

Referensram för kommunal redovisning

– principer, rekomen-
dationer och särskilda
informationskvaliteter

Björn Brorström
Pierre Donatella

Referensram för kommunal redovisning

– principer, rekommendationer och särskilda informationskvaliteter

Björn Brorström
Pierre Donatella

KFi-rapport nr 104

Innehåll

Förord	5
Redovisningens utvecklingslinjer.....	7
Referensram	9
God redovisningssed	9
Användare	9
Krav	10
Principer	11
Informationskvaliteter för årsredovisningen	12
Förkortad och förenklad	14
Redovisarens uppgift – avslutande notering	14

ISBN 978-91-978520-0-5

© KFi tillsammans med författarna

2009

KFi – Kommunforskning i Västsverige

Pilgatan 19A

411 22 Göteborg

Tel 031-786 59 00

Fax 031-786 59 09

E-post kfi@kfi.se

www.kfi.se

Förord

Kommunforskning i Västsverige bedriver forskning och utveckling inom området kommunal ekonomi och organisation. Tre programområden har utvecklats och utgör strukturen för forskningsverksamheten. Dessa är redovisning, organisering och styrning. Föreliggande rapport tillhör programområdet redovisning. Redovisningsforskningen inom Kommunforskning i Västsverige syftar till att beskriva och förklara den finansiella redovisningens roll som underlag för bedömning, ställningstaganden och beslut. I många studier anläggs ett användarperspektiv. En problematisering sker av hur redovisningen används och förklaringar utvecklas till varför redovisningen används eller inte används. Inom ramen för ett flertal studier har konstaterats att redovisningen är uppskattad av olika användargrupper men samtidigt inte särskilt frekvent använd. Forskningen har också påvisat kunskapsbrister bland användarna som gör att relevanta tolkningar av den ekonomiska informationen knappast är möjliga.

Forskningen och utvecklingsarbetet innefattar också att bidra till förändring och förbättring av redovisningsinformationen. Med utgångspunkt från och i enlighet med gällande lagar och rekommendationer, krav på god redovisningssed och explicita och implicita användarkrav har förslag till förbättringar lämnats. Modeller för finansiell redovisning och för finansiell analys har utvecklats och prövats. Vidare har forskare aktivt deltagit i debatter rörande innebörden av god redovisningssed och vilka principer som ska ligga till grund för redovisningen. Utifrån detta arbete är det naturligt att vara engagerad i frågan om hur ett ramverk för kommunal redovisning bör utformas. Denna rapport är ett resultat av ett mångårigt forsknings- och utvecklingsarbete rörande normering av kommunal redovisning. Rapporten har också sin bakgrund i ett pågående arbete med utveckling av ett konceptuellt ramverk för kommunal redovisning inom Rådet för kommunal redovisning. Det är ett viktigt arbete som Rådet bedriver i syfte att förbättra den kommunala redovisningen. Med föreliggande rapport vill vi inom Kommunforskning i Västsverige markera vikten av att ett ramverk presenteras och tydligt redovisa våra bedömningar som redovisningsforskare. Referensramen kommer att beskri-

vas och diskuteras i olika sammanhang och därigenom successivt utvecklas för att i ett senare skede utgöra Kommunforskning i Västsveriges förslag till ramverk för kommunal redovisning.

Kommentarer till rapporten har erhållits från en referensgrupp bestående av Anna Cederqvist, Lidköpings kommun; Ulf Ericsson, Tanums kommun; Karin Hydén, Marks kommun; Hans Petersson, Göteborgs stad och Anita Wessman, Västra Götalandsregionen. Kommentarererna har föranlett vissa förändringar av texten men framförallt förbättringar av argumentationen. Kommentarererna har varit mycket värdefulla och kvarstående oklarheter och givetvis även de ställningstaganden som görs ansvarar författarna själva för.

Göteborg 091015

Björn Brorström,

*Föreståndare Kommunforskning i Västsverige och
professor i företagsekonomi vid Högskolan i Borås*

Redovisningens utvecklingslinjer

Den kommunala redovisningen har historiskt sett varit svagt reglerad. Lagstiftningen har varit övergripande och företrädare för kommunsektorn har utan statlig inblandning utfärdat modeller och rekommendationer för budgetering och redovisning. Rekommendationerna har inneburit att kommunerna tillämpat en för sektorn unik modell baserad på ett förmögenhetsperspektiv och med en stark integrering mellan budget och redovisning. I början av 1980-talet motionerades i Sveriges Riksdag om lagstiftning inom området för att därigenom åstadkomma en ökad enhetlighet, ökad kvalitet och ett närmande till hur den finansiella redovisningen var utformad och reglerad privaträttsligt. Någon lagstiftning blev det inte, förändringen förhindrades av aktiva företrädare för kommuner och landsting som hävdade att frågan även fortsättningsvis skulle hanteras inom sektorn. Istället för lagstiftning blev det en ny modell för budgetering och redovisning framtagen av dåvarande Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet. Kf/Lf-86 som modellen benämndes var en rekommendation och ett närmande till den privata sektorns redovisning. Modellen och den stora acceptansen av modellen ledde i nästa skede till nödvändiga anpassningar av ekonomikapitlet i Kommunallagen. 1992 bekräftades Svenska kommunförbundets och landstingsförbundets modell och rekommendation genom att de finansiella rapporterna – det vill säga resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys – blev lagkrav och genom att krav på god redovisningssed skrevs in i lagstiftningen.

