

Kommunforskning i Västsverige
Juryrapport 2
November, 2002

Är de påkostade årsredovisningarna bäst? om form, färg och innehåll

Av

Björn Brorström och Katarina Orrbeck

Kommunforskning i Västsveriges jury för bästa kommunala årsredovisning beslutade i samband med jurymötet hösten 2001 att inför granskningarna av årsredovisningarna för 2001 närmare studera frågan om sambandet mellan å ena sidan form och färg och å andra sidan innehåll. Härmed avlämnas rapport i denna fråga.

Juryrapporter

1. Olika årsredovisningar – alla med goda motiv, Björn Brorström och Katarina Orrbeck, oktober 2001
2. Är de påkostade årsredovisningarna bäst?, Björn Brorström och Katarina Orrbeck, november 2002

KFi:s årsredovisningsjury har 2002 följande medlemmar

Björn Brorström, ordförande, professor Förvaltningshögskolan

Ulla Bengtsson, forskare KFi

Claes Collin, konsult, Reklamutveckling AB

Björn Grundvall, Auktoriserad revisor, Ernst & Young

Heléne Gustafsson, chefsadministratör, KFi

Katarina Orrbeck, forskare, Förvaltningshögskolan

Många kommunala årsredovisningar idag är, eller förefaller i alla fall att vara, påkostade produkter. De har en modern layout, de är tryckta i fyrfärg med vackra men komplicerade diagram och tabeller och det är tämligen vanligt med bilder på omslaget hämtade från någon särskilt fin miljö i kommunen med hav, sjö eller vattendrag i för- eller bakgrunden. Det är nu rätt så länge sedan som det kommunala bokslutet var en kopia av en utskrift av den sista bokslutskörningen kompletterad med några sammanfattande kommentarer och upptryckt i en upplaga som räckte till fullmäktiges ledamöter och några till, däribland forskare intresserade av användning och utformning av kommunala bokslut. En viktig inspirationskälla för utvecklingen av det kommunala bokslutet, eller årsredovisningen som dokumentet numera benämns som konsekvens av förändringen, har varit den praxis som gällt för större privaträttsliga företag. Årsredovisningarna är idag mer användarvänliga och lättillgängliga än tidigare och många av dem inbjuder till läsning. Ändå visar forskning på området att årsredovisningen dessvärre har svårt att konkurrera med all annan information som slåss om uppmärksamhet och utrymme.

Sedan början av 1980-talet har tävlingar i bästa kommunala årsredovisning arrangerats. Det började med en tävling arrangerad av Svenska kommunförbundets tidning Kommunaktuellt. Den första tävlingen avsåg bokslutsåret 1982 och närmare 100 kommuner skickade in sina årsredovisningar för bedömning. Vann premiäråret gjorde för övrigt Uppsala kommun. Tävlingen väckte stor uppmärksamhet och det skrevs mycket, inte minst i den egna tidningen, om kommunala årsredovisningar som informationsdokument och om tävlingen som sådan. Tävlingen lades ned 1989 som följd av att eldsjälens och juryns ordförande lämnade Kommunaktuellt. 1991 startade Kommunforskning i Västsveriges årsredovisningstävling i vilken alla medlemskommuner deltar vare sig de vill eller inte. Den dominerande kommunen under åren har varit Tanums kommun som också vann premiäråret. En ytterligare pågående årsredovisningstävling arrangeras av KOMREV. Här med fokus på förvaltningsberättelsen och på hur väl kommuner och landsting beskriver utvecklingen i förhållande till kommunallagens krav på god ekonomisk hushållning. Trots dessa preciseringar av vad juryn särskilt studerar jämfört med de båda övriga evenemangen kan man säga att tävlingen ändå handlar om bästa kommunala årsredovisning. Tävlingen startade 1999 och vann första året gjorde Skellefteå kommun.

Nästan genomgående gäller att de årsredovisningar som vunnit och fått hedersomnämning har varit av god kvalitet layoutmässigt. Det förefaller vara en nödvändig egenskap för att kunna vara aktuell i sammanhanget. En fråga som denna iakttagelse och omständighet väcker är vilket samband det finns mellan tilltalande layout och det innehållsmässiga. Kan det vara på det viset att den goda layouten vilseleder och gör att årsredovisningen även uppfattas vara bättre innehållsmässigt än årsredovisningar som inte är utvecklade och påkostade layoutmässigt? Kan det vara på det viset att innehållsmässiga godbitar inte uppmärksammas i ett dokument som är svårtillgängligt och tycks vara av låg kvalitet och därför inte sprids som ett gott exempel? Eller är det så att satsningar på god struktur, modern layout och hög läsbarhet går hand i hand med innehållsmässiga kvaliteter?

Kommunforskning i Västsveriges jury för bästa kommunala årsredovisning beslutade i samband med jurymötet hösten 2001 att inför granskningen av årsredovisningarna för 2001 närmare studera frågan om sambandet mellan å ena sidan form och

färg och å andra sidan innehåll. För att kunna göra detta fordras att först närmare bestämma vad en bra årsredovisning är innehållsmässigt. Vad ska en sådan innehålla för delar, vad måste nödvändigtvis vara med och vilka delar ger dokumentet särskild kvalitet? En sådan bestämning av innehållsmässig kvalitet kan ske på olika sätt. En utgångspunkt är givetvis lagstiftning och kravet på god redovisningssed. Ett arbete pågår inom Rådet för kommunal redovisning där praxis för kommunal årsredovisning kartläggs och där syftet är att ta fram en idealmodell för förvaltningsberättelsen utifrån lagkrav och idéer från praxis. Vi har här valt att basera våra resonemang kring idealmodellen efter en genomgång av de utlåtanden som juryn har avgivit i samband med att den årliga tävlingen avgjorts.

