

KOMMUNFORSKNING I VÄSTSVERIGE  
JURYRAPPORT 5, NOVEMBER 2005

# **ETT DOKU- MENT AV ÖVERORDNAD BETYDELSE**

En användarstudie avseende  
den kommunala årsredovisningen.

Av Björn Brorström och Lisa Nöjd

Kommunforskning i Västsveriges jury för bästa kommunala årsredovisning beslutade i samband med jurymötet hösten 2005 att inför granskningarna av årsredovisningarna för 2005 närmare studera hur årsredovisningarna har utvecklats över tiden, successivt eller stegvist, och på vilket sätt utvecklingen kan förklaras.

## **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
3. Vad är det de säger och varför? Om informationsinnehållet i politikerförord, Björn Brorström, november 2003
4. Påverkan på praxis? – En studie av praxisutveckling och ideal, Björn Brorström och Lisa Nöjd, november 2004
5. Ett dokument av överordnad betydelse – en användarstudie avseende den kommunala årsredovisningen, Björn Brorström och Lisa Nöjd, november 2005.

KFi:s årsredovisningsjury har 2005 följande medlemmar

Björn Brorström, ordförande, professor Förvaltningshögskolan  
Clas Collin, konsult, Reklamutveckling AB  
Björn Grundvall, auktoriserad revisor, Ernst & Young  
Heléne Gustafsson, chefsadministratör, KFi

ISBN 91-975799-3-9

© Kommunforskning i Västsverige tillsammans med författarna – 2005

KFi – Kommunforskning i Västsverige  
Pilgatan 19A  
411 22 Göteborg

tfn 031-773 5900  
fax 031-773 5909

E-post [kfi@kfi.se](mailto:kfi@kfi.se)  
[www.kfi.se](http://www.kfi.se)

## 1. Så många nöjda!

En studie avseende kommunala årsredovisningar visar att av 274 förtroendevalda i nio kommuner och en region är 255 mycket nöjda eller ganska nöjda med den årsredovisning som upprättas och som föreläggs dem i fullmäktige. De flesta av de 255 är ganska nöjda, antalet som anger sig vara mycket nöjda är 59 stycken. Några anger att de inte har någon uppfattning i sammanhanget och 16 stycken är ganska eller mycket missnöjda. Uppgifterna baserar sig på en enkätstudie genomförd under senhösten 2005 och avser således uppfattningar om årsredovisningarna för 2004.

Den kommunala årsredovisningens utformning och innehåll förefaller tilltala de förtroendevalda. Den slutsatsen kan också dras baserat på svaren på en annan av frågorna i enkäten. Över hälften av de 274 respondenterna tog helt avstånd från påståendet att årsredovisningen är ett dokument av underordnad betydelse och ytterligare drygt en fjärdedel menade att påståendet stämmer ganska dåligt. Ett antal hade ingen bestämd uppfattning i frågan. Tio stycken instämde i påståendet att årsredovisningen är ett dokument av underordnad betydelse. Fyra av fem förtroendevalda tar således avstånd från påståendet att årsredovisningen är ett dokument av underordnad betydelse och ett fåtal instämmer i påståendet. Årsredovisningen är således ett dokument av överordnad betydelse uppskattat av de allra flesta. En sådan slutsats behöver dock granskas närmare, vilket sker i denna juryrapport genom en närmare beskrivning och tolkning av resultatet av den genomförda enkätstudien.

Rapporten fortsätter i nästa avsnitt med att tidigare genomförda användarstudier refereras och kommenteras. Därefter följer en beskrivning av tillämpad metod och tillvägagångssätt vid den nu genomförda användarstudien. Här beskrivs vilka förtroendevalda som har erhållit enkäten, varför just dessa, vilka frågor som har ställts och varför samt hur bearbetningen har gått till. I det följande avsnittet redovisas resultatet av studien. Därefter följer i ett särskilt avsnitt en presentation av jämförelser mellan de kommuner som ingår i studien. En tolkning av enkätstudiens resultat sker i det följande avsnittet och därefter avslutas rapporten med några reflektioner och med att framkomna resultat ställs mot erfarenheter vunna vid tidigare studier.

## 2. Användarstudier

Användare och användning är en del i beskrivningen av redovisningens ramverk. Det är en ständigt återkommande fråga att resonera kring och försöka bestämma vilka som är användare av redovisningsinformationen och vad detta betyder för kraven på informationen. En central fråga är därvid hur avvägningen sker mellan uppgiften att förmedla viktig information till experter och till lekmän. Denna frågeställning föranleder en diskussion kring vilka krav som kan ställas på användaren. I Accounting Standards Boards Statement of Principles for Financial Reporting återfinns följande formulering.

*Those preparing financial statements are entitled to assume that users have a reasonable knowledge of business and economic activities and accounting and a willingness to study with reasonable diligence the information provided.*

Statement of Principles 3.27 (c), i Rutherford sidan 48

Rutherford (2000) som återger ovanstående resonemang i sin bok *Modern Financial Reporting Theory* konstaterar att redovisarna måste förutsätta rimligt sofistikerade användare. Kanske ska man också varna lekmän som tar del av redovisningsinformation att de nog är tvingade till att förlita sig på experter. En viktig generell utgångspunkt är således att användare förväntas ha vissa kunskaper om ekonomi och redovisning och att årsredovisningsinformationen är svårtillgänglig och enbart till vissa delar ska vara tillgänglig för alla. Redovisaren har rätt att ställa krav på mottagaren.

Med denna utgångspunkt beskrivs fortsättningsvis en uppsättning användarstudier genomförda av forskare verksamma inom kommunforskningsgruppen vid Göteborgs universitet. Ett intresse har över tid funnits inom denna grupp att uppmärksamma intresset och behovet av årsredovisningsinformation och genomföra användarstudier av skilda slag.

Brorström (1982) konstaterar att det kommunala bokslutet är ett dokument av underordnad betydelse. Slutsatsen baseras på en rad olika empiriska studier, intervjuer, experiment och observationer, men framförallt på det ointresse som många visade i utvärderingen av bokslutet som särskilt utvecklats för att tillgodose förtroendevaldas informationsbehov. Ett flertal hade trots att de visste vad intervjuerna skulle handla om inte ens öppnat bokslutsdokumentet som förberedelse inför intervjun. Slutsatsen blev att bokslutet trots utvecklingsinsatser inte används förutom av en mycket liten krets och att dokumentet var av underordnad betydelse. En förklaring till detta var att medan årsredovisningen var inriktad mot att förmedla ett helhetsperspektiv genom aggregerade och sammanfattande beskrivningar så var politikernas intresse att erhålla information om enskilda verksamheter och detaljer kring verksamheternas kostnader och prestationer. Det fanns också kritik mot att årsredovisningsinformationen var inaktuell och därför saknade intresse. Avslutningsvis konstateras dock att ett visst ökat intresse har kunnat noteras i de kommuner som studerats sannolikt som följd av den uppmärksamhet som bokslutet givits under forskningsprocessen. Så frågan om användning av bokslut eller årsredovisningar bör uppmärksammas igen.

1986 lanserade dåvarande Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet en ny modell för budgetering och redovisning (Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet 1986). I samband med en utvärdering av denna så kallade nya modellen för budgetering och redovisning ställdes frågor rörande uppfattningar om informationen (Johansson 1990). Här konstateras att politikerna önskar mer information om verksamheten. 40 procent av de intervjuade politikerna angav verksamhetsrelaterade mått när de ombads ge exempel på viktiga nyckeltal. De betraktade resultaträkningen som central eftersom den visade utfallet av verksamheten. Det vill säga resultaträkningen uppfattades inte som en finansiell rapport utan som en sammanfattning av verksamhetens utfall.