Nästa steg i utvecklingen av regleringen av redovisningen blev ett arbete med sikte på en mer fullständig redovisningslag, mycket som en följd av ett starkt behov att skapa likformighet mellan kommunerna och stadga i redovisningen. Kommunal redovisningslag trädde i kraft 1998. I inledningen av arbetet med lagstiftningen beslutades att komplettera och utveckla ekonomiparagraferna i Kommunallagen med en självständig lagstiftning. Alternativet hade varit att låta lagstiftningen inom det privaträttsliga området – bokföringslag och lag om årsredovisning – utgöra lagstiftning även för kom-

muner och landsting. De speciella förutsättningar som finns för redovisningen i offentliga organisationer och behovet av en tydlighet gjorde emellertid att en fristående lag föredrogs och utvecklades. I förarbetena framhävs några speciellt viktiga principer för redovisning, nämligen öppenhet, försiktighet och fortvarighet. I lagstiftningen finns inskrivet att god redovisningssed gäller. Vissa principer är således särskilt viktiga i det offentliga sammanhanget men inte i den utsträckningen att en speciell kommunal redovisningssed föreskrevs. Den så kallade kommunala särarten var inte av den beskaffenheten och vidden att en särskild precisering av god kommunal redovisningssed behövdes.

Som en följd av förändringar i internationell reglering med konsekvenser för den privaträttsliga redovisningen och den offentliga redovisningen har en diskussion uppkommit om behovet av förändringar av kommunal redovisning och eventuell anpassning till normförändringar och internationella trender och tendenser. Frågan är således om en anpassning ska ske eller om det synsätt och det regelverk som finns idag ska vara utgångspunkten för den fortsatta utvecklingen. Den kommunala redovisningen har utvecklats väsentligt och dramatiskt och fortsatt sker förbättringar av de kommunala årsredovisningarna. Informationen blir alltmer tillgänglig och beslutsfattare ger uttryck för uppskattning av dokument och redovisningsrapporter även om användningsfrekvens inte står i paritet med uppskattning. Det finns som en följd av den gynnsamma utvecklingen all anledning att förorda kontinuitet och klargöra gällande ordning som bas för fortsatt utveckling. En utveckling av ett ramverk för kommunal redovisning skulle betyda ett klargörande och ökad tydlighet i vad som gäller med beaktande av de influenser som finns. Den referensram för kommunal redovisning som utvecklats och presenteras i föreliggande rapport ska förstås mot bakgrund av ovanstående. Resonemangen som förs ska betraktas som ett försök att utveckla fundamentet för den kommunala redovisningen och den teoribildning som omgärdar den kommunala redovisningen. Drivkraften är att få till stånd en finansiell redovisning och analys som används och som innebär en kunskapsökning hos användarna och därigenom förutsättningar för mer välgrundade och kvalitativa beslut.

Referensram

God redovisningssed

Utgångspunkten för redovisning är att god redovisningssed ska tillämpas. Med god redovisningssed avses enligt den klassiska definitionen praxis hos en kvalitativ krets av bokföringsskyldiga. En utveckling av god redovisningssed sker då i växelverkan mellan teori och praktik. God redovisningssed utvecklas deduktivt genom härledning från teori och induktivt genom utgångspunkt i hur redovisningen utförs och förändras i praktiken. Den praktiska innebörden av god redovisningssed som överordnat krav är att bokföringsskyldiga kontinuerligt måste anpassa och utveckla redovisningen så att den är i överensstämmelse med god eller bästa praxis. Detta kan innebära att redovisningen avviker från obsoleta lagparagrafer. En förändring inom området är att god redovisningssed nu är liktydigt med vad som föreskrivs i lag och något utrymme för en successiv förbättring av redovisningen finns då egentligen inte. Det finns anledning att ifrågasätta det ändamålsenliga i denna förändring samtidigt som det naturligtvis är självklart att följa tvingande lag. En förändring bör komma till stånd genom att argumentera för förändring av det formella regelverket och lagstiftarens förhållningssätt.