I det följande avsnittet redovisas genomgången av juryutlåtandena. Denna genomgång avslutas med en redovisning av en idealmodell för kommunal årsredovisning. Vi har tagit oss friheten att utveckla juryns motiv något och lägga till egna värderingar och uppfattningar. Det hör till saken att vi båda är medlemmar av juryn. Efter redovisning av idealmodellen presenteras sex årsredovisningar som har en tilltalande layout och sex årsredovisningar där någon möda inte har lagts ned på den typen av kvalitet. Valet av dessa årsredovisningar har skett genom att vi oberoende av varandra har valt ut de layoutmässigt sett fem mest välutvecklade och de fem minst välutvecklade av de 49 årsredovisningarna som deltar i Kommunforskning i Västsveriges tävling för 2001. Bedömningen har skett efter en snabbbläddring och baseras på intryck och subjektivitet. Det kan mycket väl vara så att vi missat den årsredovisning som enligt reklamutvecklare är fräckast helt enkelt därför att vi inte begripit att den är fräckast. Därefter jämfördes listorna. Det fanns en stor överensstämmelse mellan listorna, i fyra fall valde vi samma årsredovisningar. Detta innebär således att det totalt handlar om tolv årsredovisningar, sex i varje grupp. De utvalda årsredovisningarna ställdes därefter mot den innehållsmässiga idealmodellen och resultatet av analysen redovisas. Rapporten avslutas därefter med några funderingar kring utvecklingen av kommunala årsredovisningar.

KFi:s tävling – juryutlåtanden och idealmodell

Kommunforskning i Västsverige startade sin tävling 1991 och den avsåg årsredovisningarna för 1990. Juryn har vid varje tillfälle efter tävlingen sammanställt ett utlåtande, visserligen kortfattat, där motiveringar finns redovisade till vinnarvalet och till hedersomnämningen. Motiveringarna är av två slag. Den ena typen är att vissa specifika sakredovisningar framhålls som särskilt viktiga och välgjorda. Den andra typen av motivering har att göra med allmänna övergripande kvaliteter i årsredovisningen. Några sakförhållanden och några övergripande kommentarer återkommer många gånger över åren medan många aspekter har nämnts vid ett enstaka tillfälle.

Den vanligast förekommande sakmotiveringen till valet av årsredovisning är att kommunen eller landstinget ifråga har en finansiell analys av hög kvalitet. Ett uttrycksätt som används vid flera tillfällen är att analysen är djuplodande. Ett annat uttryck är att den finansiella analysen är välutvecklad. En annan viktig kvalitet som återkommer i flera motiveringar är att det finns sammanfattande beskrivningar och uppställningar som visar utvecklingen på ett koncentrerat sätt. Översikter som visar tio

år i sammandrag är till exempel en positiv egenskap. Utöver dessa två saker så har övriga innehållsmässiga aspekter endast påpekats vid ett enskilt tillfälle. Det handlar om att de finansiella rapporterna ska redovisas på uppslag, det ska finnas en kvalificerad analys av omvärldsutvecklingen, utvecklade miljöredovisning, personalekonomisk redovisning, intresseväckande begreppsförklaringar, lättolkade redovisningar av nämndernas ekonomiska resultat och avslutningsvis en balans mellan redovisning av ekonomiska och verksamhetsmässiga förhållanden. En tolkning av att ett visst förhållande enbart förekommer vid ett tillfälle är att denna kvalitetsaspekt efter omnämnande är ett givet krav på en årsredovisning. Det behöver inte upprepas om det inte är något alldeles speciellt som utmärker den specifika årsredovisningen. En notering man kan göra är att den alldeles avgörande kvaliteten för att kunna vinna Kommunforskning i Västsveriges tävling är att den finansiella analysen är av hög kvalitet.

En årsredovisning av hög kvalitet enligt Kommunforskning i Västsveriges jury har då följande sakmässiga egenskaper. Som tidigare nämnts har vi tagit oss friheten att göra vissa utvidgningar.

- ?? **Djuplodande finansiell analys.** Det ska finnas en specifik modell för den finansiella analysen. En sådan specifik modell skapar kontinuitet och pedagogik och möjliggör en ökad förståelse för den finansiella utvecklingen och ställningen. Tillämpning av en specifik analysmodell ger möjligheter till lärande och kunskapsutveckling hos användarna. Det är otillfredsställande om den finansiella analysen består av till synes lösryckta kommentarer till de tre finansiella rapporterna.
- ?? **Sammanfattande sammanställningar.** Här avses redovisningar av ekonomisk och verksamhetsmässig utveckling som visar utvecklingen under den senaste fem- eller kanske till och med tioårsperioden. Uppställningarna kan lämpligen placeras i början eller slutet av årsredovisningen, till exempel på insidan av omslaget.
- ?? **Djuplodande omvärldsanalys.** Kommunens eller landstingets utveckling och situation ska sättas in ett sammanhang. Årets utfall och förutsättningarna inför fortsättningen ska tolkas och förklaras utifrån omvärldsfaktorer.
- ?? **Finansiella rapporter på uppslag.** Det är en kvalitet att resultaträkning, finansieringsanalys eller betalningsflödesrapport och balansräkning redovisas på ett uppslag. Det är inte ändamålsenligt att sprida ut rapporterna över alltför många sidor.
- ?? **Miljöredovisning.** En miljöredovisning ska finnas. Några särskilda kvalitetskrav på en sådan formulerar vi inte.
- ?? **Personalekonomisk redovisning.** En personalekonomisk redovisning ska finnas. En kvalitet för en sådan redovisning är att den uppmärksammar personal försörjning och kompetensutveckling i ett långsiktigt perspektiv.