I en studie som genomfördes i mitten av 1990-talet konstateras ånyo att förtroendevalda önskar mer information om verksamheten och dess utveckling. Studien baserades på intervjuer med ledande kommunstyrelsepolitiker och förvaltningschefer i fyra kommuner, framförallt intervjuades politiker. Man uppgav sig vara nöjd med årsredovisningen och inte minst med den finansiella informationen som anses vara av god kvalitet. Samtidigt förefaller inte användningen vara särskilt frekvent. Informationen om den finansiella utvecklingen och ställningen söks på ett annat sätt, man frågar helt enkelt de som vet. Ett stort förtroende finns för ekonomicheferna som uppgiftslämnare och tolkare av den finansiella situationen. Årsredovisningsinformationen anses av många vara inaktuell och ett annat uttryck för bristande användning är att de intervjuade inte tillskansat sig de ekonomiska begreppen utan begagnar sig av en allmän vokabulär för att uttrycka uppfattningar om kommunens ekonomi (Brorström med flera 1994).

Orrbeck (1999) intervjuade ledamöter av arbetsutskotten i fyra kommuner och ett landsting, totalt 20 politiker. Återigen konstaterades att det är information om verksamheten som efterfrågas. Med god ekonomi avses vilken kvalitet som har erhållits för satsade resurser. Trots att studien handlade om den finansiella redovisningen så diskuterades således mest verksamhetsfrågor. Författarens förklaringar till detta är dels att politik handlar om att åstadkomma bättre verksamheter, dels att det finns bristande kunskaper om ekonomi och redovisning. Den begreppsförvirring som råder hos många talar för att så är fallet. I slutsatsresonemangen behandlas också fenomenet slutradsfixering, det vill säga att en enda siffra fokuseras och drar uppmärksamheten från helheten. Begreppet är hämtat från Monnies (1988) och fenomenet innebär att förståelsen av en enhets ekonomi blir begränsad. En annan benämning på fenomenet lanseras av Estes (1996) är *Tyranny of the bottom line: Why corporations make good people do bad things*. Enligt Orrbeck är tendensen till slutradsfixering motsägelsefull i förhållande till mer allmänna resonemang kring ekonomi då politikerna redovisar ett intresse för betalningsflöden och den typen av ekonomisk logik snarare än resultatorientering. Ett annat resonemang i slutsatskapitlet behandlar balansräkningen och här konstateras att det bristande intresset för rapporten bottnar i uppfattningen att tillgångsredovisningen är tämligen meningslös eftersom värderingen baseras på historiska anskaffningsvärden.

Brorström, Orrbeck och Petersson (1999) genomförde experiment genom att låta experter och politiker ta del av redovisningsinformation och värdera utveckling och situation. Experimentet och utsagor från experter och politiker tyder på att redovisning på bokföringsmässiga grunder är på väg att etableras. Mått på resultatutveckling och finansiell styrka har framträdande betydelse men samtidigt talar gjorda ställningstaganden för att likviditetsnivån får genomslag vid bedömning. En skillnad noteras mellan politiker och experter nämligen att medan experterna anser att skattesatsen är viktig så gör inte politikerna den bedömningen. Den genomförda studien syftar bland annat till att utveckla en modell för förkortad och förenklad finansiell redovisning och i boken presenteras en modell för en sådan redovisning. En enkel utvärdering visar att till synes relevanta slutsatser kan dras baserat på en sådan modell.

I en studie av kommunpolitikernas val av redovisningsinformation ställs kassaflödesrapportering mot den befintliga modellen med redovisning på bokföringsmässiga grunder (Pauli 1999). Författaren konstaterar att politikerna i den studerade

kommunen föredrar en betalningsflödesrapport framför kommunens resultaträkning. Denna slutsats ligger till grund för förslaget att betalningsflödesrapporten fortsättningsvis ska vara huvudrapporten och redovisning på bokföringsmässiga grunder, resultaträkning och balansräkning, ska vara komplement. Studierna visar att en sådan ordning sannolikt skulle föredras av politikerna samtidigt som man kan konstatera, snart ett decennium efter den genomförda studien, att någon förändring av praxis inte har skett i svenska kommuner och att intresset för betalningsflödesredovisning förefaller vara svalt.

Arkevåg med flera (2003) har studerat användning av årsredovisningen inom staten. Titel på rapporten är *För bra för för få*, vilket refererar till iakttagelsen att myndigheternas årsredovisningar håller en god kvalitet med väsentlig och tillgänglig information om ekonomi och verksamhet samtidigt som det var närmast omöjligt att hitta någon användare. Årsredovisningarna förefaller, konstaterar, författarna i första hand ha en symbolisk funktion. En god kvalitet förmedlar ett intryck av professionalitet och skapar förtroende. Därför är dokumentet viktigt, inte i första hand för att ligga till grund för djuplodande analyser och bedömningar. En fortsatt utveckling av årsredovisningsinformationen inom staten förutsätter först en rejäl diskussion kring vem som ska använda dokumentet.

Sammanfattningsvis kan konstateras att årsredovisningsinformation förefaller användas i begränsad omfattning. Vissa genomförda försök och experiment har lett till en uppmärksamhet och ökad användning men man kan knappast tala om något genombrott för årsredovisningen som informationsdokument. Förklaringarna är flera, politiker förlitar sig på sina experter, redovisningsinformation är svårtillgänglig, årsredovisningens inriktning mot helhet och finans överensstämmer inte med de faktiska behoven som är verksamhet och detaljer och informationen kommer för sent och saknar därför nyhetsvärde.

Sedan den senaste genomförda användarstudien inom kommuner och landsting har ytterligare en fokusering skett på ekonomi och betydelsen av att bedriva verksamheten inom givna ekonomiska ramar. Ett balanskrav har trätt i kraft med innebörden att intäkterna ska överstiga kostnaderna. Kommuner med särskilda problem har givits möjligheter att ansöka om stöd som delats ut av regeringen efter särskild prövning. Vidare har systemet för statsbidrag och ekonomisk utjämning mellan kommunerna utretts och förändrats vilket har inneburit att kommunal ekonomi uppmärksammas. Tillsammans borde detta innebära att kommunernas årsredovisningar och det finansiella perspektivet fokuseras. Mot detta står den återkommande slutsatsen att årsredovisningen är ett dokument av underordnad betydelse. Hursomhelst är en användarstudie motiverad med syftet att utröna uppfattningar om årsredovisningen och försöka förklara dessa uppfattningar. En metodmässig finess är att välja kommuner på ett sådant sätt att intressanta skillnader kan framkomma. Därigenom kan nya kunskaper utvinnas. En användarstudie är också en logisk följd av de olika belysningar av den kommunala årsredovisningen som har utarbetats och publicerats av Kommunforskning i Västsveriges jury för bästa kommunala årsredovisning i Västsverige (se till exempel Brorström och Nöjd 2004).

### 3. En användarstudie – frågor, metod och tillvägagångssätt

Nio kommuner och en region ingår i studien. Urvalet har skett så att kommuner av olika slag är representerade, framförallt har urvalet styrts av idén om att kunna göra parvisa jämförelser mellan kommuner som skiljer sig väsentligt åt i något avseende. En kort beskrivning av de fem paren och de tio årsredovisningarna är på sin plats.

