

KOMMUNFORSKNING I VÄSTSVERIGE
JURYRAPPORT 6, NOVEMBER 2006

BRA BARA CHEFEN VILL

– därför förändras årsredovisningen

Av Björn Brorström och Pierre Donatella

Juryrapporter

1. Björn Brorström och Katarina Orrbeck, oktober 2001. *Olika årsredovisningar – alla med goda motiv*
2. Björn Brorström och Katarina Orrbeck, november 2002. *Är de påkostade årsredovisningarna bäst?*
3. Björn Brorström, november 2003. *Vad är det de säger och varför? Om informationsinnehållet i politikerförord*
4. Björn Brorström och Lisa Nöjd, november 2004. *Påverkan på praxis? En studie av praxisutveckling och ideal*
5. Björn Brorström och Lisa Nöjd, november 2005. *Ett dokument av överordnad betydelse – en användarstudie avseende den kommunala årsredovisningen*
6. Björn Brorström och Pierre Donatella, november 2006. *Bra bara chefen vill – därför förändras den kommunala årsredovisningen*

KFi:s årsredovisningsjury hade 2006 följande medlemmar

Björn Brorström (ordförande), prorektor, föreståndare KFi

Clas Collin, konsult, Reklamutveckling AB

Pierre Donatella, forskningsassistent, KFi

Björn Grundvall, auktoriserad revisor, Ernst & Young

Heléne Gustafsson, chefsadministratör, KFi

Lisa Nöjd, biträdande forskare, KFi

ISBN 91-976612-1-X

© Kommunforskning i Västsverige tillsammans med författarna

KFi – Kommunforskning i Västsverige

Pilgatan 19A

411 22 Göteborg

Tfn 031-773 5900 (Från och med 2007-01-01 gäller 031-786 5900)

Fax 031-773 5909 (Från och med 2007-01-01 gäller 031-786 5909)

E-post kfi@kfi.se

www.kfi.se

Innehåll

1. Inledning – varför förändras redovisningen?	1
2. Att ta reda på hur det egentligen går till	2
3. Ekonomicheferna tycker till	5
Bakgrundsfakta	5
Hur förändras årsredovisningen?	5
Intresset för andra och annat	8
Andras intresse	9
4. 15 årsredovisningar i tio år	10
Successiv förbättring	10
Omfattningen 1996-2005, tendenser	11
5. Därför förändras årsredovisningen	13
REFERENSER	15
Juryutlåtande avseende 2005 års kommunala årsredovisningar	16

1. Inledning – varför förändras redovisningen?

Strävan efter att åstadkomma en redovisning av hög kvalitet förklarar varför redovisningen förändras. Nya omständigheter och nya typer av ekonomiska händelser uppstår som ställer krav på redovisningen. I ett övergripande perspektiv kan redovisningens utveckling förklaras av nya förutsättningar som har konsekvenser för innebörden av god redovisningssed och som fordrar att redovisningsinformationen utvecklas. Det är ett ständigt pågående samspel som sker mellan samhällsutveckling i en bred bemärkelse och redovisningens utveckling.

Samtidigt som ovanstående förefaller vara rimligt och förnuftigt så väcker konkreta studier av årsredovisningarnas informationsinnehåll frågan hur det egentligen går till. Sådana studier visar nämligen på betydande kvalitetsskillnader och en ryckighet i utvecklingen över tiden (Arkevåg med flera, 2003 och Brorström, 2006). En nyligen genomförd kvalitetsstudie visar att betygen på kommunala årsredovisningar på en femgradig skala varierar från 1,2 till 4,2. Sämst är Gullspångs kommun och bäst är Vara kommun (Donatella, 2006). Betyget 1,2 innebär att väsentliga och grundläggande kvaliteter i årsredovisningen saknas och årsredovisningen kan knappast sägas leva upp till kravet på god redovisningssed. Det högsta betyget 4,2 innebär att årsredovisningen förmedlar viktig information, men det är en bra bit upp till maximal poäng.

Det finns många olika tänkbara förklaringar till och antaganden rörande varför en årsredovisning förändras (se Mellemvik och Olson, 1996 och Brorström, 1997). En förklaring är att årsredovisningens utveckling direkt är avhängig förändring i lagstiftning och utfärdade rekommendationer. När det sker förändringar i tvingande lagstiftning och rekommendationer utfärdade av legitima normgivare så reagerar beslutsfattarna och redovisarna på detta och en anpassning sker till nya krav. Ett annat antagande är att årsredovisningen förändras som följd av direkta krav från användare och granskare. Missnöje med informationsinnehållet i årsredovisningen ligger till grund för förändring och utveckling. Ett tredje antagande är att redovisningen utvecklas som följd av att andra förändrar. Vi avser då inte att den enskilda kommunen måste reformera redovisningen för att leva upp till krav på god redovisningssed utan helt enkelt att man inte vill vara sämre än grannen. Mer positivt uttryckt så handlar det om att man inspireras av andra. Ett fjärde antagande är att

speciella omständigheter för den enskilda kommunen förklarar utvecklingen. Till exempel är ett rimligt antagande att en bekymmersam finansiell utveckling och ställning innebär förändringar i sättet att redovisa. Man kan tänka sig såväl en förbättring av informationsinnehållet i syfte att klargöra förhållanden som en försämring till följd av att den akuta situationen innebär uppmärksamhet på andra saker än just årsredovisningens kvalitet och informationsinnehåll. Ett femte antagande är att årsredovisningens utveckling, förändring och kvalitet hänger samman med ekonomichefens eller redovisningschefens intresse för årsredovisningen som dokument. Skillnader över tid förklaras då av vem som innehar posten/posterna som ekonomichef och redovisningschef.

