokument håller nästan genomgående en tillfredsställande kvalitet. Det var förr i tiden som kommunala bokslut och årsredovisningar bestod av avtryck av den sista bokslutskörningen. Årsredovisningen bestod av datalistor sida upp och sida ner och det fanns knappt en enda bokstav i dokumentet. Idag redovisas ekonomi och verksamhet på ett överskådligt sätt och utveckling och ställning analyseras och kommenteras ingående. En genomgång av en kommunal årsredovisning ger en god bild av kommunens ekonomi och verksamhet.

Samtidigt som en kvalitetsförbättring överlag kan konstateras finns stora skillnader mellan de kommunala årsredovisningarna. En sådan skillnad kan till exempel konstateras vid en genomgång av årsredovisningar från kommuner i Västsverige.





Årligen genomför Kommunforskning i Västsverige (KFi) en tävling där bästa kommunala årsredovisning utses. Deltar i tävlingen gör medlemskommunerna i KFi, vilket innebar att 50 årsredovisningar granskades för 1999. Skillnader mellan årsredovisningar förekommer på flera plan. Det handlar om layout och struktur, om avvägning mellan verksamhetsmässig redovisning och ekonomisk redovisning och om utformningen av den finansiella analysen. Vi finner årsredovisningar där mycket möda har lagts ned på att presentera informationen på ett lättillgängligt sätt och där experter anlitas och vi finner årsredovisningar där språk och utformning är mer att likna vid ett traditionellt tjänsteutlåtande. Vi finner årsredovisningar med omfattande beskrivningar och analyser av ekonomi och verksamhet och årsredovisningar som mer summariskt kommenterar utveckling och situation. Vi finner också olikheter mellan årsredovisningar i utformningen av den finansiella redovisningen och bedömningen.

En fråga som väcks av den konstaterade skillnaden är varför det ser så olika ut. Vilka är motiven i den enskilda kommunen till den valda utformningen och innehållet i årsredovisningen? Vilka bedömningar ligger till grund för vald informations-





strategi? Hur uppfattar de ansvariga för årsredovisningens utformning, innehåll och spridning att den tas emot och används? I studier av kommunal redovisning och finansiell bedömning som genomförts av kommunforskare vid Göteborgs universitet har dessa frågeställningar tangerats men inte fokuserats. Några av dessa studier kommenteras nedan.

Brorström med flera (1995) tar upp beslutsfattarens synsätt och tillvägagångssätt vid finansiell bedömning. En slutsats i denna studie är att ekonomicheferna har ett stort inflytande vid tolkning av den ekonomiska utvecklingen och situationen. Årsredovisningen används inte aktivt av ledande politiker utan dessa förlitar sig i hög grad på de bedömningar som ekonomichefen och dennes medarbetare gör och redovisar. Muntlig information är den huvudsakliga källan. Orrbeck (1998) fokuserar på hur politikerna använder årsredovisningen och hur de resonerar kring ekonomi. En slutsats är att politikerna framförallt intresserar sig för information om verksamheten och efterfrågar mer information kring verksamheternas ekonomi och prestationer. En annan viktig slutsats här är att aktiv användning av årsredovisningen fordrar bättre kunskaper i ekonomi. En risk som belyses i studien är den så kal-



lade slutradsfixeringen, det vill säga att bedömningen görs utifrån vad som står längst ned i resultatrapporten. Detta fenomen har även andra forskare konstaterat och belyst. Estes (1998) till exempel benämner fenomenet ”Tyranny of the bottom line”. Pauli (1999) prövar om betalningsflödesrapportering kan bidra till en ökad förståelse. När beslutsfattare får bedöma informationsinnehållet i olika typer av redovisningsrapporter visar det sig att de föredrar betalningsflöden framför redovisning på bokföringsmässiga grunder. Något genomslag för betalningsflödesrapportering har dock inte skett, inte ens i den kommun som Pauli studerade och visade vilka preferenser politikerna hade när de fick välja fritt. Denna iakttagelse borde föranleda ytterligare studier kring politikernas preferenser och hur dessa påverkar redovisningens utformning och innehåll. En ytterligare studie är Brorström, Orrbeck och Petersson (1999) som testat möjligheterna att göra finansiella bedömningar utifrån en förkortad och förenklad redovisning. Motivet till att upprätta och tillämpa en förkortad och förenklad redovisning baseras på kunskaper om förekomsten av ett betydande informationsöverflöd för beslutsfattare (illustrationer av fenomenet informationsöverflöd finns i Casey 1980 och Snowball 1980). I experimentet rang-