Göteborgs stad och Västra Götalandsregionen bildar ett par. De är båda mycket stora organisationer med den grundläggande skillnaden att de bedriver och ansvarar för skilda typer av verksamheter. Kan detta innebära skillnader avseende uppfattningar om och användning av årsredovisningen? Båda årsredovisningarna är innehållsrika och av god kvalitet layoutmässigt. Borås kommun och Halmstads kommun har valts eftersom årsredovisningarna har skilda inriktningar. Medan Borås kommuns årsredovisning är fokuserad på ekonomi är det en tydlig verksamhetsorientering i Halmstads kommuns årsredovisning. Innebär detta att årsredovisningen i Halmstads kommun i högre grad tilltalar de förtroendevalda. Halmstads årsredovisning kan sägas var mer utvecklad layoutmässigt. Gullspångs kommun har en mycket svag ekonomi och återkommande uppstår akuta lägen. Svenljunga kommun har en mycket stark ekonomi successivt uppbyggd sedan slutet av 1990-talet. Betyder skillnaden i ekonomisk situation att värderingen av årsredovisningen uppfattas olika i kommunerna? Ett antagande skulle kunna vara att årsredovisningen är särskilt viktig i Gullspångs kommun som har svårigheter att åstadkomma balans. Ett annat antagande skulle kunna vara årsredovisningen är särskilt viktig i Svenljunga kommun och att noggranna analyser av årsredovisningen är en av förklaringarna till den förbättring som har skett av ekonomi och den starka finansiella situation som råder. Båda kommunerna har årsredovisningar som är tämligen utvecklade layoutmässigt. Mölndals kommun har en mycket omfattande årsredovisning, en uppslagsbok om kommunens ekonomi och verksamhet. Partille kommun har en tämligen kortfattad årsredovisning med fokus på det övergripande. Vilka skillnader i uppfattning och användning kan detta innebära? Båda årsredovisningarna är av god kvalitet layoutmässigt. Tanums kommun har satsat mycket på att utveckla kommunens grafiska profil och årsredovisningen är en del i detta. Sotenäs kommuns årsredovisning däremot är en icke påkostad produkt, mångfaldig på en vanlig kopieringsapparat. Betyder detta att årsredovisningen är mer uppskattad och mer använd i Tanums kommun? Fler antaganden kan formuleras baserat på skillnader mellan årsredovisningarna, men vi nöjer oss med det ovan sagda och låter istället utfallet av enkätstudien utgöra underlag för skilda resonemang kring årsredovisningens betydelse.

I enkäten har frågor ställts om hur årsredovisningen uppfattas totalt sett och hur olika ingående delar värderas. Vidare har orsaker till årsredovisningens utveckling behandlats. Frågor har ställts om årsredovisningens uppgift, årsredovisningens mottagare och användningen av årsredovisningen, såväl den egna som andras. Tillsammans ger frågorna underlag för att resonera kring årsredovisningens roll och betydelse för förtroendevalda. Balansmått har konstruerats i flertalet fall för att beskriva det framkomna resultatet. Ett balansmått skapas genom att från antalet som instämmer i ett påstående dra antalet som inte instämmer. För att få jämförbarhet mellan de studerade kommunerna och mellan olika frågor uttrycks måtten i procent. Antalet som angivit att de vare sig instämmer eller tar avstånd och de som inte har någon

uppfattning ingår i nämnaren vid beräkning av balansmått. Därigenom undviks höga eller låga värderingar som följd av att få har redovisat en uppfattning.

Ett exempel får belysa hur balansmått är konstruerade för att underlätta tolkningen. Om 40 personer besvarar en fråga, 20 instämmer, tio tar avstånd och tio har ingen uppfattning blir balansmålet 25 procent  $(20-10/20+10+10)*100$ . Ett balansmått på 25 innebär i detta fall således att dubbelt så många instämmer i påståendet än det antal som tar avstånd.

Enkäten skickades ut till totalt 639 förtroendevalda. Svar inkom från 274 personer när sammanställningsarbetet inleddes. Några enkäter inkom senare men dessa har inte använts. Svarsfrekvensen är 43 procent och följande gäller för de tio studerade kommunerna.

Borås kommun 36 procent  
Göteborgs stad 43 procent  
Gullspåns kommun 34 procent  
Halmstads kommun 49 procent  
Mölnbalds kommun 30 procent  
Partille kommun 56 procent  
Sotenäs kommun 46 procent  
Svenljunga kommun 31 procent  
Tanums kommun 44 procent  
Västra Götalandsregionen 49 procent

Någon bortfallsanalys har inte genomförts men ett rimligt antagande är att enkäten har besvarats av förtroendevalda med ett intresse för ekonomifrågor och med en vänlig inställning till den kommunala årsredovisningen. Drygt 1/3 av respondenterna är ordinarie kommunstyrelseledamöter eller ersättare.

#### **4. Användaruppfattningar**

##### **Bedömning av årsredovisningen**

Inledningsvis slogs fast att årsredovisningen är uppskattad av de flesta. Balansmålet är 88. Spridningen är mellan 71 och 100. Lågst värde har givits i Gullspåns kommun där det heller inte finns någon som anser sig vara mycket nöjd med årsredovisning. I tre kommuner är samtliga ganska nöjda eller mycket nöjda. Dessa är Mölnbalds kommun, Svenljunga kommun och Tanums kommun. Skillnaderna mellan kommunerna är emellertid tämligen stor. Medan antalet mycket nöjda i Tanums kommun är över 60 procent (11 av 18) är motsvarande i Svenljunga kommun 25 procent (3 av 12). Mölnbalds kommun ligger mittemellan. Mest nöjd är man således i Tanums kommun och minst nöjda är de förtroendevalda i Gullspåns kommun. Tanums kommun är också den kommun där flest tar avstånd från påståendet att årsredovisningen är ett dokument av underordnad betydelse. Balansmålet är -89, vilket kan jämföras med Göteborgs stad där det högsta värdet redovisas. Balansmålet är -60 och tre av respondenterna anser att påståendet stämmer och sex stycken att det stämmer varken



bra eller dåligt. Det förefaller således finnas en något mer problematiserande inställning till årsredovisningen i storstaden Göteborg jämfört med kust- och glesbygdskommunen Tanum. Det kan också noteras att Borås kommun och Gullspångs kommun har balansmått i samma storleksordning som Göteborgs stad.

## Årsredovisningens delar

Den informationsaspekt och redovisningsdel av årsredovisningen som anses vara mest viktig är resultaträkningen. Balansmättet är 96. Inte någon har angivit att resultaträkningen är oviktig. Några tycker varken eller och några har ingen uppfattning i frågan, vilket kan tyckas vara förvånande. I fyra av kommunerna är balansmättet 100 och i Sotenäs kommun, där det lägsta värdet återfinns, är det 89. Resultaträkningen är således mest uppskattad men samtidigt gäller att balansmåten för de flesta övriga testade delarna också är synnerligen höga. Balansräkningen till exempel vars betydelse till och från problematiseras eftersom värderingen baseras på historiska anskaffningsvärden har ett balansmått på 94. Orsaken till de synnerligen höga värdena är sannolikt att de delar av årsredovisningen som har prövats anses vara självklara delar i årsredovisningen och att respondenterna resresenterar en årsredovisningsvänlig grupp.