2. Att ta reda på hur det egentligen går till

Det finns således en rad olika tänkbara förklaringar till utvecklingen och till skillnader i standard mellan årsredovisningar. De ovan berörda förklaringarna till förändring och kvalitet är naturligtvis mer eller mindre relevanta i den enskilda situationen. I syfte att bidra till en utveckling av årsredovisningarnas kvalitet och ökad användning finns det skäl att återkommande uppmärksamma frågan och genomföra studier med fokus på hur och varför förändring sker. För att belysa hur det egentligen går till och försöka finna förklaringar har två studier genomförts, dels en enkätstudie, dels en longitudinell studie där årsredovisningspraxis kartlagts och förändringar över tid specificerats.

Enkätstudien omfattade samtliga ekonomichefer i kommuner belägna i Västra Götalandsregionen. I enkäten ombads ekonomicheferna besvara ett antal frågor som rör den kommunala årsredovisningen och varför årsredovisningen förändras över tid. Enkäten omfattade 15 frågor, varav sex är öppna frågor och nio slutna frågor där respondenten ombads värdera hur väl ett påstående stämmer. Värderingen har skett utifrån skalan noll till fem där noll representerar inte alls, ett representerar mycket dåligt, två representerar ganska dåligt, tre en mittpunkt som motsvarar varken bra eller dåligt, fyra representerar ganska bra och fem representerar mycket bra.

Enkäten är uppdelad i fyra delar. Den första delen består av bakgrundsfrågor. I den andra delen försöker vi fånga vilka faktorer som ekonomicheferna anser påverkar utvecklingen

av årsredovisningen och i den tredje delen är vi intresserade av i vilken utsträckning man tar del av andra organisationers årsredovisningar. För de ekonomichefer som angav att man läser andra årsredovisningar fanns följdfrågor om varför det sker och vilka årsredovisningar det är som man väljer att läsa. I den fjärde och avslutande delen är vi intresserade av hur stort intresset är för årsredovisningen samt vilka förändringar som genomförts under de tre senaste åren. Vi är också nyfikna på ekonomichefernas uppfattning om varför/varför inte årsredovisningen förändras.

Enkäten skickades till ekonomicheferna i samtliga kommuner inom Västra Götalandsregionen. Det innebär att totalt 49 enkäter skickades, och av dem har 38 besvarats. Svarsfrekvens blev således 78 procent. Någon bortfallsanalys har inte genomförts. Vi kan dock konstatera att kommuner vars årsredovisningar är av tämligen låg kvalitet är klart överrepresenterade bland dem som inte besvarat enkäten. Av de årsredovisningarna som ingår i studien har till exempel varken Bengtsfors, Dals-Ed, Grästorp eller Gullspång besvarat enkäten. Det kan ses som en tydlig markering om hur man i dessa kommuner ser på årsredovisningen. Det kan samtidigt innebära att jämförelsen mellan de tre kvalitetsnivåerna påverkas något, men vi väljer att acceptera det och ha det i åtanke när enkäten tolkas.

De frågor där respondenten ombads värdera hur väl ett påstående stämmer redovisas genom så kallade balansmått. Ett balansmått skapas genom att subtrahera antalet som instämmer i ett påstående från antalet som inte instämmer. Summan divideras sedan med antalet som besvarat frågan. Att nämnaren innehåller de som angivit att de vare sig instämmer eller tar avstånd och de som inte har någon uppfattning medför att man undviker extremt höga eller låga värden som en följd av att få personer skulle ha redovisat en uppfattning. Balansmått uttrycks sedan i procent för att de skall vara jämförbara mellan olika frågor. Ett exempel för att belysa hur balansmått konstruerats för att underlätta tolkningen är befogat. Om 100 personer besvarat en fråga där 50 instämmer, 25 tar avstånd och 25 har ingen uppfattning blir balansmättet 25 $(((50-25)/(50+25+25))*100)$. Tolkning av balansmättet blir enligt följande; noll innebär att ekonomicheferna totalt sett varken tar avstånd eller instämmer i påståendet. Ett positivt balansmått innebär att ekonomicheferna instämmer i påståendet och ett negativt balansmått innebär att ekonomicheferna tar avstånd från påståendet.

Tolkningen och analyserna av enskilda frågor presenteras huvudsakligen på ett övergripande plan, men i de fall där skillnader och samband beroende på bakgrundsvariabler framträder har även det presenterats. Det har framförallt handlat om att skillnader mellan ekonomichefernas uppfattning i vissa frågor varierat beroende på vilken kvalitet årsredovisningen bedömts vara av. Indelningen i de olika kvalitetsnivåerna baseras på den i inledningen nämnda kvalitetsstudien av Donatella (2006). I Donatellas studie har årsredovisningar i Västra Götalandsregionen utifrån bedömd kvalitet för 2003 och 2004 rangordnats och därefter delats in i tre kvalitetsnivåer. Indelningen kommer även att tillämpas i denna studie. Fördelningen mellan kvalitetsnivåerna (för kommuner där ekonomichefen besvarat enkäten) ser ut enligt följande; 12 årsredovisningar representerar hög kvalitet, 16 medelkvalitet och 11 låg kvalitet. Värt att påpeka är att Göteborgs Stad inte ingår i den ursprungliga kvalitetsstudien, men har ändå inkluderats i föreliggande studie. Eftersom Göteborgs Stads årsredovisning bedömts hålla en hög standard har den placerats i gruppen bestående av årsredovisningar av hög kvalitet. Utöver att svaren visade sig variera beroende på årsredovisningens kvalitet visade sig även uppfattningarna i enskilda frågor variera beroende på hur länge nuvarande ekonomichef innehaft tjänsten.