ordnade beslutsfattare och tjänstemän ett antal kommuner ur finansiellt hänseende utifrån en beskrivning på en A4-sida av respektive kommun. En jämförelse med en rangordning upprättad på grundval av en djuplodande analys visade en relativt god överensstämmelse mellan de båda rangordningarna.

De genomförda studierna har tangerat den frågeställning som behandlas här utan att fokusera den. Ett välgrundat antagande utifrån erfarenheter från tidigare studier är att ekonomichefen har ett stort inflytande över årsredovisningens innehåll, utformning och spridning. För att besvara de formulerade frågorna valde vi att genomföra intervjuer med ekonomicheferna i sex kommuner som har olika typer av årsredovisningar, väl medvetna om att vi intervjuar de personer vars uppfattningar och agerande förklarar olikheter. Förutom huvudentagandet om att ekonomichefen har betydelse för årsredovisningen finns också ett antal biantaganden som ligger till grund för intervjuerna. Även de baserar sig på tidigare studier och erfarenheter av arbete med utveckling av årsredovisningsinformation.

Ett första biantagande är att specifika händelser kan förklara varför årsredovisningen har den valda utformningen och innehållet. Något har hänt som innebär behov av förändring av årsredovis-



ningen i sin helhet eller som innebär att något behöver beskrivas och förklaras närmare. Särskilda teman i årsredovisningen kan vara en konsekvens av specifika händelser. Ett annat antagande är att olikheter kan förklaras av att målgruppen för årsredovisningen definieras på olika sätt. Det är synnerligen logiskt att skillnader i målgrupp kan förklara varför dokumenten blir olika. Det tredje antagandet är att resurserna, ekonomiska och personella, för arbetet med årsredovisningen ser olika ut. Prioriteringen kan här vara gjord av antingen det politiska systemet eller internt på ekonomiavdelningen. Slutligen är ett sista antagande att kommunerna och ekonomicheferna har olika förebilder för årsredovisningen och att det påverkar utformning och innehåll.

De sex kommunerna som valts ut för studien är Alingsås, Lysekil, Mölndal, Sotenäs, Stenungsund och Tanum. I det kommande avsnittet beskrivs de sex årsredovisningarna. Av beskrivningen framgår varför de sex kommunernas årsredovisningar har valts. I det därpå följande avsnittet redovisas resultat av ekonomichefsintervjuerna. Resultatredovisningen följer de antaganden som formulerats ovan. I rapportens avslutande avsnitt besvaras frågan varför det ser så olika ut. Några huvudförklaringar







baserat på den genomförda studien presenteras.

Granskade årsredovisningar

Bland KFi:s medlemskommuner har sex årsredovisningar valts ut som på ett tydligt sätt utmärker sig och skiljer sig från varandra. Några av årsredovisningarna, Tanums och Alingsås, har vunnit KFi:s tävling. Mölndal och Stenungsund har fått hedersomnämning. För Sotenäs och Lysekil gäller att de inte särskilt har kommenterats av juryn. I det här avsnittet beskriver vi kortfattat var och en av årsredovisningarna (samtliga för 1999).



Årsredovisningen för **Sotenäs** kommun har en mycket enkel layout. Efter en framsida bestående av en innehållsförteckning följer 50 kopierade A4-sidor som satts ihop med en häftklammer. På framsidan finns också kommunens vapen avbildat. Detta är den ena av årsredovisningens två bilder. Årsredovisningen saknar färger, den är helt i svart och vitt.