- ?? **Bolag och koncern.** Kommunens bolag och kommunkoncernen ska presenteras och deras ekonomi ska redovisas och analyseras.
- ?? **Intresseväckande begreppsförklaringar.** Förklaringar av använda begrepp och redovisningsprinciper ska vara pedagogiska. Det tillfälle som årsredovisningen utgör för att utbilda användare av skilda slag i ekonomi ska tas tillvara. Till denna punkt kan också fogas att tilläggsupplysningar med hög innehållsmässig kvalitet ska lämnas.
- ?? **Lättolkade redovisningar av nämndernas ekonomi.** Den ekonomiska redovisningen av nämndernas verksamhet ska ha en framträdande roll och vara begriplig. Enkla resultaträkningar som visar intäkter, kostnader och resultat ska finnas. Redovisningar ska innebära att såväl årets resultat som utfall mot budget tydligt framgår.
- ?? **Balans mellan ekonomi och verksamhet.** Årsredovisningens huvuduppgift är att vara en beskrivning och analys av kommunens ekonomiska utveckling och ställning. Årsredovisningen ska handla om relationen mellan verksamhet och ekonomi. Årsredovisningen ska inte vara en allmän beskrivning av verksamhetens mål och innehåll. Det är ekonomernas dokument.

Den övergripande aspekt som återkommer mest frekvent i juryutlåtandena är öppenhet. Årsredovisningen ska förmedla känslan av att händelser och tillstånd har återgivits på ett öppet sätt. En operationalisering av kriteriet öppenhet är att redovisningar av tillämpade principer återfinns och att innebörden av specifika ord och begrepp förklaras. Ett annat uttryck för öppenhet är att årsredovisningen innehåller en revisionsberättelse, den är ett grundläggande kvalitetskrav. En ytterligare övergripande aspekt på kvalitet är pedagogiska grepp. Ett sådant grepp kan enligt vår uppfattning vara att särskilda frågor behandlas tematiskt. Under rubriken temaredovisning behandlas en särskild fråga som varit föremål för mycket diskussion under det gångna året. Väsentlighet är en tredje aspekt. Årsredovisningen och texterna bör vara koncentrerade och väl genomarbetade. Om inte särskilda argument finns för motsatsen så bör inte årsredovisningen vara för omfattande. En fjärde aspekt är att årsredovisningen visar att det handlar om politisk styrning. Ett uttryck för detta är att årsredovisningen innehåller en kommentar till året som gått författad av kommunstyrelsens ordförande. Ännu bättre är det om även oppositionsrådet kommer till tals.

Sammanfattningsvis erhålls utifrån genomgången av juryutlåtandena, kompletterad med en fri tolkning och egna uppfattningar, följande kriterier

- ?? Omvärldsanalys
- ?? Finansiella rapporter på uppslag
- ?? Finansiell analys i enlighet bestämd modell
- ?? Miljööredovisning
- ?? Personalekonomisk redovisning
- ?? Presentation av bolag och koncern

- ?? Historisk sammanfattning av ekonomin
- ?? Intresseväckande begreppsförklaringar
- ?? Lättolkade redovisningar av nämndernas ekonomi
- ?? Balans mellan ekonomi och verksamhet
- ?? Redovisning av tillämpade principer
- ?? Temaredovisningar
- ?? Revisionsberättelse
- ?? Politisk kommentar

Därutöver gäller att årsredovisningens omfattning ska bedömas utifrån kravet på fokus på väsentligheter.

Undersökning – form, färg och innehåll

Bland KFi:s medlemskommuners årsredovisningar för 2001 valde vi, oberoende av varandra, ut fem stycken med påkostad layout och fem stycken utan påkostad layout. Eftersom våra val inte överensstämde exakt med varandra fick vi sex årsredovisningar i var och en av grupperna. I gruppen årsredovisningar med påkostad layout hamnade Göteborg, Tanum, Trollhättan, Uddevalla, Varberg och Västra Götalandsregionen. Till gruppen årsredovisningar utan påkostad layout valde vi ut Falköping, Grästorp, Hylte, Skövde, Tidholm och Töreboda. I avsnittet nedan beskrivs var och en av de utvalda årsredovisningarna utifrån kriterierna i idealmodellen som presenterats. Det är viktigt att påpeka att det kan vara ett mycket medvetet val att inte satsa resurser på årsredovisningens layout. För den enskilda kommunen kan det vara kvalitet att inte ha en påkostad årsredovisning.

Sex årsredovisningar med påkostad layout

Tanums årsredovisning innehåller en omvärldsanalys som behandlar dels samhälls-ekonomi i stort, dels kommunsektorns ekonomi. Resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys presenteras på var sitt uppslag. Till var och en av rapporterna finns en finansiell analys, dock inte enligt någon specifik modell. Ett uttryck för öppenhet i redovisningen är att de redovisningsprinciper som har tillämpats finns beskrivna. Å andra sidan finns inte någon revisionsberättelse, vilket är ett tecken på mindre öppenhet i redovisningen. Årsredovisningen innehåller en miljöredovisning och en personalredovisning. Den senare behandlar bland annat personalförsörjning och kompetensutveckling, komponenter som vi menar är viktiga i en personalredovisning. Kommunens nämnder presenteras med bland annat en resultaträkning

för de fem senaste åren. Även intäkter, kostnader, resultat och kommunbidrag för olika delar av varje nämnd redovisas. Verksamhetsanknutna mått finns i en faktaruta. Tanums kommunkoncern är liten och i koncernredovisningen ingår bara ett bolag. Detta presenteras med bland annat en resultaträkning och en förkortad balansräkning för de fem senaste åren. Den sammanställda redovisningen presenteras i en kolumn parallellt med kommunens redovisning. Den politiska styrningen av kommunen märks i form av att kommunstyrelsens ordförande inleder med att kommentera året som gått. Dessutom finns hela kommunstyrelsen på bild. Allra sist i årsredovisningen finns en historisk sammanställning av Tanums ekonomi i form av de senaste tio årens balansräkningar och resultaträkningar samt några centrala nyckeltal. Förklaringar av specifika ord och begrepp som används i årsredovisningen finns inte.