Den longitudinella studien är en beskrivning av hur kommunal årsredovisningspraxis utvecklats över en period av tio år. För att beskriva utvecklingen har 15 kommuners årsredovisningar, från perioden 1996-2005, studerats. Urvalet av årsredovisningar till den longitudinella studien baseras också på Donatellas kvalitetsindelning. Till den longitudinella studien har fem kommuner valts för att representera varje kvalitetsnivå. De fem kommuner som valts för att representera årsredovisningar som de undersökta åren var av hög kvalitet är Mark, Munkedal, Tanum, Vara och Vårgårda. De fem kommuner som valts för att representera årsredovisningar som de undersökta åren var av varken hög eller låg kvalitet, utan en slags medelkvalitet är Lysekil, Hjo, Lill Edet, Tjörn och Ale. De fem kommuner som valts för att representera årsredovisningar som de undersökta åren var av låg kvalitet är Skara, Bengtsfors, Töreboda, Dals-Ed och Gullspång.

3. Ekonomicheferna tycker till

Bakgrundsfakta

Den första delen av enkäten består av bakgrundsfrågor, vilket handlar om ekonomichefen och hur länge nuvarande tjänst innehafts. Det visade sig att längden som ekonomicheferna innehaft nuvarande tjänst varierar mellan allt från att vara relativt nytillträdd till att tjänsten innehafts i mer än tre decennier. Medelvärde för antal år som ekonomichef är 8,8 år och medianen är fem år.

Hur förändras årsredovisningen?

Den andra delen av enkäten behandlar vilka faktorer som påverkar årsredovisningens utveckling. Det första påståendet är att årsredovisningens utformning påverkas av tjänstemän på ekonomikontoret. Balansmättet är här 90. Ekonomicheferna anser således att deras inflytande över årsredovisningen är stort. Endast två av ekonomicheferna tar varken avstånd eller instämmer i påståendet att tjänstemännens inflytande påverkar utformningen av årsredovisningen medan övriga ekonomichefer instämmer i påståendet och anser att deras inflytande över årsredovisningen är ganska eller mycket stort. Noterbart är att ingen av ekonomicheferna tar avstånd från påståendet och anser att tjänstemännens inflytande över årsredovisningen är litet. Det skall påpekas att det förekommer en viss variation i uppfattningen mellan de tre kvalitetsnivåerna rörande huruvida årsredovisningen påverkas av tjänstemännen på ekonomikontoret. Det finns ett samband mellan årsredovisningarnas kvalitet och ekonomichefernas uppfattning om tjänstemännens inflytande över årsredovisningen där kvaliteten på årsredovisningen tenderar att bli högre ju mer tjänstemännen anses påverka utformningen av årsredovisningen. Nio av tio ekonomichefer i kommuner med årsredovisningar av god kvalitet anger att årsredovisningen i mycket hög utsträckning påverkas av tjänstemännen medan en av tio anger att tjänstemännen påverkar i ganska stor utsträckning. I kommuner där årsredovisningarna är av låg kvalitet är motsvarande uppfattning bland ekonomicheferna att de påverkar i mindre utsträckning. 55 procent anser att de påverkar i ganska stor utsträckning och 35 procent anser att de påverkar i mycket stor utsträckning. Tio procent anser att tjänstemännen varken påverkar i stor eller liten utsträckning.

Påståendet att årsredovisningen som en följd av förändringar på tjänstemannasidan genomgått förändringar erhöll balansmättet 26. Dubbelt så många av ekonomicheferna instämde i än tog avstånd från påståendet. Analyseras svaren ytterligare framgår det att ekonomicheferna i gruppen med årsredovisningar som är av hög kvalitet i större utsträckning än ekonomicheferna i grupperna med årsredovisningar av medelkvalitet och låg kvalitet anser att påståendet stämmer ganska eller mycket väl. I grupperna med årsredovisningar av medelkvalitet och låg kvalitet är det procentuellt sett fler ekonomichefer som tar avstånd från påståendet alternativt varken tar avstånd från eller instämmer i påståendet. Ett balansmätt för varje kvalitetsnivå illustrerar sambandet. Gruppen bestående av årsredovisningar av god kvalitet erhöll ett balansmätt på 42, gruppen bestående av årsredovisningar av medelkvalitet 27 och gruppen bestående av årsredovisningar av låg kvalitet 20. Ett rimligt antagande, baserat på föregående samband, är att ekonomichefer som var relativt nytillträdde skulle instämma i påståendet. Om balansmätt konstrueras i två grupper där ena gruppen består av ekonomichefer som innehaft posten under fem år eller kortare och den andra gruppen består av ekonomichefer som innehaft posten i mer än fem år framträder följande. Balansmättet för gruppen som innehaft tjänsten i fem år eller mindre blir 52 medan balansmättet för gruppen som innehaft tjänsten i mer än fem år blir -13. Att relativt nytillträdde ekonomichefer tillskriver sitt eget inträde i organisationen stor betydelse när det gäller årsredovisningens utveckling är tämligen logiskt eftersom de vill sätta sin personliga prägel på arbetet med dokumentet och kanske även på organisationen i övrigt, samtidigt som de kanske vill tillskriva sig äran av eventuella förbättringar. Det kan också ses som logiskt att ekonomichefer som innehaft tjänsten under en lång period inte anser att förändringar på tjänstemannasidan medfört att årsredovisningen förändrats just eftersom inga betydande personalförändringar genomförts. Härvidlag kan ett samband mellan antal år på posten som ekonomichef och årsredovisningens kvalitet påvisas, vilket tyder på att kvaliteten på årsredovisningen tenderar att öka i de fall ekonomichefen innehaft tjänsten under en kort period. Omvänt innebär sambandet att kvaliteten tenderar att vara lägre i de fall ekonomichefen innehaft tjänsten under en längre period. Personer som innehaft tjänsten som ekonomichef under relativt kort tid tenderar således att arbeta i kommuner som har hög kvalitet på årsredovisningen medan ekonomichefer