Innehållsmässigt skiljer sig Sotenäs årsredovisning emellertid inte markant från andra kommunala årsredovisningar. Kommunstyrelsens ordföran-



de inleder med att tala om vad som har hänt och hur det har gått för kommunen under det gångna året. Därefter presenteras först koncernens redovisning och sedan kommunens. Tre sidor av årsredovisningen ägnas åt Agenda 21 (miljöarbete). Efter nämndernas verksamhetsberättelser avslutas årsredovisningen med ett sammandrag av de senaste fem åren samt revisionsberättelse. Den mycket enkla utformningen och avsaknaden av bilder och färg i Sotenäs årsredovisning har inte någon direkt motsvarighet i dess innehåll.



Omslaget till **Tanums** kommuns årsredovisning är mycket vackert, hav och klippor har fotograferats i soluppgång. Även årsredovisningens innehåll är elegant med tryck i flera färger och professionell grafisk utformning. Det finns bilder på kommunalrådet, kommunstyrelsen och nämndordförandena. Bolagssektorn i Tanums kommun är av begränsad omfattning och i årsredovisningen behandlas därför koncernens finansiella utveckling och ställning genomgående tillsammans med kommunens. I resultaträkningen, balansräkningen och finansieringsanalysen skiljs kommunen och koncernen åt genom olika kolumner. Redovisningsrapporterna presenteras på ett pedagogiskt och tydligt sätt. Varje rapport behandlas på ett uppslag i årsredovisningen.



På vänstersidan finns själva rapporten och på högersidan en analys av dess innehåll. Till varje rapport hör också ett antal centrala nyckeltal vilkas utveckling under den senaste femårsperioden illustreras med diagram. Årsredovisningen innehåller också en miljöredovisning och en personalredovisning.



Den till sidantalet mest omfattande av de granskade årsredovisningarna kommer från **Alingsås** kommun. De 88 sidorna är fyllda av text, tabeller och diagram men inga bilder. Många av sidorna, 38 stycken, handlar om skattefinansierad verksamhet, det vill säga nämnderna och deras verksamheter. Bland annat redovisas för varje nämnd resultaträkning, balansräkning, måluppfyllelse och nyckeltal. Därefter redovisas den avgiftsfinansierade verksamheten på motsvarande sätt. De kommunala bolagen och koncernredovisningen presenteras först i årsredovisningen och är helt skild från kommunens redovisning. Ekonomichefen och hans medarbetare har fått relativt stort utrymme i Alingsås årsredovisning. I en finansiell analys försöker de förklara hur det har gått ekonomiskt för kommunen de senaste åren och hur framtiden ser ut. Alingsås miljöredovisning finns i ett eget, separat dokument och ingår alltså inte i årsredovisningen.

Det kan vara svårt att upptäcka **Stenungsunds**



kommuns årsredovisning. Den ser nämligen inte ut som en kommunal årsredovisning brukar göra utan som en tidning. I tabloidform, i flerfärg och med många fotografier, framförallt på människor och från händelser som inträffat under året, presenteras inte bara kommunens ekonomi utan kommunen och dess verksamhet överhuvudtaget. Men Stenungsunds årsredovisning innehåller också alla de delar som ingår i en traditionell kommunal årsredovisning: Kommunalråden reflekterar över året som gått, nämnderna berättar om sina verksamheter, förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys presenteras. Skillnaden jämfört med andra kommuner är att man låter fler saker ta plats i årsredovisningen och ger den en annan form. Fokuseringen kan också förefalla vara en annan då redovisningsrapporterna, kärnan i en traditionell årsredovisning, är placerade sist i Stenungsunds årsredovisning.

Årsredovisningen för **Lysekils** kommun är med sina 43 sidor den kvantitativt tunnaste av årsredovisningarna vi har studerat. Liksom Tanum utnyttjar Lysekil sitt geografiska läge vid kusten, årsredovisningens omslag visar hav och klippor. Även inne i årsredovisningen finns fotografier av miljöer och människor i kommunen. Där finns också fakta-



rutor som informerar läsaren om till exempel hur många skolmåltider kommunen lagar på ett år och hur många av invånarna som är utländska medborgare. Kommunen och koncernen skiljs tydligt från varandra i Lysekils årsredovisning. Kommunens redovisning med nämndernas verksamhetsberättelser upptar den allra största delen medan koncernredovisningen avhandlas på de avslutande sex sidorna. Årsredovisningen saknar miljöredovisning. Personalredovisningen ingår som en del i förvaltningsberättelsen. Förvaltningsberättelsen innehåller också en redogörelse av kommunens näringslivsverksamhet samt en ekonomisk översikt dels av året som gått, dels av de närmaste kommande åren.