I **Varbergs årsredovisning** inleds den ekonomiska analysen med en kortare omvärldsanalys. Här behandlas bland annat BNP, inflation, sysselsättning och konsumtion, internationellt och i Sverige. Resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning presenteras tillsammans på ett uppslag. Kommentarer till och analyser av redovisningsrapporterna kommer sedan i den ekonomiska analysen. Här görs också en jämförelse med andra kommuner med hjälp av KFi:s modell för finansiell bedömning¹. Direkt efter notapparaten redogörs för tillämpade redovisningsprinciper vilket vi menar är ett tecken på öppenhet i redovisningen. Mot öppenheten talar dock att årsredovisningen saknar en revisionsberättelse. I en personalöversikt behandlas kortfattat utbildning och långsiktig personalförsörjning. Årsredovisningen innehåller också en miljöredovisning. Kommunens nämnder presenteras kortfattat, bland annat med två tabeller. I den ena redovisas verksamhetsmässiga nyckeltal åren 1999-2001, i den andra redovisas budgetutfall, kostnader, intäkter samt antal årsarbetare, också 1999-2001. För de kommunala bolagen redovisas resultaträkning samt balansomslutning och soliditet för de tre senaste åren. Den sammanställda redovisningen presenteras för sig efter kommunens redovisning. Kommunstyrelsens ordförande inleder årsredovisningen med en text om året som gått och vad som planeras framöver. En sammanfattning av Varbergs ekonomi de senaste fem åren finns i en tabell med finansiella nyckeltal. Särskilda ord och begrepp som används i årsredovisningen förklaras inte.

I början av **Uddevallas årsredovisning** finns avsnittet "Omvärld och utveckling". Detta inleds med en kortfattad diskussion om BNP, konsumtion, statsbudgeten och kommunsektorns ekonomi. Mer utrymme ägnas sedan åt Uddevallas ekonomi, sysselsättning, befolkning med mera. De finansiella rapporterna presenteras på var sin sida direkt efter varandra. Därefter redogörs för tillämpade redovisningsprinciper. Denna redogörelse tolkar vi som ett tecken på öppenhet i redovisningen vilket förstärks av att årsredovisningen även inkluderar en revisionsberättelse. För den

finansiella analysen används KFi:s "RK-modell" (se fotnot 1). Fyra sidor av årsredovisningen ägnas åt en miljö- och välfärdsöversikt. I en personalöversikt diskuteras personalutveckling, vilket vi menar är en särskilt viktig fråga, men också personalstruktur, kostnader, arbetsskador och jämställdhet. Fyra av kommunens nämnder presenteras med en resultaträkning och en balansräkning, övriga med en något förkortad resultaträkning. Samtliga nämnder har en faktaruta med verksamhetsmässiga nyckeltal. För de kommunala bolagen och stiftelserna redovisas omsättning, resultat, balansomslutning, investeringar och antal anställda. Det finns också en kortare beskrivning av årets verksamhet. Koncernens redovisningsrapporter presenteras parallellt med kommunens. Kommunstyrelsens ordförande inleder Uddevallas årsredovisning med en kommentar till året som gått, ett uttryck för att en kommun är en politisk organisation. Kommunens ekonomi under den senaste femårsperioden sammanfattas i en översikt som bland annat innehåller förkortade balans- och resultaträkningar. Specifika ord och begrepp som används i årsredovisningen finns förklarade.

I årsredovisningen för **Trollhättan** diskuteras omvärlden i form av Sveriges respektive kommunernas ekonomi kortfattat i den ekonomiska analysen. Resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning är uppställda tillsammans på ett uppslag. Efter notapparaten redogörs för tillämpade redovisningsprinciper. Ytterligare ett tecken på öppenhet är revisionsberättelsen i slutet av årsredovisningen. Den finansiella analysen, som är placerad långt före redovisningsrapporterna, görs med hjälp av KFi:s analysmodell (se fotnot 1). På de tre sidorna som handlar om personalen diskuteras bland annat kompetensutveckling och personalförsörjning, vilket vi menar är viktigt i en personalredovisning. Miljön behandlas i miljöredovisningen men också i avsnitten om de olika nämnderna. Beträffande nämnderna redovisas för övrigt kostnader, intäkter, budgeterade skattemedel, budgetutfall samt brutto- och nettoinvesteringar för de senaste tre åren. Dessutom finns en tabell över nettokostnaderna för olika delar av respektive nämnd samt en tabell med verksamhetsnyckeltal. I slutet av årsredovisningen finns den sammanställda redovisningen. Här presenteras också kommunens bolag med omsättning,

¹ Den så kallade RK-modellen baseras på aspekterna resultat, kapacitet, risk och kontroll.

resultat, antal anställda och soliditet. Den politiska styrningen märks i form av att kommunstyrelsens ordförande skriver om året som gått. Specifika ord och begrepp som används i årsredovisningen finns förklarade. Slutligen innehåller Trollhättans årsredovisning en sammanfattning av ekonomin under den senaste femårsperioden.

I **Göteborgs årsredovisning** behandlas omvärldsförhållanden som Sveriges ekonomi, befolkningsutveckling och sysselsättning mycket kortfattat och som en del av diskussionen om förhållandena i Göteborg. Resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys presenteras på var sin sida eller uppslag direkt efter varandra. I samband med rapporterna redogörs för tillämpade redovisningsprinciper. Detta tecken på en öppen redovisning förstärks av revisionsberättelsen. Kommunens ekonomiska utfall kommenteras tidigare i årsredovisningen, dock inte utifrån någon specifik modell. När det gäller kommunens personal diskuteras bland annat rekrytering och ledarutveckling. Årsredovisningen innehåller ingen miljöredovisning. I en tabell finns de olika stadsdelsnämndernas intäkter, kostnader, kommunbidrag, resultat och eget kapital redovisade. Samma sak gäller för de övriga nämnderna. Stadsdelsnämnderna och de andra nämnderna kommenteras också mer allmänt tidigare i årsredovisningen. Beträffande de kommunala bolagen och koncernerna redovisas i en tabell rörelseintäkter, resultat, balansomslutning, eget kapital och soliditet. Tidigare har bolagens ekonomi kommenterats och analyserats. Koncernens redovisningsrapporter är uppställda parallellt med kommunens. Göteborgs årsredovisning saknar en politisk kommentar till året som gått (däremot kommenterar stadsdirektören). Den politiska styrningen märks dock i form av att kommunstyrelsens medlemmar finns på bild. Något sammandrag av kommunens ekonomi, till exempel i ett fem- eller tioårsperspektiv, finns inte. Inte heller förklaras särskilda ord och begrepp som används i årsredovisningen.²