som innehaft tjänsten under en längre period tenderar att arbeta i kommuner som inte har samma höga kvalitet på årsredovisningen.

Balansmättet för att årsredovisningen förändrats som en följd av ny lagstiftning blev 62. 67 procent av ekonomicheferna instämde i påståendet och av dessa ansåg 57 procent att det stämde ganska bra medan tio procent ansåg att det stämde mycket bra. 28 procent tog varken avstånd eller instämde och fem procent tog avstånd från påståendet. Analyseras svaren ytterligare framträder ett samband mellan årsredovisningarnas kvalitet och uppfattningen att årsredovisningen förändrats som en följd av ny lagstiftning. Kvaliteten på årsredovisningen tenderar att bli sämre ju mer ekonomichefen anser att lagstiftningen påverkat utvecklingen av årsredovisningen. Flertalet ekonomichefer angav i en av de öppna frågorna att även rekommendationer från normgivande organ samt gällande redovisningsprinciper påverkar årsredovisningens utformning.

Påståendet att årsredovisningen förändrats som en följd av att andra kommuner har en årsredovisning av god kvalitet fick balansvärdet 56. Det innebär således att den sammantagna uppfattningen bland ekonomicheferna är att utvecklingen av årsredovisningen drivs på av att andra kommuner har en årsredovisning av god kvalitet. Endast fyra av ekonomicheferna tog avstånd från påståendet medan 26 ekonomichefer ansåg att påståendet stämmer.

Att årsredovisningen skulle ha förändrats som en följd av de tävlingar som anordnas för att utse den bästa årsredovisningen stämmer inte enligt de tillfrågade ekonomicheferna. Balansmättet -46 innebär att tre gånger så många av ekonomicheferna tog avstånd från påståendet än de som instämde. Det är endast sju ekonomichefer som ser tävlingarna som en drivkraft för att utveckla årsredovisningen medan hela 25 ekonomichefer anser att det inte är en drivkraft. Sju ekonomichefer tar varken avstånd från eller instämmer i påståendet. Görs ytterligare analyseras av materialet framgår att kvaliteten på årsredovisningen tenderar att vara högre i de fall ekonomichefen anser att tävlingarna är en drivkraft. I gruppen där årsredovisningen är av hög kvalitet erhålls balansmättet -33, i gruppen med årsredovisningar av medelkvalitet erhålls balansmättet sex och i gruppen med årsredovisningar av låg kvalitet erhålls balansmättet -73. Anmärkningsvärt är att över 70 procent av ekonomicheferna i gruppen med årsredovisningar av låg kvalitet anser att tävlingarna inte

alls eller i mycket liten utsträckning påverkar utvecklingen av årsredovisningen. Gruppen bestående av årsredovisningar av låg kvalitet skiljer sig tydligt från de två andra grupperna. Det är även en påtaglig skillnad mellan gruppen bestående av årsredovisningar av hög kvalitet och medelkvalitet där gruppen bestående av årsredovisningar av medelkvalitet i större utsträckning anser att tävlingarna är en drivkraft. Samtidigt som det är rimligt att anta att en årsredovisning som uppmärksammas genom tävlingarna medför en ökad legitimitet för ekonomifunktionen och årsredovisningen tillskrivs tävlingarna en underordnad betydelse för årsredovisningens utveckling.

Att krav från redovisningsmottagaren skulle påverka utformningen av årsredovisningen förefaller vara tämligen sällsynt, det visar balansmättet som blev -38. Det är endast sex av de tillfrågade ekonomicheferna som anser att redovisningsmottagare påverkar utformningen av årsredovisningen medan 21 ekonomichefer anser att redovisningsmottagarna inte påverkar utvecklingen. 12 av ekonomicheferna ansåg att de varken påverkar eller inte påverkar utvecklingen.