Några delar har dock tilldelats lägre värden. Balansmättet för förordet är 49 och för den övergripande egenskapen layout 44. Även miljöredovisningen ligger på en lägre nivå än resterande delar. Här är balansmättet 77. Man kan således konstatera att vissa har invändningar mot betydelsen av den text som vanligtvis författas av kommunstyrelsens ordförande, den är inte alls lika viktig som sifferredovisningen i resultaträkningen. Vidare att layout av vissa anses vara av mindre betydelse och att miljöredovisning inte anses vara en lika viktig del i den kommunala årsredovisningen som till exempel verksamhetsredovisningen. Det finns en viss spridning vad gäller uppfattningar om förord och layout. Balansmättet för förordet är i Borås kommun 31 medan det är 75 i Svenljunga kommun. Balansmättet för layout är 15 i Borås kommun och 72 i Tanums kommun. Medan skillnaden mellan Borås kommun och Svenljunga kommun kräver en närmare analys är skillnaden mellan Borås kommun och Tanums kommun enklare att förstå. Tanums kommun har satsat på layout medan årsredovisningen i Borås kommun inte har utvecklats specifikt i detta avseende. Förändringar har skett under senare, men tidigare utmärktes årsredovisningen just av avsaknaden av finess vad gäller utformningen.

Summeras uppfattningarna om olika delar i årsredovisningen visar det sig att de högsta värdena finns i Svenljunga kommun och Tanums kommun och de lägsta i Borås kommun. Skillnaderna är emellertid små, det handlar om några fler som ger uttryck för en positiv uppfattning i Tanums kommun som ligger allra högst totalt sett, jämfört med andra kommuner. Det högsta värdet är 87 medan det lägsta är 74. Hursomhelst så stödjer en summering av uppfattningarna om de olika delarna av årsredovisningen att dokumentet är mer uppskattat i Tanums kommun än vad det är i Borås kommun, det finns några fler mer kritiskt inställda personer i Borås kommun jämfört med Tanums kommun där nästa alla är positiva till nästan allt. Notera emellertid att det är synnerligen höga värden som gäller för alla kommunerna.

## Orsaker till utvecklingen

En vedertagen uppfattning är att årsredovisningarna har utvecklats och utvecklas över tiden. De förtroendevalda anser att detta framförallt förklaras av ekonomiska omständigheter. Balansmättet för ekonomiska orsaker är 68. En stor majoritet har markerat svarsalternativet ”stämmer ganska bra”, ett antal tycker det stämmer mycket bra och ett antal att det varken stämmer bra eller dåligt. Nästan ingen har markerat att ekonomiska orsaker inte har med årsredovisningens utveckling att göra. Uppenbart har kommunernas ekonomiska förutsättningar och utveckling betydelse för årsredovisningens kvalitet. En ökad fokus på ekonomi och ett upplevt behov av bättre ekonomisk information har drivit fram förbättringar. Det finns en viss skillnad mellan kommunerna och ytterlighetsvärdena finns i Partille kommun och Mölndals kommun. Medan balansmättet är 80 i Partille kommun är det 50 i Mölndals kommun. Höga värden finns även i Sotenäs kommun och Tanums kommun och lägre värden i nivå med Mölndals kommun finns i Borås kommun. Någon naturlig förklaring till varför skillnader finns mellan Mölndals kommun och Partille kommun är svår att finna.

En annan viktig orsak är politiska beslut. Balansmättet för hela gruppen är 61 med Sotenäs kommun i topp med ett balansmätt på 88 och med Tanums kommun i botten med ett balansmätt på 39. Vi noterar att i Sotenäs kommun vars årsredovisning valdes på grund av att årsredovisningen har en enkel utformning och inte är påkostad anses utvecklingen eller kanske snarare bristen på utveckling förklaras av politiska beslut. Tanums kommun vars årsredovisning valdes på grund av en mycket medveten satsning på layout är förklaringen i lägre grad politiska beslut. Icke-utvecklingen i Sotenäs kommun är beslutad av politiker medan utvecklingen i Tanums kommun i högre grad än i Sotenäs kommun förklaras av andra orsaker och då kanske av initiativ tagna av tjänstemännen.

Det tredje högsta värdet avser den allmänna kunskapsutvecklingens betydelse i sammanhanget. Balansmättet är 40 och här finner man Halmstads kommun högst upp och Gullspångs kommun längst ned. Balansmättet i Halmstads kommun är 66 och i Gullspångs kommun åtta. Även Sotenäs kommun har ett högt balansmätt nämligen 63. Vi noterar således en betydande skillnad mellan småkommunerna Sotenäs och Gullspång avseende hur förtroendevalda uppfattar betydelsen av kunskapsutvecklingen i sammanhanget. Man kan också fundera över varför Halmstads kommun ligger betydligt högre än storstaden Göteborg som har ett balansmätt på 37.

Den förklaring som flest tagit avstånd från är att årsredovisningens utveckling har att göra med konflikter inom organisationen. Balansmättet är - 33. I Sotenäs kommun och Gullspångs kommun är det nästan lika många som anser att det är en förklaring som de som inte anser att utvecklingen förklaras av konflikter. Balansmåtten är svagt negativa. I Halmstads kommun däremot är det inte någon som anser att årsredovisningens utveckling har med konflikter i organisationen att göra. Ett antal tycker att det varken stämmer bra eller dåligt medan 14 av de 35 respondenterna menar att det stämmer mycket dåligt. Ett kraftigt avståndstagande från konflikters betydelse för årsredovisningen gäller även för Västra Götalandsregionen. Balansmättet är - 46. Ingen tycker att det stämmer mycket bra och två av de 73 respondenterna anser att det stämmer ganska bra. Västra Götalandsregionen har haft en

konfliktfylld etableringsfas men detta har ingen koppling till utvecklingen av årsredovisningen och dess utformning och innehåll. Även tävlingar tar många avstånd från som förklaring. Balansmättet är - 29. Mest negativ inställning till tävlingars betydelse har de förtroendevalda i Borås kommun där balansmättet är - 46. Mest positiv förefaller man vara i Tanum där det enda positiva balansmättet hittas. Borås kommun har aldrig vunnit någon årsredovisningstävling oss veterligen, medan Tanums kommun vinner tävlingar titt som tätt och har till och med uppmärksammat årsredovisningen genom att arrangera en konstutställning baserad på årsredovisningarnas omslag.

## **Årsredovisningens uppgift**

Årsredovisningen är inte ett dokument av underordnad betydelse. På frågan vad årsredovisningen är tog som tidigare behandlats de allra flesta avstånd från ett sådant påstående. De övriga sex förslagen till vad årsredovisningen är eller vilken uppgift den har gavs alla positiva balansmätt. Man kan konstatera att en årsredovisning anses ha många olika uppgifter. Det är stora krav som ställs. Det högsta balansmättet avser att årsredovisningen är en uppföljning av budget. Mättet är 89 därefter följer att årsredovisningen är viktig för jämförelser. Det femte högsta värdet i rangordningen avser att årsredovisningen är en uppslagsbok. Balansmättet är här 73. Skillnaderna mellan uppgift ett och uppgift fem är således inte särskilt stor och en slutsats är att en vedertagen uppfattning är att årsredovisningen har dessa fem uppgifter och kanske fler som inte prövats i enkäten. Förslaget att årsredovisningen är ett informations- och PR-dokument värderades något annorlunda. Balansmättet för den sjätte uppgiften att årsredovisningen skall vara ett informations- och PR-dokument är 41 med en stor spridning mellan kommunerna. Förtroendevalda i Tanums kommun tycker nästan alla att årsredovisningen har den uppgiften, balansmättet är 78, medan balansmåtten ligger runt 20 i Borås kommun, Gullspångs kommun och Göteborgs stad. Tanums kommun har som tidigare nämnts satsat på att utveckla årsredovisningen grafiskt och designmässigt, därför är kanske inte balansmättet så förvånande. Inte heller de lägre värdena för Borås kommun och Gullspångs kommun som i detta avseende har mindre välutvecklade årsredovisningar är förvånande. Däremot kan det tyckas märkligt att inte fler i Göteborgs stad instämmer i att årsredovisningen är ett informations- och PR-dokument. Förklaringen kan vara att det särskilt noteras i årsredovisningen att dokumentet inte vänder sig utåt.