Omvärldsanalysen i årsredovisningen för **Västra Götalandsregionen** omfattar världen,

EU och Sverige men också olika svenska regioner. Frågor som behandlas är till exempel konjunkturförändringar, sysselsättning och befolkningsutveckling. Analysen avslutas med att Västra Götaland jämförs med Region Skåne och Stockholms läns landsting i olika avseenden. Resultaträkning, balansräkning och kassaflödesanalys presenteras var för sig. Till var och en av rapporterna följer en kommentar och analys, dock inte enligt någon bestämd modell. Att tillämpade redovisningsprinciper presenteras är ett tecken på öppenhet vilket också revisionsberättelsen är. Miljöfrågor behandlas i årsredovisningen men miljöredovisningen utgör ett särskilt dokument. Avsnittet om personalen handlar i stor utsträckning om de komponenter vi pekat ut som särskilt viktiga, nämligen långsiktig personalförsörjning och kompetensutveckling. För enheter inom regionens verksamhetsområden redovisas dels ekonomiska mått som intäkter, kostnader, resultat och investeringar, dels verksamhetsrelaterade mått. Verksamheterna är för övrigt mycket utförligt beskrivna. De regionala bolagen ingår i verksamhetsområdena och därmed i presentationerna av dessa. Koncernredovisningen presenteras parallellt med regionens redovisning. Den politiska aspekten kommer till uttryck genom att regionstyrelsens ordförande inleder årsredovisningen. Ett annat uttryck för detta är att medlemmarna i regionstyrelsen finns på bild. En historisk sammanfattning av regionens ekonomi finns i en uppställning över verksamheternas resultat, eget kapital och investeringar de senaste tre åren. Använda begrepp definieras sist i årsredovisningen.

Sex årsredovisningar utan påkostad layout

Törebodas årsredovisning saknar analys av omvärldsfaktorer med betydelse för kommunen. Resultaträkningen och finansieringsanalysen delar på en sida, balansräkningen finns på sidan därpå. Den använda redovisningsmodellen presenteras samtidigt som ord och begrepp förklaras. Kommentarer till och analys av innehållet i redovisningsrapporterna finns i den ekonomiska översikten som inleder årsredovisningen. Analysen sker inte enligt någon specifik modell utan utgår från två övergripande rubriker – årets resultat samt eget kapital och skulder. Ett uttryck för öppenhet i

² Göteborgs kommun ger även ut en årsbok. En del information som inte finns i årsredovisningen kan tänkas finnas i årsboken istället.

redovisningen är att tillämpade redovisningsprinciper presenteras. Även förekomsten av en revisionsberättelse tyder på öppenhet. I personalredovisningen nämns framtida rekryteringsbehov men hur behovet ska tillfredsställas framgår inte. I övrigt diskuteras bland annat personalomsättning, frånvaro och arbetsmiljö. Någon miljöredovisning finns inte i Törebodas årsredovisning. För kommunens nämnder redovisas budget och utfall för intäkter, kostnader, resultat och nettoinvesteringar. Dessutom redovisas centrala verksamhetsmässiga nyckeltal för nämnden ifråga. Årsredovisningen innehåller en sammanställd redovisning (skild från kommunens) men de kommunala bolagen presenteras inte. Den politiska styrningen märks i form av att kommunstyrelsens ordförande kommenterar året som gått. Kommunens ekonomi åren 1997-2001 finns sammanfattad i en tabell med mått från bland annat resultaträkningen och balansräkningen.

Årsredovisningen för **Falköping** innehåller ingen omvärldsanalys. Redovisningsrapporterna presenteras direkt efter varandra på var sin sida. I den ekonomiska översikten kommenteras och analyseras innehållet i rapporterna, dock inte enligt någon bestämd modell. Redogörelsen för tillämpade redovisningsprinciper är ett tecken på att årsredovisningen präglas av öppenhet. Ett annat tecken på detta är revisionsberättelsen. Beträffande personalen finns en personalöversikt där antal anställda och sjukskrivningar redovisas. Däremot behandlas inte personal- och kompetensförsörjning, vilket vi tycker är viktiga faktorer i en personalredovisning. Någon miljöredovisning finns inte. Kommunens nämnder är uppdelade på resultatområden och för varje område redovisas kostnader, intäkter och resultat för innevarande och föregående år. Avstämning mot budget görs inte. För varje nämnd redovisas också en stor mängd verksamhetsrelaterade nyckeltal. Koncernen presenteras med en resultaträkning och en balansräkning (skilda från kommunens rapporter). Läsaren får veta vilka bolag som ingår i koncernen men någon information om dem ges inte. Kommunstyrelsens ordförande inleder årsredovisningen med att kommentera året som gått, vilket ger uttryck för den politiska styrningen av en kommun. En historisk sammanfattning av kommunens ekonomi finns i form av en sida med nyckeltal för de senaste fem åren.

Specifika ord och begrepp som används i årsredovisningen förklaras.