För att komplettera de slutna frågorna om varför årsredovisningen förändras avslutades den första delen med en öppen fråga vilken lämnade utrymme för ytterligare förklaringar till varför årsredovisningen förändras över tid. Flertalet av respondenterna besvarade inte frågan. Det kan antingen ses som brist på tid eller att de viktigaste faktorerna redan behandlats. Ett antal av ekonomicheferna besvarade dock frågan och utifrån det framkom ytterligare möjliga förklaringar. Återkommande svar var att tekniska innovationer bidragit till att årsredovisningen utvecklats. Det angavs dels handla om att det bidragit till möjligheten att förbättra årsredovisningen layoutmässigt, dels att tillgången till och kvaliteten på informationen som är underlag för årsredovisningen förbättrats som en följd av ny teknik. Synpunkter från revisorer, angav två av ekonomicheferna, hade betydelse för utvecklingen av årsredovisningen varav den ena hade ett kritiskt förhållningssätt till revisionen.

Intresset för andra och annat

Den tredje delen handlar om i vilken utsträckning ekonomicheferna läser andra årsredovisningar. Det handlar även om vilka årsredovisningar det är som blir lästa och varför just

dessa årsredovisningar väljs. Samtliga av de tillfrågade ekonomicheferna anger att de läser andra årsredovisningar. Det görs framförallt av två skäl, dels för att erhålla tips och idéer för att kunna utveckla den egna årsredovisningen, dels för att få en uppfattning om den ekonomiska utvecklingen i andra kommuner. När det gäller vilka årsredovisningar det är som ekonomicheferna läser angavs vanligtvis inga specifika årsredovisningar utan de hänvisade istället till egenskaper som karaktäriserar årsredovisningarna som man läser. Utifrån det har en slags sammanställning gjorts över vilka faktorer som påverkar valet av vilka årsredovisningar som ekonomicheferna väljer att läsa. Det är företrädesvis årsredovisningar från andra kommuner som blir lästa, det är endast ett fåtal ekonomichefer som anger att de läser årsredovisningar från näringslivet eller andra offentliga organisationer. Fyra faktorer som påverkar valet av årsredovisningar var återkommande. Grannkommuner/kommuner med liknande förutsättningar var den vanligast förekommande orsakerna till valet av vilka årsredovisningar som läses, det angavs av 22 ekonomichefer. Därefter angavs motivet att årsredovisningar som blivit prisbelönta i olika tävlingar och årsredovisningar med bra rykte. Båda motiven omnämndes av 14 ekonomichefer. Den fjärde mest vanliga som är avgörande för vilka årsredovisningar som ekonomicheferna väljer att läsa är slumpen. Sju ekonomichefer angav att urvalet var slumpmässigt. För att återknyta till tidigare fört resonemang om tävlingarna och dess betydelse för utvecklingen av årsredovisningen kan man konstatera att tävlingarna trots allt förefaller fylla en viktig funktion eftersom utlåtandena från jurygrupperna i tävlingarna på olika sätt påverkar vilka årsredovisningar som ekonomicheferna väljer att läsa. Som nämnts anger 14 ekonomichefer att tävlingarna blir vägledande för vilka årsredovisningar som man väljer att läsa. Samtidigt finns anledning att anta att årsredovisningar som väljs eftersom de har ett bra rykte, vilket också angavs av 14 ekonomichefer, bland annat erhållit det goda ryktet genom att de uppmärksammats i tävlingarna.

Andras intresse

Den fjärde och avslutande delen av enkäten behandlar intresset för årsredovisningen och vilka förändringar årsredovisningen genomgått under de tre senaste åren. Till det kommer också förklaringar till varför förändringar genomförts alternativt inte genomförts. Ekonomicheferna ombads att beskriva intresset för årsredovisningen genom en femgradig

skala. Medelvärde blev 3,23 – således något över mittpunkten som innebär att intresset varken är stort eller litet. Balansmålet, som blev 23, visar också att ekonomichefernas uppfattning är att fler är intresserade än ointresserade. Om balansmål konstrueras för varje enskild kvalitetsnivå framgår att ekonomichefernas uppfattning om hur stort intresset är för årsredovisningen varierar. Balansmålet för intresset i gruppen med årsredovisningar av hög kvalitet blir 42, balansmålet för intresset i kommuner med årsredovisningar av medelkvalitet 31 och balansmålet för kommuner med årsredovisningar av låg kvalitet minus nio. Ekonomichefernas uppfattning om hur stort intresset för årsredovisningen är förefaller alltså vara avhängigt årsredovisningens kvalitet, där intresset för årsredovisningen tenderar att vara högre i de kommuner där dokumentet håller en hög kvalitet.

Att det genomförts förändringar av årsredovisningen är tydligt. De allra flesta ekonomichefer anger att årsredovisningen förändrats under de tre senaste åren. Vilka förändringar som skett varierar mellan de olika kommunerna. De tre vanligaste förändringarna som angavs var förbättrad layout och struktur vilket 13 ekonomichefer angav, ökad fokus på mål och måluppföljning som angavs av åtta ekonomichefer och den finansiella analysen som fem ekonomichefer menade hade förändrats. Tre beskrev förändringen som att avsnittet med den finansiella analysen hade utökats och därmed förbättrats eller att en helt ny modell tillämpades medan två beskrev förändringen som att den finansiella analysen hade minskat i omfattning. Av vilka skäl förändringarna genomförs varierar, klart är dock att det enligt alla ekonomichefer på något sätt handlar om att förbättra dokumentet. När det gäller motiv till att inte förändra årsredovisningen handlar det om att intresset för årsredovisningen är lågt och det därför inte anses angeläget att arbeta med förbättringar.