Mölnåls kommuns årsredovisning är relativt omfattande med sina 69 sidor. På många av sidorna finns bilder. De flesta föreställer människor i form av antingen personal och politiker i kommunen eller kommuninvånare. Årsredovisningens omslagsbild är hämtad från ett kulturevenemang i kommunen. Årsredovisningen inleds med att kommunstyrelsens ordförande respektive kommundirektören uttalar sig om kommunens förutsättningar och utveckling. I förvaltningsberättelsen presenteras koncernen och kommunen tillsammans medan de har





var sin uppsättning av resultaträkning, balansräkning, finansieringsanalys och noter. Varje kommunalt bolag presenteras kortfattat, bland annat med en resultaträkning. Betydligt större utrymme ägnas därefter åt nämnderna. Sist i årsredovisningen finns en personalekonomisk redovisning och en miljöredovisning.

Ekonomichefernas beskrivningar och förklaringar – händelser, målgrupp, förebilder och resurser

Sex årsredovisningar valdes ut för den här studien. För att ta reda på varför de ser ut som de gör intervjuades, som tidigare nämnts, ekonomicheferna i de respektive kommunerna. I två fall hade ekonomichefen tagit med sig en medarbetare på ekonomikontoret. Intervjuerna genomfördes med personerna bakom den granskade produkten.



En första aspekt som fordrar en kommentar är ekonomichefernas uppfattningar om den egna årsredovisningen och hur den tas emot. Här kan konstateras att man genomgående är tämligen tillfreds med det egna dokumentet. Vissa variationer finns och





flera av ekonomicheferna har ambitioner att göra bättre årsredovisningar men dokumentet som sådant anses ändå vara relevant. Den övergripande synpunkten avseende användning är att det finns en grupp av aktiva politiker i de respektive kommunerna som intresserar sig för ekonomi och dessa efterfrågar informationen. För det stora flertalet gäller emellertid att årsredovisningen möts med vänlighet och respekt men utan entusiasm.



Stenungsund drabbades av ekonomiska problem under 1990-talet. I kombination med ett antal ”kommunala skandaler” var medborgarnas förtroende för kommunen lågt. Ett led i försöken att återupprätta förtroendet var att göra en mer lättillgänglig årsredovisning (se beskrivningarna ovan) och dela ut den till alla kommuninvånare. Att invånarnas reaktioner har uteblivit även i Stenungsund kan tyda på såväl en succé som ett misslyckande för den nya årsredovisningen. Antingen har kommunen inte lyckats fånga invånarnas intresse och engagemang eller också uppfyller årsredovisningen invånarnas informationsbehov så att de inte har några ytterligare frågor. Oavsett vilken av förklaringarna som är den rätta är Stenungsund ett exempel på att specifika händelser i en kommun kan leda till att årsredovisningen förändras. I övrigt redovisas inga spe-



cifrika händelser i intervjuerna som förklarar förändring.

Alla ekonomicheferna säger att kommunfullmäktige, kommuninvånarna och långivare är viktiga användare av kommunens årsredovisning. Stenungsund skiljer sig dock från de övriga genom att kommuninvånarna betraktas som den primära användargruppen. I de andra kommunerna är användaren i första hand fullmäktige, eller kommunens politiker överhuvudtaget, och i andra eller tredje hand kommuninvånarna. I Sotenäs är långivare en mindre central användargrupp eftersom kommunen inte har några lån. Andra användare som nämns i intervjuerna är kommunens tjänstemän, föreningar i kommunen och försäkringsbolag.