Några ytterligare iakttagelser är att årsredovisningen i Borås kommun anses i första hand vara en uppföljning av budget. Balansmättet är 100, att årsredovisningen i Sotenäs kommun framförallt är ett beslutsunderlag, balansmätt 95 och att balansmättet i Partille kommun för egenskapen uppslagsbok är 91. Detta är anmärkningsvärt eftersom årsredovisningen valdes därför att den inte är en uppslagsbok utan i jämförelse med många andra tämligen kortfattad. Mölndals kommun valdes därför att årsredovisningen är omfattande och kan uppfattas som en uppslagsbok, Balansmättet i Mölndals kommun är 72 och det högsta balansmättet avser att årsredovisningen är viktig för jämförelse.

## Årsredovisningens mottagare

Årsredovisningen vänder sig i första hand till politikerna enligt de politiker som besvarat enkäten. Balansmättet är 97 och i hälften av de tio kommunerna är balansmättet 100. Några enstaka personer är således av annan uppfattning. De allra flesta av respondenterna har också markerat alternativet ”stämmer mycket bra”. Det lägsta balansmättet är Partille kommuns. Bakom måttet 91 döljer sig att två av de 23 respondenterna angivit att det vare sig stämmer bra eller dåligt att årsredovisningen är viktig för politikerna. Årsredovisningen är uppenbart de förtroendevaldas dokument men även tjänstemännens enligt respondenterna. Balansmättet är här 94 med fyra kommuner med balansmätt på 100. Lägst är även här Partille kommun, men skillnaderna är mycket små.

Det lägsta värdet avser om årsredovisningen är viktig för kommuninvånarna. Balansmättet är 32. Här finns en variation mellan Partille kommun som har det högsta värdet och Svenljunga kommun som har det lägsta. Balansmättet för Partille kommun är 63 och för Svenljunga kommun - 27. Balansmättet för Göteborgs stad är noll det vill säga lika många tycker att det är viktigt för kommuninvånarna som de som tycker att det är oviktigt. Politikerna i Västra Götalandsregionen har givit balansmättet 7, vilket är långt under genomsnittet. Balansmätt runt 50 har givits användarna banker, brukare och staten. Skillnader att notera är att i Sotenäs kommun är brukarna en viktig användargrupp (82), i Gullspångs kommun är bankerna viktiga användare (86) och i Göteborgs stad anser man att staten borde ta del av kommunens årsredovisning (65). Alla dessa tre noteringar och prioriteringar förefaller logiska. I den lilla kommunen Sotenäs kommun finns en brukarorientering, i Gullspångs kommun föreligger särskilda relationerna till kreditväsendet och bankerna och för storstaden Göteborgs stad är relationen till riksdag och regering synnerligen värdefull.

I en särskild fråga i enkäten har vikten av att årsredovisningen finns på nätet behandlats. Balansmättet är 46 och således stor övervikt för de som anser att det är betydelsefullt. De högsta värdena finns i Sotenäs kommun och Göteborgs stad och de lägsta i Partille kommun och Gullspångs kommun.

## Användningsfrekvens

Ingen tittar aldrig i kommunens årsredovisning och de flesta tar del av årsredovisningsinformationen en gång i månaden eller en gång i kvartalet. Tillsammans utgör dessa båda svarsalternativ drygt 60 procent. 18 procent har angivit att de tar del av årsredovisningen i samband med kommunfullmäktigemötet. Detta behöver ju inte innebära att man inte alls använder årsredovisningen under året utan ska nog tolkas som att det är i samband med fullmäktige som en rejäl genomgång sker. Drygt 5 procent tar del av årsredovisningen en gång i veckan, sannolikt har vi att göra med politiker i den innersta kretsen eller fullmäktigeledamöter med särskilda kunskaper om och intresse för ekonomi och redovisning. Lika många tar del av informationen en gång per år.

En jämförelse mellan kommunerna visar på vissa skillnader. Medan ingen av de 14 förtroendevalda i Gullspångs kommun har angivit att det huvudsakliga tillfäl-

let är i samband med kommunfullmäktigemöte har åtta av de 23 respondenterna i Partille kommun kryssat för detta alternativ. Tio av de förtroendevalda har angivit att de tittar i årsredovisningen en gång per år. Fyra av dessa kommer från Göteborgs stad och fyra från Västra Götalandsregionen.

Andras årsredovisningar tittar man sällan i eller inte alls. 100 av de 270 som besvarade frågan angav att man aldrig tog del av årsredovisningen från en annan kommun. Här utmärker sig framförallt Tanums kommun och Göteborgs stad. Över 70 procent i Tanums kommun har angivit att man aldrig tittar i en annan kommuns årsredovisning. I Göteborgs stad tittar alla i en annan kommuns årsredovisning. Även i Västra Götalandsregionen finns ett intresse för andras årsredovisningar. Sannolikt är det hemkommunens årsredovisning som man läser, men kanske också andra landstings. Exkluderas Göteborgs stad och Västra Götalandsregionen är andelen som aldrig läser en annan kommuns årsredovisning 46 procent, det vill säga att nästan varannan förtroendevald öppnar aldrig en annan kommuns årsredovisning.

## 5. Kommunjämförelser

De nio kommunerna och Västra Götalandsregionen valdes således utifrån kriteriet att de representerar intressanta par. En parvis jämförelse kan ge insikter i årsredovisningens betydelse men också kunskaper om de respektive kommunerna, vilket ju i och för sig är underordnat i denna studie. I detta kapitel kommenteras fortsättningsvis de fem kommunparen med avseende på betydande skillnader. Allmänt gäller att skillnaderna är tämligen små, vilket ju är logiskt med tanke på den synnerligen positiva värdering som skett av årsredovisningen, dess beståndsdelar och dess användningsområden.

**Göteborg - Västra Götalandsregionen;** Skillnader finns framförallt avseende tre förhållanden. Layout anses vara viktigare i Västra Götalandsregionen än i Göteborgs stad, media har haft avsevärt större betydelse för förbättringen av årsredovisningarna i Västra Götalandsregionen än i Göteborgs stad och uppgiften för årsredovisningen att vara ett PR/informationsdokument värderas högre i Västra Götalandsregionen än i Göteborgs stad. Förtroendevalda i Västra Götalandsregionen förefaller således tilldela årsredovisningen en mer utåtriktad roll än vad kollegorna i Göteborgs stad gör. På den direkta frågan om årsredovisningen vänder sig till kommuninvånare är emellertid skillnaden inte särskilt stor. Göteborgs stad har ett balansmått på noll medan Västra Götalandsregionen har sju. Tolkningen av detta är att årsredovisningen i regionen borde vara mer utåtriktad men att den inte anses vara det ännu. En skillnad i användning är att fyra förtroendevalda i Västra Götalandsregionen har angivit att de använder årsredovisningen en gång i veckan, medan inte någon säger sig göra det i Göteborgs stad. En annan skillnad är att dubbelt så många procentuellt sett är halvårsanvändare i Västra Götalandsregionen. Göteborgarna har högre värden vad gäller månadsanvändarna och årsanvändarna.