4. 15 årsredovisningar i tio år

Successiv förbättring

Efter genomgången av hur 15 kommuners årsredovisningar utvecklats över en period av tio år går det att konstatera att årsredovisningarna genomgått en successiv förbättring där en viss ryckighet i utvecklingen förekommer. I stort sett har samtliga kommuners årsredovisningar successivt förbättrats, men det har skett i varierande takt. Gruppen bestående

av årsredovisningar med låg kvalitet har haft en avsevärt långsammare utvecklingstakt än de två andra grupperna av årsredovisningar och ibland har det gått många år emellan det att förändringar skett. Förändringarna innebär i så gott som varje fall att årsredovisningen förbättras i olika avseenden. Det är undantag att förändringar medför en försämrad kvalitet. Här avviker dock gruppen bestående av årsredovisningar av låg kvalitet där förändringarna medför varierande konsekvenser, ibland blir det bättre och ibland blir det sämre. Vissa delar tillkommer för att året efter återigen tas bort eller så sker någon annan ur kvalitetssynpunkt ologisk utveckling. Totalt sett över perioden kan en successiv utveckling som innebär en förbättring tydas.

Som nämnts förekommer en viss ryckighet i utvecklingen. I flera fall förekommer att förändringarna under ett särskilt år är avsevärt större än förändringarna som skett övriga år. Sådana stora förändringar ett enskilt år har identifierats i grupperna bestående av årsredovisningar av hög kvalitet och medelkvalitet, medan sådana tydliga förbättringar sällan förekommer i gruppen bestående av årsredovisningar med låg kvalitet, utan i den gruppen handlar det företrädesvis om en långsam successiv utveckling. I de fall betydande förändringar identifierats sammanfaller det i flera fall med att förändringar genomförts på tjänstemannasidan. En ny ekonomichef har då nyligen tillträtt. I sju av de tio fall där betydande förändringar skett sammanfaller det med förändringar på tjänstemannasidan. I de tre andra fallen har tydliga förbättringar kunnat identifieras utan att förändringar genomförts på tjänstemannasidan. I de fallen handlar det om att man har en ambition och en önskan att förbättra årsredovisningen. Dessa personer har angivit i betydligt högre utsträckning än genomsnittet att tävlingar har betydelse och något över medlet för att utvecklingen av andra årsredovisningar driver utvecklingen.

Omfattningen 1996-2005, tendenser

Nästan samtliga 15 årsredovisningar som studerats har ökat i omfattning under perioden. Första året av den studerade perioden, det vill säga 1996, var den mest omfattande årsredovisningen 85 sidor lång och den kortaste 27 sidor. Det genomsnittliga antalet sidor var 50. År 2005 var den längsta årsredovisningen 97 sidor och den kortaste 51 sidor. Medelvärdet för antal sidor var detta år 62. Årsredovisningarna har i genomsnitt således ökat

med 12 sidor. De delar som framförallt bidragit till att dokumentet ökat i omfattningen är personalredovisningen, miljöredovisningen vilken i fler årsredovisningar lagts till och nämndredovisningen. Nämndredovisningen har i flera fall expanderat under ett antal år av perioden för att under de sista åren av perioden minska något, men total sett innebär det en ökning mellan 1996 och 2005. Ny layout och ökad användning av bilder och illustrationer har också bidragit till expansionen av antal sidor.

Egentligen har samtliga delar utvecklats mer eller mindre. Årsredovisningarnas layout har förbättrats avsevärt. Avvikande är dock gruppen bestående av årsredovisningar av låg kvalitet vilka inte förbättrat layouten i någon större utsträckning, utan i flera fall har den varit i de närmaste oförändrad under perioden. Omvärldsanalysen/ekonomisk översikt är en annan del som utvecklats avsevärt under perioden. 1996 saknades den i flera årsredovisningar men har lagts till och utvecklats under perioden. Denna del skulle dock kunna utvecklas ytterligare och behandla aktuella ämnen. Även den finansiella analysen har utvecklats i flera fall. När det gäller den finansiella analysen och de finansiella rapporterna kan man konstatera att den så kallade RK-modellen – en finansiell analysmodell som fokuserar på resultat, kapacitet, risk och kontroll på ett systematiskt sätt – och rekommendationen att de finansiella rapporterna skall finnas på ett uppslag fått stort genomslag i praxis bland grupperna bestående av årsredovisningar av hög kvalitet och medelkvalitet. Den sammanställda redovisningen har utvecklats i flera fall och är numera vanligtvis placerad i ett eget avsnitt. Personalredovisningen har utvecklats under perioden och redogör i de allra flesta fall för den statistik som lagstiftningen anger. Nämndredovisningarna har förändrats under perioden och har under den senare delen av perioden i flera fall kopplats till mål och målpuppfyllelse på ett tydligare sätt än tidigare.

Öppenheten och årsredovisningarnas tillgänglighet är relativt god. Det har skett en positiv utveckling under perioden där endast gruppen bestående av årsredovisningar av låg kvalitet avviker och i fler fall inte alls har en öppen årsredovisning. Här saknas förklaringar och beskrivningar av skilda slag som underlättar tolkningen av informationen. För övrigt är en svaghet generellt sett att det finansiella resultatet med några undantag inte tolkas utan det överlämnas till läsaren att göra bedömningar.