Någon analys av påverkande omvärldsfaktorer finns inte i **Skövdes årsredovisning**. Resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning presenteras direkt efter varandra. Analysen av redovisningsrapporternas innehåll, som inte följer någon särskild modell, inleder årsredovisningen. Efter notapparaten redogörs för tillämpade redovisningsprinciper samtidigt som använda begrepp förklaras. Redogörelsen för redovisningsprinciper är ett tecken på öppenhet i redovisningen. Det är också revisionsberättelsen som avslutar årsredovisningen. I avsnittet om kommunens personal redovisas bland annat personalomsättning och man kommenterar då mycket kort framtida rekryteringsbehov. Kompetensutveckling, som vi också ser som en viktig del i en personalredovisning, diskuteras inte. Årsredovisningen innehåller ingen miljöredovisning. För varje nämnd redovisas budget och utfall beträffande intäkter, kostnader och investeringsutgifter. Dessutom redovisas för nämnden centrala verksamhetsrelaterade nyckeltal. De affärsdrivande verken särskiljs och deras intäkter, kostnader och investeringar redovisas. Beträffande de kommunala bolagen lämnas information om resultat, balansomslutning, eget kapital, skulder och nettoinvesteringar för de två senaste åren. Den sammanställda redovisningen och kommunens redovisning presenteras parallellt i var sin kolumn. Skövdes årsredovisning saknar en politisk kommentar. Något annat som saknas är en sammanfattning av ekonomin till exempel i ett fem- eller tioårsperspektiv.

I **Tidaholms årsredovisning** är omvärldsanalysen relativt omfattande. Den handlar om konjunktur, sysselsättning, löner och inflation i Sverige och om ekonomin i kommunsektorn. Redovisningsrapporterna presenteras direkt efter varandra på ett uppslag. Kommentarer till delar av deras innehåll finns i en ekonomisk översikt. Någon specifik modell för analys används inte. Ett tecken på att årsredovisningen präglas av öppenhet är att tillämpade redovisningsprinciper redovisas. Denna egenskap förstärks av att det finns en revisionsberättelse. Avsnittet om personalen handlar framförallt om personalvolym och kostnader. Rekryteringsbehov nämns men slutar med en fråga som inte besvaras: Vad ska man ha för

strategi för att klara återrekryteringen? Någon miljöredovisning finns inte men däremot ett avsnitt om miljöarbete inom Agenda 21. Kommunens nämnder presenteras inte var för sig. I den ekonomiska översikten kommenteras dock nettokostnaderna per nämnd. För varje kommunalt bolag redovisas omsättning, resultat, balansomslutning, soliditet och investeringar för de två senaste åren. Den sammanställda redovisningen är skild från kommunens men redovisningsrapporterna innehåller en kolumn med motsvarande siffror för kommunen. Under "Läsanvisningar" finns ord och begrepp som används i årsredovisningen förklarade. Någon sammanfattning av ekonomin under den senaste fem- eller tioårsperioden finns inte. Den politiska styrningen av kommunen kommer till uttryck genom att kommunstyrelsens ordförande kommenterar året som gått.

Hyltes årsredovisning innehåller ingen analys av omvärlden. Resultaträkningen, balansräkningen och finansieringsanalysen är placerade på var sin sida direkt efter varandra. Rapporternas innehåll kommenteras och analyseras men inte enligt någon särskild modell. Att redovisningen präglas av öppenhet märks dels i form av att tillämpade redovisningsprinciper presenteras, dels genom förekomsten av en revisionsberättelse. Årsredovisningen innehåller en personalredovisning men ingen miljöredovisning. I den förra redovisas bland annat olika personalkostnader, åldersstruktur och frånvaro. En diskussion om kompetens- och personalförsörjning, som vi tycker är centralt i en personalredovisning, saknas. I avsnitten om nämnderna redovisas budget och utfall för kostnader (för personal och kapital), intäkter och nettoinvesteringar. Även nettokostnader för verksamheter inom respektive nämnd redovisas. Dessutom presenteras verksamhetsrelaterade nyckeltal. Den sammanställda redovisningen presenteras för sig och före kommunens. På det illa utrymme som kommunens två bolag i övrigt får, presenteras

deras resultat för året. En sammanfattning av Hyltes ekonomi finns i form av att nyckeltal för de tre senaste åren redovisas. Här finns också definitioner på nyckeltalen. Ord och begrepp som används i årsredovisningen förklaras i en bilaga. Hyltes årsredovisning saknar en politisk kommentar. Däremot inleds dokumentet med en text om förutsättningar och utvecklingstendenser som är underskriven av kommunstyrelsens ordförande och ekonomichefen.

Någon direkt omvärldsanalys finns inte i **Grästorps årsredovisning**. I samband med redogörelsen för kommunens ekonomiska läge kommenteras dock kortfattat det statsfinansiella läget och dess konsekvenser för kommunerna. Redovisningsrapporterna är placerade direkt efter varandra på var sin sida. Deras innehåll, framförallt resultaträkningens, analyseras men inte enligt någon speciell analysmodell. Efter notapparaten redogörs för tillämpade redovisningsprinciper, vilket är ett tecken på att årsredovisningen präglas av öppenhet. Något som å andra sidan talar emot denna egenskap är att det saknas en revisionsberättelse. En personalekonomisk redovisning finns, dock utan någon diskussion om personal- och kompetensförsörjning, medan en miljöredovisning saknas. För nämnderna redovisas intäkter, kostnader och nettokostnader. Dessa ställs sedan mot budgeterade nettokostnader. För verksamheter inom respektive nämnd redovisas budget och utfall för intäkter och kostnader. Även verksamhetsrelaterade mått för respektive nämnd presenteras. I den sammanställda redovisningen ingår bara ett kommunalt bolag. Den korta presentationen av detta bolag handlar framförallt om dess verksamhet. Kommunens ekonomi de senaste fem åren finns sammanfattad i en tabell med nyckeltal hämtade från redovisningen. Någon ord- och begreppsförklaring finns inte. Att Grästorps kommun är en politisk organisation märks i form av att kommunstyrelsens ordförande inleder årsredovisningen.

Sambanden är klara

Frågan vi ställer i den här rapporten är om årsredovisningar med påkostad layout har högre kvalitet innehållsmässigt än årsredovisningar utan påkostad layout. Utifrån de

uppställda innehållskriterierna och genomgången av de utvalda årsredovisningarna kan vi nu besvara denna fråga.