**Borås – Halmstad;** Den samlade värderingen av årsredovisningens delar är något högre i Halmstads kommun än i Borås kommun vilket förklaras av betydande skillnader avseende framförallt layout, men även förordet och den ekonomiska översikten. I Borås kommun förefaller de förtroendevalda i högre grad uppfatta de siffermässiga redovisningarna som betydelsefulla. Skillnader finns vad gäller orsaker till årsredovisningens utveckling. Majoritetsskifte, nya personer på nyckelposter samt konflikter inom organisationen har avsevärt större betydelse i Borås kommun än i Halmstads kommun. En betydande skillnad som går åt andra hållet är värderingen av den allmänna kunskapsutvecklingen bland medborgarna. En stor skillnad föreligger avseende värderingen av årsredovisningen som PR/informationsdokument. Här ligger Halmstads kommun betydligt högre än Borås kommun. Värt att notera är att i Borås kommun finns det en veckoanvändare, det finns ingen veckoanvändare i Halmstads kommun.

**Gullspång – Svenljunga;** Samtliga förtroendevalda är ganska nöjda eller mycket nöjda med årsredovisningen i Svenljunga kommun, medan man återfinner några missnöjda i Gullspångs kommun. Balansmåttet är 100 och 71. En annan skillnad är att medan de förtroendevalda i Gullspångs kommun är av uppfattningen att årsredovisningen har utvecklats som konsekvens av otydlighet och majoritetsskiftet så har dessa förklaringar givits kraftigt negativa balansmått i Svenljunga kommun. Årsredovisningen vänder sig inte till kommuninvånarna enligt de förtroendevalda i Svenljunga kommun, balansmålet är -27, i Gullspångs kommun är balansmålet 46. Här finns således en betydande skillnad mellan den rike och den fattige. En annan stor skillnad vad gäller användare är sättet att betrakta bankerna. Balansmålet för Gullspångs kommun är 86 och för Svenljunga kommun 40. Avseende användning finns vissa större skillnader procentuellt sett. Det är dock viktigt att vara klar över att skillnaderna kan bero på att respondentgrupperna ser olika ut. Till exempel gäller att ingen i Gullspångs kommun har markerat alternativet att årsredovisningen används i samband med fullmäktigemötet, medan tre stycken har gjort det i Svenljunga kommun. Med tolv enkätsvar från Svenljunga kommun blir det 25 procent. En annan skillnad är att det finns betydligt fler månadsanvändare i Gullspångs kommun och betydligt fler kvartalsanvändare i Svenljunga kommun. Slår man samman dessa båda kategorier blir det 65 procent för båda kommunerna, vilket är över genomsnittet för samtliga kommuner.

**Mölndal – Partille;** I Partille kommun anser nästan alla att årsredovisningens utveckling hänger samman med ekonomiska orsaker, balansmålet är 95, även i Mölndals kommun är det en vanligt förekommande uppfattning men balansmålet är väsentligt lägre, nämligen 50. Den allmänna kunskapsutvecklingen i samhället anses vara av större betydelse i Mölndals kommun, balansmåttet är 57 respektive 30. Vad gäller användare av årsredovisningen är brukare viktigare i Mölndals kommun än i Partille kommun medan det motsatta gäller för bankerna som användare. Den märkliga omständigheten finns att Partille kommuns i sammanhanget tämligen kortfattade dokument i högre grad anses vara en uppslagsbok än Mölndals kommuns omfattande årsredovisning. Frågan är egentligen ingen värdering av den egna årsredovisningen utan handlar om årsredovisningens uppgift i allmänhet men den egna mycket upp-

skattade årsredovisningens inriktning bör kanske ha slagit igenom i svaren. Totalt sett gäller att Partillepolitikerna tilldelar årsredovisningen fler uppgifter.

Rörande avändningsfrekvens finns stora procentuella skillnader över hela linjen förutom för årsanvändare som inte alls finns i kommunerna. Den mest vanliga användningen i Partille kommun är i samband med fullmäktigemötet. Åtta av de 23 respondenterna har angivit detta svarsalternativ. I Mölndals kommun är motsvarande tre av 18. Det finns fler månadsanvändare i Partille kommun än i Mölndals kommun, men fler kvartalsanvändare i Mölndals kommun. Slår man samman dessa båda grupper blir det drygt 50 procent för båda kommunerna. Noterbart är också att det i Partille kommun finns två veckoanvändare, i Mölndals kommun en.

**Sotenäs – Tanum;** En mer positiv värdering av årsredovisningens delar sker, med något undantag, i Tanums kommun jämfört med Sotenäs kommun. Framförallt är det den ekonomiska översikten, miljöredovisningen och layouten som värderas högre i Tanums kommun. En stor skillnad finns som tidigare nämnts i värderingen av politiska beslut. Här är balansmättet i Sotenäs kommun 88, medan balansmättet i Tanums kommun är 39. Förklaringen till att årsredovisningen i förhållande till vad som är praxis i andra kommuner idag är enklare i sitt utförande och mindre påkostad förefaller således vara att de förtroendevalda aktivt har förhindrat utveckling. De vill ha årsredovisningen som den är. Tolkningen av balansmättet i Tanums kommun är att tjänstemännen har drivit utvecklingen med politikernas stöd. De förtroendevalda i Tanums kommun ser fler användningsområden för årsredovisningen, den stora skillnaden är naturligt nog uppfattningarna om årsredovisningen som PR/informationsdokument. I Sotenäs kommun är 15 av 20 respondenter månads- eller kvartalsanvändare, det vill säga 75 procent. Motsvarande i Tanums kommun är något över 60 procent. För Tanums kommun gäller att fyra av de 18 respondenterna har angivit användning i samband med fullmäktigemötet, motsvarande för Sotenäs kommun är två. I Tanums kommun finns en veckoanvändare, ingen i Sotenäs kommun.

## 6. Tolkningar av skilda slag

Den kommunala årsredovisningen är ett dokument av överordnad betydelse, det finns en tillfredsställelse med innehåll och utformning och det finns många olika användningsområden. Den kommunala årsredovisningen är en uppföljning av budgeten, möjliggör jämförelser och är ett viktigt dokument tycker nästan alla. Resultaträkning, balansräkning, finansieringsanalys och verksamhetsredovisning är synnerligen viktiga delar. Denna tolkning av enkäten kan och måste problematiseras, vilket kan ske genom att ställa dessa iakttagelser mot andra iakttagelser och aktivt söka motsägelsefullheter i materialet. En sådan aktiv problematisering leder fram till en mer nyanserad bild av årsredovisningen och dess betydelse.

Först och främst är det viktigt att klargöra att svarsfrekvensen är låg, detta gäller för alla men med vissa variationer. Många av dem som besvarat enkäten har också uppdrag i kommunstyrelsen och ett sätt att karaktärisera respondentgruppen är att det är kommunstyrelsepolitiker och särskilt ekonomiintresserade kommunfullmäktigeledamöter. Enkäten har således sannolikt besvarats av årsredovisningsvänliga an-

vändare. Lägre värden hade sannolikt erhållits om fler besvarat enkäten och där-  
ibland förtroendevalda som har en mer skeptisk inställning till årsredovisningen eller  
som är ointresserade. Dessutom är det på det viset att de förtroendevalda har värderat  
sitt eget dokument, det är inte uppfattningar om och betydelsen av årsredovisningar i  
allmänhet utan det egna dokumentet.