5. Därför förändras redovisningen

Det finns ett stort intresse bland användarna för den kommunala redovisningen. Den bedömningen redovisas av ekonomichefer i de kommuner som enligt Donatellas klassificering har årsredovisningar som är av hög kvalitet. Däremot är ekonomichefer i kommuner med årsredovisningar av låg kvalitet av uppfattningen att årsredovisningen är mindre intressant för politikerna. Observationerna föranleder ett flertal olika kommentarer. De talar för att årsredovisningens innehåll och utformning har betydelse för intresset. Ju bättre produkt ju mer intresserade är användarna. En annan reflektion i sammanhanget är att mottagarnas reaktion är viktig. Är mottagandet positivt så betyder det att en fortsatt utveckling sker eller att den kvalitet som etablerats vidmakthålls. Är mottagaren ointresserad blir resultatet att dokumentet inte utvecklas vilket självfallet är detsamma som en försämring eftersom nya krav hela tiden tillkommer. En tredje kommentar är att ekonomichefernas uppfattning om årsredovisningens innehåll och utformning är avgörande för ekonomiiintresset och sannolikt också för användarnas ekonomikunskaper. Om ekonomichefen inte ser något värde i att arbeta med utvecklingen av årsredovisningen så betyder det också att politikerna inte intresserar sig för årsredovisningen och i förlängningen inte heller för kommunal ekonomi. Ekonomichefernas dominerande inflytande framkommer också i svar på frågor om vem som har initiativet i utvecklingen och förändringen av årsredovisningen.

Frågan är då varför årsredovisningen genomgår förändringar? Nästan undantagslöst sker förändringar för att åstadkomma förbättringar. Det kan handla om att leva upp till lagens (nya) krav eller rekommendationer utfärdade av Rådet för kommunal redovisning. Det är basalt att årsredovisningen måste svara upp mot de krav som finns. Förbättringar sker också för att andra förbättrar och utvecklar dokumentet. En viktig förklaring är att utveckling i andra kommuner inspirerar till utveckling i den egna kommunen. Förebilder har stor betydelse, det vill säga ekonomicheferna söker upp årsredovisningar som omnämns i olika sammanhang och som representerar ideal. Förebilder är viktiga, däremot har inte tävlingar någon större betydelse enligt ekonomicheferna. En tidigare studie har visat att inte heller de förtroendevalda tillmäter tävlingar någon större betydelse (se Brorström och Nöjd, 2005). Noteringarna är intressanta och man kan undra hur respondenter-

na hittar förebilderna. Var kommer de ifrån, finns de bara där? Eller kanske är det på det viset att tävlingar har stor betydelse, men det är inget man riktigt vill erkänna. Mycket tyder trots allt på att tävlingarna har betydelse i den meningen att det blir vägledande för vilka årsredovisningar som blir förebilder. Däremot förefaller inte tävlingarna i någon större utsträckning påverka i den meningen att jakten på pris eller omnämnande driver utvecklingen. Årsredovisningen förändras också som följd av skiften på posten som ekonomichef. Nyttillträdda ekonomichefer är initiativrika inom området och tillser att årsredovisningen förändras och förbättras. Det finns (dessvärre) också exempel på det motsatta att årsredovisningen försämras efter ett skifte, kanske inte första året men över tid som följd av att den modell som tillämpades vid övertagandet inte utvecklas. Ekonomichefer med många år i tjänsten förefaller inte vara särskilt förändringsbenägna, i alla fall inte vad gäller årsredovisningens innehåll och utformning.

Årsredovisningarnas omfattning har ökat över tiden och många olika delar i årsredovisningarna har blivit mer omfångsrika, men framförallt handlar det om att omvärldsanalysen och personalredovisningen har blivit mer omfattande. Denna utveckling är alldeles logisk med tanke på den uppmärksamhet som personalfrågor haft och den allt större betydelse som omvärldsorientering anses ha fått. Mer omfattande texter vad gäller det senare kan också förklaras av att Sveriges kommuner och landsting numera producerar bra och användbara beskrivningar och analyser som med fördel och utan några trycktekniska bekymmer kan lyftas in i årsredovisningen. Det var inte lika lätt förr i tiden.

Årsredovisningarna blir allt öppnare över tiden. Det tillförs aspekter som betyder att tillgängligheten ökar. Det förefaller således finnas en ambition att publicera ett dokument där saker och ting redovisas på bästa sätt och tydligt och klart. Öppenheten gäller emellertid inte för kommuner med årsredovisningar av låg kvalitet. Här finns anledning att utfärda en varningssignal rörande vad årsredovisningarna egentligen klarar att leva upp till. Årsredovisningarnas kvalitet har förbättrats och mycket är bra men det finns på sina håll allvarliga brister och avsteg från tillämpning av god redovisningssed.