Även till innehållet är årsredovisningarna med påkostad layout av högre kvalitet än de utan påkostad layout. När det gäller analys av omvärldsfaktorer som påverkar kommunen är det stor skillnad mellan de två grupperna av årsredovisningar som vi har studerat. Även om omfattningen varierar innehåller alla årsredovisningarna med påkostad layout någon form av omvärldsanalys. Årsredovisningarna utan påkostad layout saknar nästan samtliga en sådan analys. En finansiell analys måste självfallet finnas i årsredovisningen och helst ska den göras enligt någon specifik modell. Alla årsredovisningarna vi har studerat innehåller en finansiell analys. I de, tyvärr ganska få, fall där analysen också görs enligt en viss modell har årsredovisningen en påkostad layout. I två årsredovisningar, båda påkostat utformade, görs separata analyser till var och en av redovisningsrapporterna. En miljöredovisning finns ofta i årsredovisningarna med påkostad layout medan det saknas i alla de andra. Personalförhållanden behandlas på något sätt i alla årsredovisningarna vi har studerat men kvaliteten på behandlingen varierar. De påkostat utformade årsredovisningarna behandlar mer ingående de komponenter som vi pekar ut som särskilt viktiga, nämligen långsiktig personalförsörjning och kompetensutveckling. När det gäller att redovisa de kommunala bolagens ekonomi är årsredovisningarna med påkostad layout ofta mer utförliga än årsredovisningarna i den andra gruppen. De förra redovisar ofta mått som omsättning, resultat, balansomslutning och soliditet. I ett par av de senare lämnas ingen information alls om bolagen. Årsredovisningarna med påkostad layout är slutligen också något bättre på att presentera sammanfattningar av ekonomin, till exempel i ett fem- eller tioårsperspektiv. Sammanfattningarnas innehåll varierar, från hela resultat- och balansräkningar till utvalda nyckeltal och andra mått.

I vissa avseenden är det emellertid ingen skillnad mellan årsredovisningarna med och utan påkostad layout. Alla årsredovisningarna som vi har studerat präglas till exempel av öppenhet i den meningen att de redogör för tillämpade redovisningsprinciper. Ett annat tecken på öppenhet är att årsredovisningen innehåller en revisionsberättelse. Bara tre av årsredovisningarna, två med och en utan påkostad layout, saknar en revisionsberättelse. Något samband mellan layout och en öppen redovisning verkar alltså inte finnas. Med några få undantag får nämnderna stort utrymme i våra studerade årsredovisningar. Intäkter och kostnader per nämnd redovisas så gott som alltid, ibland i en resultaträkning. Ofta redovisas också intäkter och kostnader för olika delar inom nämnderna. Hur mycket avstämning som görs mellan budget och utfall varierar men verkar inte ha något samband med årsredovisningens layout. Nämndredovisningarna innefattar i regel alltid en stor mängd verksamhetsrelaterade nyckeltal. I alla årsredovisningar utom två, en med och en utan påkostad layout, kommer den politiska styrningen av en kommun eller region till uttryck i form av att kommunstyrelsens eller regionstyrelsens ordförande kommenterar året som gått. Ett par av de påkostat utformade årsredovisningarna innehåller också bilder på kommunstyrelsens eller regionstyrelsens medlemmar.

I ett avseende noteras slutligen att årsredovisningarna utan påkostad layout är bättre än de med påkostad layout. Specifika ord och begrepp som används i årsredovisningen finns oftare förklarade i den förra gruppen än i den senare. De icke påkostade årsredovisningarna är följaktligen i detta avseende mer öppna.

Hög kvalitet men behov av förbättringar

Det kan således konstateras att årsredovisningarna med påkostad layout uppfyller fler av de uppställda innehållsmässiga kriterierna än årsredovisningarna utan påkostad layout. Årsredovisningens form och färg hänger ihop med dess innehåll! Några dramatiska innehållsmässiga skillnader föreligger emellertid inte mellan de två grupperna av årsredovisningar. De så kallade påkostade är mer innehållsrika och har en högre kvalitet men skillnaderna är i många avseende inte stora. Ett viktigt konstaterande är att samtliga årsredovisningar präglas av öppenhet enligt de kriterier för öppenhet som ställts upp. Redovisningsprinciper beskrivs och revisionsberättelser finns. Dessvärre skymms öppenheten i de icke-påkostade årsredovisningarna av den svårtillgänglighet som följer av bristfällig layout. Som annat finns starka sidor i dessa årsredovisningar som inte framkommer vid bedömning. Den stora skillnaden mellan de två grupperna av årsredovisningar avser omvärldsanalysen och belysning av samhällliga, ekonomiska och miljömässiga förutsättningar. Här är de påkostade årsredovisningarna mer omfattande och djuplodande. Det är en viktig kvalitet som borde vara välutvecklad i alla årsredovisningar. Det förefaller som om en satsning på god layout och tillgänglighet hänger samman med en ansträngning av placera in kommunen i sitt sammanhang. Läsekretsen förefaller vara, vilket är naturligt, definierad på skilda sätt i de två olika fallen. De påkostade årsredovisningarna syftar också till att skapa legitimitet för kommunal verksamhet och vänder sig till fler läsare. En annan betydelsefull aspekt för att placera in kommunen i ett sammanhang är att årsredovisningen innehåller kommentarer från politiker. Sådana är lika vanligt förekommande i de båda typerna av årsredovisningar, några skillnader mellan grupperna finns inte. Däremot finns det skillnader mellan enskilda årsredovisningar. En del gör det bra, andra mindre bra och det förefaller vara angeläget i några av kommunerna att föra diskussion kring vad syftet är med den politiska kommentaren.