Oavsett vilka som betraktas som årsredovisningens primära och sekundära användare delar de flesta av ekonomicheferna en stark önskan om att användarna ska förstå. Denna önskan är dock svår att uppfylla eftersom den kräver en närmare dialog med användarna. Till ekonomichefernas förvåning och besvikelse kommer en sådan sällan till stånd. Politiker och kommuninvånare hör väldigt sällan av sig med frågor och kommentarer om årsredovisningen. Vid frågestunder för allmänheten som förekommer i flera av kommunerna ställs inte särskilt



många frågor. Ett sätt att främja dialogen med politikerna är att ekonomichefen berättar om årsredovisningen i fullmäktige. Detta sker i de flesta av de studerade kommunerna men även här är frågorna och kommentarerna få.



Inspiration till sitt arbete uppger de intervjuade ekonomicheferna att de hämtar från andra årsredovisningar, både kommunala och privata. Frågan är dock i vilken utsträckning, så många konkreta exempel på idéer man tagit efter ges nämligen inte. Kanske är detta en följd av att ekonomicheferna är ganska nöjda med sin egen årsredovisning. Inte heller förslagen på bra kommunala årsredovisningar är särskilt många. Ett antal kommuner namnges men vad det är som är bra i en viss kommuns årsredovisning framkommer ofta inte.

En annan viktig inspirationskälla är tävlingar. Samtliga ekonomichefer nämner tävlingar om bästa årsredovisning, till exempel KFi:s, som en viktig drivkraft. Kommuner som vunnit tävlingar fungerar också i viss utsträckning som förebilder. Och vinna själv vill givetvis alla. Andra sätt att få inspiration som nämns i intervjuerna är att gå kurser och utbildningar. Ny personal på ekonomiavdelningen kan ha med sig idéer till årsredovisningen. Så har varit fallet i Alingsås och man har förhopp-





ningar om detta i Lysekil. Samtidigt kan en person på samma ställe för länge förhindra utveckling. Möten och samtal med kollegor i andra kommuner upplevs som viktiga. Som framgått ovan handlar det dock inte så mycket om att överta direkta idéer och lösningar från andra. Ekonomichefen själv har betydelse för årsredovisningen. Detta märks bland annat i form av att dokumentet ofta förändras i samband med att en ny ekonomichef tillträder.

Lagar, rekommendationer och revisorer är en annan typ av faktorer som nästan alla ekonomicheferna nämner som viktiga för årsredovisningens innehåll. Denna typ av mer tvingande faktorer är också en anledning till att årsredovisningen blir allt tjockare. Det kommer hela tiden nya krav på delar som ska ingå. En annan orsak till att årsredovisningen blir tjock är att nämnderna vill berätta väldigt mycket och detaljerat om sina verksamheter. Här upplever flera av ekonomicheferna en viss frustration. Hur tjock kan årsredovisningen bli utan att förlora sitt läsvärde? Och vad ska en årsredovisning egentligen innehålla? I Mölndal och i Tanum är årsredovisningen nästan 70 sidor och ekonomicheferna menar att därmed är gränsen nådd. Även ekonomichefen i Alingsås tycker att den egna årsredovisningens 88 sidor är väl många.



Resurser, eller brist på resurser, påverkar ekonomichefernas arbete med årsredovisningen. Resurserna handlar om pengar, personal och, framförallt, egen tid. De flesta av ekonomicheferna säger att de skulle vilja arbeta mer med årsredovisningen men att tiden inte räcker till. I diskussionerna om resurser framkommer också att årsredovisningen är en politisk fråga. Politikerna i olika kommuner har valt att satsa olika mycket på arbetet med ekonomi och redovisning och på årsredovisningen. Detta kan ekonomichefen inte alltid göra så mycket åt. Sotenäs kan inte göra samma jobb med fyra personer som Tanum gör med sex. Att Tanum och Sotenäs satsar olika mycket på årsredovisningen märks också tydligt om man jämför dokumentets utformning i de två kommunerna (se beskrivningarna ovan).