Det är förvånande att användningsfrekvensen inte är högre. Några jämförelse-  
siffror finns inte och det är svårt att uttrycka vad idealet är men att endast 30 procent  
angivit att de använder årsredovisningen oftare än en gång i kvartalet förefaller vara  
besynnerligt i ljuset av den mycket positiva värdering som görs av årsredovisningen.  
Förklaringen kan helt enkelt vara att dokumentet inte har den betydelse som vär-  
deringen ger intryck av utan att uppgifter om användningsfrekvens ger en mer rele-  
vant bild. Det är också förvånande och anmärkningsvärt att årsredovisningar från  
andra kommuner inte används. Är förklaringen att andra kommuners årsredovis-  
ningar inte är av tillräcklig kvalitet eller är förklaringen att jämförelser inte är vik-  
tiga. Inställningen kanske är att vi inte har något att lära av andra. Kanske är för-  
klaringen helt enkelt att tiden inte räcker för en fritidspolitiker att intressera sig för  
hur andra har det med den konsekvensen att man inte heller lär av andra.

Några kommentarer till de enskilda kommunerna är följande. De förtroende-  
valda i Borås kommun värderar den siffermässiga delen högt. Årsredovisningen är  
och har framförallt varit starkt orienterad sifferredovisningar och här finns således en  
överensstämmelse mellan årsredovisningens inriktning och de förtroendevaldas be-  
dömning. Den finansiella utvecklingen är bekymmersam för Gullspångs kommun  
och till och från framkommer synpunkter från finansiärer. Utifrån denna speciella  
relation till kreditväsendet är det logiskt att årsredovisningen i högre grad än för  
andra kommuner vänder sig till bankerna. En notering avseende Göteborgs stad är att  
kommuninvånarna inte anses vara en användargrupp. Med tanke på ambitionen att  
sammanfatta en mycket omfattande verksamhet i ett dokument och ansträngningar  
att göra dokumentet lättillgängligt är det förvånande att dokumentet inte anses vara  
till för kommuninvånarna om nu inte förklaringen är att det särskilt påtalas i årsredo-  
visningen att den inte vänder sig utåt. Halmstads årsredovisning betraktas som starkt  
verksamhetsorienterad, men det finns inga uttryck för att den speciella inriktningen  
råder i enkätsvaren. Mölndals årsredovisning som valdes för att den är en uppslags-  
bok anses inte vara någon uppslagsbok i särskild hög grad av respondenterna. Par-  
tille kommuns årsredovisning däremot anses vara en uppslagsbok av många, vilket  
är motsatt vår bedömning som låg till grund förvalet av årsredovisningen. I Sven-  
ljunga kommun finns inget kommuninvånarperspektiv. Dessa är inte användare av  
den kommunala årsredovisningen. En annan notering är att politikerna i Sotenäs  
kommun är nöjda med årsredovisningen och anser sig vara de som bestämt hur års-  
redovisningen ska utformas. I Tanums kommun är man synnerligen nöjd med sitt  
dokument, vilket med hänsyn till den satsning som sker på dokumentet inte är så  
förvånande samtidigt som det sannolikt är mycket glädjande för kommunledningen. I  
Västra Götalandsregionen vänder sig årsredovisningen utåt och det förefaller finnas  
en sådan ambition.

Sammanfattningsvis så förefaller det således inte som om skillnader i verk-  
samhet påverkar uppfattningar om årsredovisningen och användningsfrekvensen av  
årsredovisningen. Däremot är Västra Götalandsregionens årsredovisning mer utåtrik-



tad och vänder sig till medborgarna i regionen. Skillnaden mellan Halmstads kommun och Borås kommun i uppskattning är marginell, däremot i enlighet med kriteriet för valet så uppfattas ekonomiska redovisningar vara viktigare i Borås kommun. Skillnaden i ekonomisk situation visar sig bland annat i användargrupper dock ej i användningsfrekvens. Skillnaden mellan Mölndals kommun och Partille kommun är motsatt till vad som kunde förväntas Årsredovisningen är mer uppskattad och använd i Tanums kommun jämfört med Sotenäs kommun, men Sotenäs kommuns årsredovisning är i enlighet med hur de förtroendevalda vill ha årsredovisningen.

## **7. Slutsatser - det blir bara bättre och bättre, men...**

Den kommunala årsredovisningen har utvecklats väsentligt och förklaringen till detta är enligt redovisade uppfattningar huvudsakligen att ekonomin försämrats. Detta har fordrat en bättre redovisning. Föreliggande studie ger en väsentligt annorlunda bild av årsredovisningen än tidigare genomförda studier. Dessa har visat att årsredovisningen saknar betydelse, vilket inte är den slutsats som föreliggande enkätstudie leder fram till. Årsredovisningen är ett viktigt dokument av god kvalitet med många användningsområden men den används inte särskilt mycket. Samtidigt innebär ju den höga uppskattning som görs av årsredovisningen att förutsättningar finns för en ökad användning. Årsredovisningen anses ju också vända sig just till de förtroendevalda så det är ju ingen tveksamhet rörande vem som är mottagare. En notering är att några delar anses mindre viktiga nämligen miljöredovisning och layout. Årsredovisningen är ett dokument där kommunens ekonomi beskrivs och analyseras och det kan ske på ett enkelt vis utan påkostad layout och föregående designarbete. Inte heller förordet är lika viktigt som övriga delar vilket i och för sig kan vara ett uttryck för en politisk uppfattning om att kommunstyrelseordförande inte tillför så mycket.

Till sist. Tänk om Halmstad kommuns årsredovisning otvivelaktigt hade varit mer uppskattad och mer använd än årsredovisningen i Borås kommun. Om samma hade gällt i relationen Tanums kommun och Sotenäs kommun, Svenljunga kommun och Gullspångs kommun samt Partille kommun och Mölndals kommun då hade vi kanske kunnat säga att årsredovisningarna ska vara verksamhetsorienterade, ha en välutvecklad design och layout och vara tämligen kortfattade. Vi hade också kunna påstå att en användning av årsredovisningen leder till förbättrad ekonomi. Vår studie ger inte underlag för att dra sådana slutsatser. Vi har förstått att bilden är så mycket mer komplex. Förståelsen av den komplexiteten utgör utgångspunkt för kommande studier av den kommunala årsredovisningen, dess användare och användning. Enkätmetoden ger inte särskilt många svar men underlag för att ställa nya frågor och fördjupa studierna. Det vi kan konstatera på grundval av enkätstudien är att årsredovisningarna förefaller uppfylla de krav som finns i den enskilda kommunen. Årsredovisningen är tillräckligt bra. Årsredovisningen är i den enskilda kommunen ett dokument av överordnad betydelse med de fel och brister som informationen i dokumentet har. Ett viktigt påpekande är emellertid att årsredovisningen skickar signaler till intressenter i kommunens omvärld. En högkvalificerad årsredovisning kan därvid uppfattas för ett uttryck för professionalitet.