I båda typer av årsredovisningar finns det kvalitetsbrister i förhållande till den idealmodell som ställts upp. En brist är avsaknaden av modell för den finansiella analysen. Det har ett stort pedagogiskt värde om den finansiella analysen följer en tydlig logik och idé. Samtidigt som kommunens finansiella utveckling och ställning analyseras ligger då årsredovisningen till grund för en kunskapsutveckling hos användaren. Det är också viktigt att analysen bygger på kontinuitet över tiden. Vi har inga belägg för att avsaknaden av en specifik analysmodell innebär bristande kontinuitet men det är ett rimligt antagande att så kan vara fallet. En intressant och mer omfattande studie skulle innefatta dels att pröva om detta är fallet dels att undersöka om beslutsfattare i kommuner med en välutvecklad finansiell analysmodell har bättre kunskaper om ekonomiska samband och finansiell redovisning än beslutsfattare i kommuner med en mindre välutvecklad finansiell analys. En annan kvalitetsbrist som har med den finansiella redovisningen att göra är att redovisningsrapporterna inte är samlade på ett uppslag. Ett sådant presentationssätt ger en förbättrad överblick och det är förvånande att det inte förekommer frekvent!

Genomgången av de tolv årsredovisningarna visar på en god kvalitet i årsredovisningsinformation, men två problem finns som är varandras motsatser. Årsredovis-

ningarna är sinsemellan för heterogena. Variationen är för stor och viktig information återfinns på olika ställen i de olika dokumenten och ibland inte alls. Det är inte acceptabelt att inte relatera kommunens utveckling till omvärldsförändringar och givna förutsättningar. Det är önskvärt med en ökad likriktning för att snabbare kunna orientera sig kring en kommuns ekonomi och verksamhet, tillstånd och utveckling. Det andra problemet är att årsredovisningarna innehåller alltför få nya grepp. Det finns få exempel på nyheter och försök till att skapa intresse och ökad tillgänglighet. Det experimenteras alldeles för lite. Minskad variation och fler experiment är knappast förenligt? Vi menar dock att en ändamålsenlig utveckling av årsredovisningarna är att reglera innehållet i den del av årsredovisningen som benämns förvaltningsberättelse. En rekommendation från Rådet för kommunal redovisning som tydliggör innebörden av förvaltningsberättelse och konkretiserar kapitel fyra i Kommunal redovisningslag skulle innebära en ökad likformighet i praxis. Resterande del av årsredovisningen är inte lagreglerad utan här finns utrymme för utveckling. Bland annat omfattar den frivilliga delen beskrivningen och analysen av nämnders och förvaltningars verksamhet och ekonomi och här finns behov av ordentliga utvecklingsinsatser. Exempel på hur redovisningar av mål och effekter kan utföras är angelägna. Ett annat utvecklingsområde avser jämförelser över tiden och med andra, såväl finansiellt som verksamhetsmässigt. Jämförelser är en genväg till kunskap och denna möjlighet borde begagnas i högre grad i kommunernas årsredovisningar.

Juryutlåtande avseende 2001 års kommunala årsredovisningar.

Kommunforskning i Västsveriges jury för bästa kommunala årsredovisning har genomfört bedömningen av årsredovisningarna för 2001. Bedömningen har omfattat Västra Götalandsregionen, kommuner i Västra Götalands och Hallands län. Kvaliteten på årsredovisningarna är god men ett observandum är att den genomsnittliga kvaliteten inte har förbättrats sedan förra årets bedömning. Många kommuner förefaller ha funnit en form för sin årsredovisning och dokumenten är struktur- och layoutmässigt identiska med tidigare år. I flera fall är detta motiverat som följd av god kvalitet och betydelsen av kontinuitet, i andra fall är avsaknaden av förändring över tiden problematisk. Väsentlig information saknas och dokumentet är svårtillgängligt. Juryn efterfrågar efter genomförd genomgång nya idéer och grepp. Som en konsekvens av att många årsredovisningar idag håller en god kvalitet och att omfattningen av regleringen har ökat så är det naturligt att en stabilisering sker, men likafullt är avsaknaden av nya spännande sätt att presentera verksamheten stor.

En årsredovisning som har förbättrats och som innehåller nya inslag är Halmstads kommuns. Juryn ger Halmstad ett hedersomnämmande och vill särskilt uppmärksamma de intresseväckande verksamhetsbeskrivningarna. Den finansiella analysen i årsredovisningen kompletteras med en bedömning genomförd av ett ratinginstitut. Att återge institutets bedömning kan tolkas som ett exempel på öppenhet i redovisningen. Ett problem är emellertid att bedömningen innehåller en del oväsentlig information och det är viktigt att påpeka att den absolut inte kan ersätta den egna analysen. Uddevalla kommun erhåller också ett hedersomnämmande för en årsredovisning av hög kvalitet där särskilt de ekonomiska redovisningarna av verksamheten är tilltalande.

Hedersomnämmande tilldelas också Partille kommun, Tanums kommun och Vårgårda kommun för årsredovisningar av mycket hög kvalitet. Dessa tre kommuner uppvisar år efter år årsredovisningar av hög kvalitet och har blivit förebilder för många andra. Vi har här att göra med tre kommuner och tre årsredovisningar som verkligen går i tungviktsklassen. För Partille vill juryn särskilt framhålla precision och koncentration på väsentligheter, för Tanum den överskådlighet och tillgänglighet som präglar årsredovisningen och för Vårgårda kvaliteten på de finansiella analyserna.

Årets vinnare är en kommun vars årsredovisning juryn uppmärksammade redan förra året vid bedömningen utan att då tilldelas någon utmärkelse. Kvalitetshöjningen bekräftas i år och dessutom sker ytterligare förbättringar. Årsredovisningen har en fokusering på väsentligheter och ger en mycket god bild av ekonomi och verksamhet. Särskilt vill juryn nämna en god balans mellan ekonomiska analyser och verksamhetsbeskrivningar samt en omvärldsanalys och finansiell analys av god kvalitet. Juryn vill också framhålla att en ökad tillgänglighet och ett ökat intresse för informationen skulle kunna uppnås om årsredovisningens layout och grafiska form utvecklades. Vinnare är Trollhättans kommun.

Göteborg 021118

Björn Brorström (ordförande)
Ulla Bengtsson
Claes Collin
Björn Grundvall
Heléne Gustafsson
Katarina Orrbeck