I de flesta av de studerade kommunerna verkar det ändå som om politikerna uppfattar årsredovisningen som en del av kommunens ansikte utåt. Och det ansiktet vill man ska vara snyggt. Det vill även ekonomicheferna själva. De gör inte årsredovisningen för sina kollegor eller för att vinna tävlingar, men det spelar roll vad andra tycker om ens årsredovisning och den ska inte vara sämre än de andras.



Arbetet med årsredovisningen pågår ständigt och dokumentet måste förändras och utvecklas. Men, påpekar nästan alla ekonomicheferna, det är också viktigt med kontinuitet. Läsaren behöver känna igen sig från år till år. Därför förändrar man årsredovisningen ibland och lite i taget.



Därför ser det så olika ut

Ekonomicheferna har ett stort inflytande över årsredovisningens utformning, innehåll och spridning – ekonomichefen är den dominerande aktören. De genomförda intervjuerna bekräftar detta huvudantagande, som baseras på tidigare studier. Datainsamlingen har skett genom att ett antal ekonomichefer har intervjuats om sina uppfattningar om årsredovisningar och årsredovisningsinformation. Ur metodsynpunkt kan det förefalla önskvärt att även andra aktörer hade kommit till tals. Bilden av ekonomichefen som den dominerande aktören i sammanhanget hade emellertid inte påverkats av detta. Svaren från ekonomicheferna tillsammans med resultat från tidigare forskning leder fram till slutsatsen att årsredovisningens utformning och inne-



håll i mycket stor utsträckning är avhängig ekonomichefernas bedömningar och att utvecklingsarbetet i hög grad är kopplat till när ekonomicheferna anser att det är dags att göra något. Förändringar, eller brist på förändringar, förklaras av ekonomichefernas intentioner. Uttrycker vi oss i termer av förklaringstyper (se Elster 1983 om intentionella förklaringar, orsaksförklaringar och funktionella förklaringar) är det således i hög grad en intentionell förklaring det handlar om.



De förändringar som genomförs, eller beslutet att avstå från förändringar, har kopplingar till bakomliggande orsaker. En förändrad ekonomisk situation eller behov av att profilera kommunen på något särskilt sätt kan förklara varför man beslutar om en utveckling av årsredovisningen. Det finns således tydliga bakomliggande orsaker till utvecklingen av dokumentet. Något är den utlösande faktorn. Ett konstaterande är att orsakerna i tämligen liten utsträckning är att ekonomicheferna inspireras av andra, i alla fall inte medvetet. Det finns ingen väl planerad och aktiv spaning efter goda idéer utan det handlar mer om att av tradition följa vissa kommuners årsredovisningar och om tillfälligheter där någon årsredovisning kommer i ekonomichefens väg. Viss betydelse tillmäts de tävlingar som



genomförs rörande bästa kommunala årsredovisning, bland annat KFi:s årliga evenemang.

Den utveckling som sker är på ekonomichefens initiativ men utrymmet för utveckling och förändring begränsas av formella och informella omständigheter. Det vill säga de institutionella förutsättningarna ger ekonomichefens ramar. En faktisk begränsning är givetvis hur mycket resurser, arbetsinsatser och medel för utformning, tryckning och spridning som det är möjligt att satsa på årsredovisningen. Här skiljer sig kommunerna uppenbarligen väsentligt från varandra. En annan begränsning är att årsredovisningens utformning ska vara följsam i förhållande till den bild som förmedlas av kommunen i övrigt. Det är inte möjligt att ha en årsredovisning som markant avviker från det sätt som kommunen vill framstå på i ett externt och/eller internt perspektiv. Ett tufft besparingsarbete gynnas inte av en påkostad årsredovisning medan en satsning på profilering av kommunens naturskönhet, rikedom och kvaliteter i verksamheten fordrar en årsredovisning med professionell layout och bilder med vackra vyer.