REFERENSER

Arkevåg, Peter, Björn Brorström, Carina Andersson och Tobias Johansson, 2003
För bra för för få: Årsredovisningar inom staten, Göteborg: Förvaltningshögskolans rapporter nummer 54

Brorström, Björn 2006
Den finansiella redovisningens utveckling och kvalitet – om onödiga störningar och bristande aktualitet, kapitel i kommande antologi, Göteborg: Förvaltningshögskolan

Brorström, Björn, 1997
För den goda redovisningsseden, Lund: Studentlitteratur

Brorström, Björn och Lisa Nöjd, 2005
Ett dokument av överordnad betydelse: En användarstudie avseende den kommunala årsredovisningen, Göteborg: KFi, juryrapport 5

Donatella, Pierre, 2006
Bra och dåliga årsredovisningar – en studie om kvalitetsskillnader, Göteborg: Elanders infologistics väst AB

Mellemvik, Frode och Olov Olson (red.), 1996
Regnskap i forandring: Utveckling, spredning og bruk av kommunergenskap, Oslo: Gjøvik trykkeri as

Juryutlåtande avseende 2005 års kommunala årsredovisningar

Kommunforskning i Västsveriges jury för årets bästa kommunala årsredovisning har genomfört en bedömning av medlemskommunernas årsredovisningar för 2005. Bedömningen har omfattat totalt 55 årsredovisningar. Juryn konstaterar glädjande att en utveckling har skett av årsredovisningsinformationen jämfört med föregående år. Årsredovisningarna håller en hög kvalitet och de allra flesta kommuner satsar betydande resurser på årsredovisningen och bemödar sig om att åstadkomma informativa och tillgängliga beskrivningar samt analyser av ekonomi och verksamhet. Juryn noterar förbättringar inte minst avseende redovisningar av mål och måluppfyllelse. Förändringen i Kommunalagen samt kravet på att ange och följa upp mål för verksamheten som är av betydelse för god ekonomisk hushållning har haft betydelse. Mycket finns kvar att göra och kvaliteten varierar, men en utvecklingsprocess har inletts. Juryn noterar också en hög kvalitet på de finansiella analyserna och en alltmer systematisk redovisning. Förord författade av kommunstyrelsens ordförande inleder årsredovisningarna. I vissa kommuners årsredovisningar finns också en kommentar till det gångna året från oppositionsföreträdare. En sådan ordning innebär att politiken blir synlig och skapar ett ökat intresse för fortsatt läsning av årsredovisningen. Juryn vill i sammanhanget påpeka att det fortfarande finns ett stort förbättringsutrymme avseende rubriceringar av förorden och formuleringar av intresseväckande förstameningar.

Det allmänna intrycket är således gott, men det finns fortfarande årsredovisningar som är svårtillgängliga. En intressant fråga härvidlag är vilken betydelse som skillnader i årsredovisningens kvalitet har för beslutsfattares uppfattningar och bedömning av ekonomi. Juryn har för avsikt att kommande år genomföra en studie där denna fråga behandlas. Avrapportering sker i samband med KFi-dagen 2007.

Göteborgs Stad och Västra Götalandsregionen – de stora organisationerna – har årsredovisningar av synnerligen god kvalitet. Mycket omfattande verksamheter beskrivs på ett tillgängligt sätt och viktig information förmedlas. Västra Götalandsregionens årsredovisning fortsätter att utvecklas och för Göteborgs Stad gäller att årsredovisningen uppenbar-

ligen är en förebild för många andra. Många förefaller inspireras av årsredovisningen i utvecklingen av det egna dokumentet.

Juryn vill också uppmärksamma de båda mindre kommunerna vid Vätterns västra strand, Hjo och Karlsborg. Årsredovisningarna har i många stycken förbättrats väsentligt och har idag en hög kvalitet med informativa beskrivningar och analyser. I Hjo kommuns årsredovisning finns inledningsvis ett sammandrag av 2005 och en kommentar från oppositionsföreträdaren, i Karlsborgs kommuns årsredovisning finns bland annat en bra ansats till redovisning av mål och måluppfyllelse. Juryn vill också framhålla Marks kommun vars årsredovisning har förbättrats avsevärt sedan föregående år. Årsredovisningen har en hög kvalitet med bland annat en intressant återkoppling till kommunens övergripande mål. Kanske är det en kommande vinnare? En utveckling sker av årsredovisningarnas kvalitet i Norra Bohuslän, vilket bland annat är en följd av samarbete mellan kommunerna samt ekonomiska och verksamhetsmässiga jämförelser av olika slag mellan kommunerna som förtjänstfullt redovisas i årsredovisningarna. Juryn vill framhålla Lysekils kommuns årsredovisning, ett lättillgängligt dokument med redovisning av jämförelser med kommuner och riket som viktiga inslag. Valfärdsredovisningen ska också särskilt nämnas.

Årets vinnare är en årsredovisning som uppmärksammats av juryn vid många tillfällen tidigare. Årsredovisningen är föremål för en kontinuerlig utveckling och förbättring. Inga stora dramatiska förändringar och tvära kast utan förbättringar som systematiskt och successivt höjer kvaliteten. Årsredovisningen är i alla delar av hög kvalitet, men om något särskilt ska nämnas så är det redovisningen av kommunjämförelser avseende både finans och verksamhet. Redovisningen av övergripande mål och måluppfyllelse är en annan särskild kvalitet. Faktarutan på årsredovisningens omslag är ett uttryck för hur genomtänkt dokumentet och informationsgivningen är. Årsredovisningen är en förebild för alla och vi finner årets vinnare också bland kommunerna i Norra Bohuslän. 2005 års bästa årsredovisning har tagits fram av Tanums kommun. Grattis!

Göteborg 061114

KFi:s jury för bästa årsredovisning

Björn Brorström (ordförande), prorektor, föreståndare KFi

Clas Collin, konsult, Reklamutveckling AB

Pierre Donatella, forskningsassistent, KFi

Björn Grundvall, auktoriserad revisor, Ernst & Young

Heléne Gustafsson, chefsadministratör, KFi

Lisa Nöjd, biträdande forskare, KFi