## REFERENSER

Arkevåg, Peter, Björn Brorström, Carina Andersson och Tobias Johansson, 2003  
”För bra för för få. Årsredovisningar inom staten”. Göteborg: Förvaltningshögskolans rapportserie, nr 52

Brorström, Björn 1982  
”Planeringspolitik eller resultatpolitik. Användning och utformning av kommunala bokslut”. Lund: Studentlitteratur

Brorström Björn, Katarina Orrbeck och Hans Petersson, 1999  
”Finansiell redovisning. Tre perspektiv”. Lund: Studentlitteratur

Brorström, Björn och Lisa Nöjd, 2004  
”Påverkan på praxis. En studie av praxisutveckling och ideal”. Göteborg: KFi-rapport

Brorström Björn, Glenn Fihn, Håkan Ohlsson och Hans Petersson, 1994  
”Finansiell bedömning och årsredovisningsinformation. En studie i fyra kommuner av beslutfattares synsätt och tillvägagångssätt. Göteborg: KFi-rapport 30.

Estes, Ralph, 1996  
”Tyranny of the Bottom Line: Why Corporations Make Good People Do Bad Things”. San Francisco: Berrett-Koehler Publishers.

Johansson, Staffan, 1990  
”Uppföljning av Kf/Lf-86 – Kommunernas och landstingens budget- och redovisningsmodell. Göteborg: KFi-rapport, nr 3

McMonnies, Peter, N. 1988,  
”Making Corporate Reports Valuable”. London: Kogan Page

Orrbeck, Katarina, 1998  
”Finansiella rapporter och ekonomiska krav”. Göteborg: Förvaltningshögskolans rapportserie, nr 16

Pauli, Stefan, 1999  
”Politiker och kassaflödesrapportering – en studie av kommunpolitikernas val av redovisningsinformation”. Göteborg: Förvaltningshögskolan (avhandling)

Rutherford, Brian A., 2000  
”An Introduction to Modern Financial Reporting Theory”. London: Paul Chapman Publishing Company

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet, 1986  
”Budgetering och redovisning i kommuner och landsting”. Stockholm

## Juryutlåtande avseende 2004 års kommunala årsredovisningar

Kommunforskning i Västsveriges jury för bästa kommunala årsredovisning har genomfört bedömningen av årsredovisningarna för 2004. Juryn konstaterar att kvaliteten på de kommunala årsredovisningarna har blivit mer varierande. Juryn har tidigare kunnat konstatera en successiv kvalitetsförbättring med allt fler bättre årsredovisningar och en högre lägsta nivå. Denna positiva utvecklingstrend har enligt juryns bedömning brutits. Några årsredovisningar har förbättrats jämfört med tidigare år. De flesta är i de närmaste oförändrade vad gäller struktur och utformning, vilket givetvis är i sin ordning om årsredovisningen är av tillfredsställande kvalitet. Problemet är enligt juryns uppfattning att ett flertal årsredovisningar inte når upp till en tillfredsställande nivå och standard. Juryn noterar att tidigare informativa årsredovisningar har blivit sämre. Frågan är varför en sådan försämring sker? Är förklaringen att förbättrad kommunal ekonomi innebär ett minskat intresse för den kommunala årsredovisningen och ett minskat intresse för att förbättra analysen av ekonomi och verksamhet? Eller är det så att efter år av åtstramningar och minskade ekonomiska resurser för utveckling så finns inget utrymme för att satsa eller ens för att bibehålla standarden på årsredovisningen. Konsekvenserna ser vi i årsredovisningar för 2004. Det saknas tid och utrymme för utveckling.

En viktig omständighet i sammanhanget är att även om en inte längre lika informativ och genomarbetad årsredovisning klarar de krav som ställs inom den egna organisationen och av beslutsfattarna så kan den påverka externa intressenters bild av kommunen på ett negativt sätt. I sämsta fall kan en knapphändig och svårtillgänglig årsredovisning ge bedömaren intryck av brist på professionalitet. Vid granskningen av årets årsredovisningar har juryn således konstaterat att kvaliteten varierar över tiden. En studie ska genomföras där ett antal årsredovisningars utveckling över tiden ska studeras. Frågan är hur årsredovisningarna har utvecklats över tiden, successivt eller stegvist, och på vilket sätt utvecklingen kan förklaras. Är förklaringen till förändringar yttre orsaker, enskilda aktörers intentioner eller gynnsamma alternativt ogynnsamma effekter av förändrad redovisning. Studien kommer att avrapporteras vid KFi-dagen 2006.

En principiellt viktig fråga vid bedömning av årsredovisningarna är tillämpning av god redovisningssed. En aktuell redovisningsfråga är hanteringen av kommunernas pensionsåtagande där vissa kommuner nu i strid mot Kommunal redovisningslag överger blandmodellen. I en bedömning från länsrätten i Vänersborg framförs emellertid att det inte föreligger några hinder för vad rätten benämner en högre ambitionsnivå. Rättsläget är oklart och juryn har därför valt att acceptera olika sätt att redovisa pensionsåtagandet.

Samtidigt som det finns anledning att notera försämringar är det viktigt att klargöra att de flesta bedömda kommunerna upprätthåller standarden och att en del förbättringar sker. Många årsredovisningar är bra, till och med mycket bra. En årsredovisning som tidigare uppmärksammats är Kungälv kommun. Årsredovisningen håller en hög kvalitet och juryn vill denna gång särskilt uppmärksamma redovisningen utifrån de perspektiv som används inom ramen för kommunens styrmodell. Kommunens verksamhet relateras till fem olika perspektiv vilket ger en allsidig belysning av verksamheten. En hög kvalitet håller också de stora organisationernas års-

redovisningar, det vill säga förra årets vinnare Göteborg och Västra Götalandsregionen. Båda sammanfattar en mycket omfattande verksamhet på ett välstrukturerat och tillgängligt sätt. Båda har kvalificerade finansiella analyser

Fyra kommuner konkurrerar i år om utnämningen till årets årsredovisning. Tre av dessa har varit med tidigare i konkurrensen om första platsen och två av dem har vunnit tidigare. Dessa tre kommuners årsredovisningar är förebilder för andra. Det är synnerligen professionella dokument med fokus på väsentligheter och med en hög kvalitet i såväl finansiella analyser som beskrivningar av verksamheten. Årsredovisningarna innehåller också finesser såsom till exempel tioårsöversikter och sammanfattande redovisningar som ökar tillgängligheten. De tre kommunerna är Lerum, Munkedal och Tanum.

Årets vinnare är en årsredovisning som har utvecklats jämfört med föregående år. Ett utvecklingsarbete har bedrivits där ansvariga har, baserat på egna erfarenheter och inspirerade av goda exempel från andra håll, förbättrat årsredovisningen avsevärt. Resultatet är en årsredovisning av hög kvalitet. Årsredovisningen innehåller många väsentliga kvaliteter. En tydlig redovisning av struktur och innehåll gör årsredovisningen intresseväckande och lättillgänglig. Årsredovisningen innefattar en informativ omvärldsbeskrivning, kvalificerade finansiella analyser, beskrivningar av viktiga händelser inom olika verksamheter samt kommentarer till måluppfyllelsen. Årets vinnare är Vara kommun.

Grattis Vara!

Göteborg 051121

Björn Brorström, professor, föreståndare Kommunforskning i Västsverige (ordförande)

Claes Collin, konsult, Reklamutveckling AB

Björn Grundvall, auktoriserad revisor, Ernst & Young

Heléne Gustafsson, chefsadministratör, Kommunforskning i Västsverige