För ekonomicheferna handlar utvecklingsarbetet mycket om att försöka skapa ett intresse för informationen och få till stånd en diskussion i ekono-



miska frågor bland fler av beslutsfattarna. Ett framgångskriterium förefaller vara att personer som tidigare inte intresserat sig för kommunens ekonomiska initiativ och ställer frågor på grundval av årsredovisningen. Genom att göra förändringar i struktur, uppställningsformer och analysmodeller finns möjligheter att skapa ett intresse, förändring blir ett honnørsord. Dilemmat i sammanhanget är att utvecklingen av kunskaper kring kommunens ekonomi är positivt korrelerat med att det finns en kontinuitet i redovisningen. Ett rimligt antagande är att det underlättar för beslutsfattare att utveckla kunskaper om informationen återfinns på ungefär samma ställe varje gång. Utvecklingen av den kommunala årsredovisningen blir således en avvägning mellan kontinuitet och förändring, det klassiska dilemmat för samhällsutveckling och inom samhällsvetenskapen (se Giddens 1984, Tonkiss 1998). Utmaningen är att förena kontinuitet och förändring på ett sådant sätt att kunskaper ackumuleras och nyfikenhet väcks (se Nooteboom, 1999). Årsredovisningar ska utformas och förändras utifrån en sådan idé och målsättning.

Årsredovisningar är olika varandra. En avslutande kommentar till detta konstaterande, baserad på den genomförda studien, är att ekonomicheferna



bestämmer och de har alla goda motiv till den lösning de valt.





Referenser

Brorström, Björn, Glenn Fihn, Håkan Ohlsson och Hans Petersson, 1995

Finansiell bedömning och årsredovisningsinformation. Göteborg: KFi-rapport 31

Brorström, Björn, Katarina Orrbeck och Hans Petersson, 1999

Finansiell bedömning. Tre perspektiv. Lund: Studentlitteratur

Casey, C. J., 1980

Variation in Accounting Information Load: the effects of Loan Officer's Predictions of Bankruptcy. I *The Accounting Review*, jan sid 36-49

Elster, Jon, 1988


Vetenskapliga förklaringar. Göteborg: Korpen

Estes, Ralph, 1996

Tyranny of the Bottom Line. San Fransisco: Berrett-Koehler Publishers

Giddens, Anthony, 1984

The Constitution of Society. Cambridge: Polity



Nooteboom, Bart, 1999

Innovation, learning and industrial organisation.
Cambridge Journal of Economics, 23(2), sid 127-150

Orrbeck, Katarina, 1998

Finansiella rapporter och ekonomiska krav – politikernas perspektiv. Göteborg: Förvaltningshögskolans rapportserie, nr 16

Pauli, Stefan 1999

Politiker och kassaflödesrapportering. En studie av kommunpolitikens val av redovisningsinformation. Göteborg: Förvaltningshögskolans avhandlingsserie.

Snowball, David, 1980

Some Effects of Accounting Expertise and Information Load: An Empirical Study. I *Accounting, Organisation and Society*, nr 3, sid 323-338



Tonkiss, Fran, 1998



Continuity/ Change. I Jenks (ed) *Core Sociological Dichotomies.* London: Sage Publications, sid 34-48.





KFi:s rapportserie

60. Brorström Björn och Katarina Orrbeck, 2001
"Olika årsredovisningar – alla med goda motiv"
59. Brorström Björn och Bo Hallin, 2001
"Professionellas uppfattningar om vård och organisation. En studie av Centrallasarettet i Västerås"
58. Brorström Björn och Sven Siverbo, 2001
"Det enkla är svårt nog – Ekonomisk mätning av samverkan"
57. Brorström Björn och Sven Siverbo, 2001
"Institutioner och individer. Om utveckling i framgångsrika kommuner"
56. Siverbo Sven och Björn Brorström, 2000
"Berättelsen om Ale – Institutionerna, aktörerna och identitetssökandets konsekvenser"
55. Jansson Lennart, 1999
"Förvaltningen som försvann – Utvärdering av reformarbete inom Kultur- och bildningsnämnden i Örebro kommun"
54. Brorström Björn, Bo Gertsson, Ylva Mühlenbock och Rolf Solli, 1999
"Malmö stads resursfördelningsmodell inom stadsdelssektorn – konstruktion, innehåll och effekter"

- 
- 
53. Brorström Björn och Marianne Leffler, 1999
”Berättelsen om Lidköping – Om innebörden av Lidköpingsandan och om motståndskraftiga institutioner”
 52. Brorström Björn, Orrbeck Katarina och Hans Petersson, 1999
”Finansiell bedömning. Tre perspektiv”
 51. Cregård Anna och Rolf Solli, 1999
”Framgångsrik och turbulent – en studie av en kommuns utmärkande egenskaper till vardags och under stress”
 50. Bengtsson Ulla och Björn Brorström (red.), 1999
”Forskarperspektiv på kommunala problem – en rapport om resurser, reformer och institutioner, i går, idag och i morgon”
 49. Leffler, Marianne och Ylva Mühlenbock (under medverkan av Björn Brorström), 1998
”NU-sjukvården – sjukvård i förändring. En studie av fusionen mellan Uddevalla sjukhus och NÄL“
 48. Brorström, Björn och Marianne Leffler, 1998
”Berättelsen om Kungälv – om utmärkande egenskaper och goda institutioner”
 47. Solli, Rolf, 1998
”Viskande tjänstemän – En studie av kommunala ekonomichefers vardag“

- 
- 
46. Brorström, Björn, 1998
"Samhällsvetenskapliga problemställningar och kvalitativa forskningsmetoder. En rapport med fokus på kommunforskning i Västsverige"
 45. Wikström Ewa (red.), Mikael Löfström, Lennart Jansson, Ylva Mühlenbock och Sven Siverbo, 1998
"Flerpartssamverkan i missbruksvården – Försöksprojekt i Umeå, Kristianstad och Göteborg"
 44. Brorström Björn, Katarina Orrbeck, och Hans Peters son, 1998
"Resultat, flöde och risk – finansiell analys prövas av experter"
 43. Jensen Christian och Staffan Johansson, 1997
"Kunskap som orienterar och övertygar. Två fall studier om hur kommunala ledare använder forskning"
 42. Leffler Marianne (red.), 1997
"Kommunala reformer – tre uppsatser om styrning"
 41. Brorström Björn och Rolf Solli (under medverkan av Viveka Edlund och Sven Siverbo, 1997
"När intäkten kom – en studie av skiftet från kostnads- till intäktsstyrning i budgetkopplade organisationer"

- 
- 
40. Brorström Björn, 1997
"Förklaring av finansiell utveckling – ett förvaltningsekonomiskt forskningsprojekt"
 39. Leffler Jonas, 1996
"Vårdkedjans möjligheter och begränsningar"
 38. Malmer Stellan, 1996
"Självkostnad"
 37. Brorström Björn, Ulla Bengtsson, Malgorzata Cwejman, Viveka Edlund och Marianne Leffler, 1996
"Forskning pågår – fyra artiklar om styrning i offentlig förvaltning"
 36. Källström Anders och Rolf Solli, 1995
"Kommundirektören. Vardagen och teorin"
 35. Jensen Christian, 1995
"Kommun- och riksdagspolitikerns syn på relationen dem emellan eller ' När krubban är tom då bits hästarna"
 34. Brorström Björn, 1995
"Styrningens villkor och effekter i professionella organisationer"
 33. Bengtsson Ulla, Björn Brorström och Hans Petersson, 1995
"Finansiell redovisning och pensionsåtagandets redovisningsmässiga hantering i kommuner och landsting"

- 
- 
32. Cwejman Malgorzata och Viveka Edlund, 1995
"Information och informationssystem inom sjukvården. En användarstudie inom Bohuslandstinget"
 31. Johansson Staffan, 1995
"Verksamhetsbedömning i mjuka organisationer. Om kommunala ledares verksamhetsinformation och försök att finna mått på effektivitet inom social service"
 30. Brorström Björn, Glenn Fihn, Håkan Olsson och Hans Petersson, 1995
"Finansiell bedömning och årsredovisningsinformation – En studie i fyra kommuner av beslutsfattares synsätt och tillvägagångssätt"
 29. Fihn Glenn, 1995
"Förändring av kommunal redovisning under 1980-talet"