Användare

Användare av redovisningen, delårsrapporter, årsredovisning och annan ekonomisk information är framförallt beslutsfattare. Med beslutsfattare avses förtroendevalda i kommuner och landsting. De förtroendevalda representerar medborgarna, de har en företrädarroll. Det innebär att redovisningen och redovisningsinformationen i första hand ska utformas för att tillgodose beslutsfattares behov. Det är viktigt att klargöra att utgångspunkten är att användarna besitter grundläggande kunskaper i redovisning, de är rimligt sofistikerade och de är intresserade av att ta del av informationen och över tid öka sina kunskaper för tolkning och analys. Beslutsfattarna är företrädesvis lekmän men det är inte rimligt att förenkla redovisningen bortom en viss gräns. För en tillräcklig och nödvändig precision inom området fodras att

den vedertagna begreppsapparaten används. Av det följer att redovisningen kan vara användarvänlig på olika sätt, men att det inte är möjligt att förenkla informationen i den meningen att vedertagna ekonomiska begrepp och modeller överges. Beslutsunderlaget ska vara tydligt, lättillgängligt och distinkt.

Att definiera beslutsfattare som användare innebär inte att andra potentiella intressenter utesluts, utan det innebär att informationen i första hand utformas för att tillgodose de primära användarna och att övriga användare utifrån det kan ta del av informationen och då med denna vetskap. Andra viktiga användargrupper är därvid medborgare, brukare, medarbetare, finansärer, andra kommuner och företrädare för staten.

Krav

Verifierbarhet, följbahret och öppenhet är kärnvärden i den kvalitativa redovisningsprocessen. Arbetet med att konstruera redovisningsinformation kan delas in i följande tre steg: indata, databearbetning och utdata. I varje steg kan ett antal krav formuleras, vilket ger en struktur för vidare resonemang kring dessa delar.



Verifierbarhet (indata). Den redovisade informationen ska vara objektiv och baseras på verifierbara affärshändelser. Med en affärshändelse avses en transaktion som inneburit en finansiell förändring.

Följbarhet (databearbetning). Redovisningsprocessen från indata till utdata ska i alla delar vara transparent och därmed möjlig att följa och bedöma.

Öppenhet (utdata). I en valsituation ska redovisningsansvariga alltid välja den lösning som innebär den mest öppna eller genomskinliga beskrivningen av utveckling och tillstånd. Med utdata innefattas även sättet som utveckling och tillstånd av ekonomi redovisas. Det handlar då företrädesvis om rapporterna resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys. Öppenhet fordrar också redovisning av finansiella nyckeltal och en finansiell analys som genomförs enligt en bestämd modell och metod.

De två första stegen handlar om ett tydligt regelverk och en fungerande redovisningsprocess. Det åligger den redovisningsskyldige att tillse att klara regler och rutiner är etablerade och en att en hög kvalitet präglar redovisningsarbetet. Redovisningen ska vara korrekt som underlag för sammanställning av ekonomisk information om utveckling och tillstånd. I det tredje steget möter redovisningen användarna. En öppenhet i redovisningen innebär att intressenter av skilda slag och med olika förutsättningar att tillgodogöra sig ekonomisk information ges möjlighet att tolka informationen, göra bedömningar och dra slutsatser. En öppenhet i redovisningen handlar om att värna och utveckla demokratin och om ökad effektivitet. En öppen redovisning innebär att många kan bedöma, ta ställning till och påverka hur fördelning och användning av begränsade ekonomiska resurser sker. En öppenhet i redovisningen förutsätter, utöver valet av det mest öppna alternativet när valmöjlighet föreligger, tillämpning av grundläggande och erkända redovisningsprinciper vid värdering av tillgångar och skulder och att redovisningen uppfyller särskilda informationskvaliteter.

Principer

Utdata bearbetas och en årsredovisning sammanställs. Årsredovisningen ska förmedla en rättvisande bild. Överordnat är därvid att utvecklingen över tid fångas för en väl avgränsad redovisningsenhet. Den utgörs av kommunen. Den finansiella analysen och redovisningen fokuserar således i första hand på kommunen som redovisningsenhet. Den rådande förvaltnings- och bolagsstrukturen i den enskilda kommunen eller landstinget kan emellertid innebära en annan avgränsning av redovisningsenheten. Analysen och riskbedömning ska emellertid också omfatta konsekvenser av resultatutvecklingen i hel- eller delägda bolag. Balansräkningen är i första hand resultatutredande. Fyra viktiga aspekter vid upprättandet av årsredovisningen och sammanställning av finansiella rapporter är följande:

- Matchning mellan intäkter och kostnader (bokföringsmässiga grunder) som innebär precision i redovisat resultat
- Försiktighet vid värdering av tillgångar och skulder
- Kongruens mellan resultaträkning och balansräkning
- Beskrivning av hur investeringarna har finansierats och hur likvida medel har förändrats

Grundläggande är således redovisning på bokföringsmässiga grunder, en hög precision i resultatmätningen som garanterar jämförbarhet över tid och med andra samt tillämpning av försiktighetsprincipen.

En väsentlig aspekt är den konflikt som kan uppstå mellan tillämpning av matchningsprincipen och försiktighetsprincipen. Försiktighetsprincipen är överordnad och grundregeln är att försiktighetsprincipen tillämpas. Kommuner och landsting hanterar allmänna medel och överskattningar av den finansiella utvecklingen och ställningen måste undvikas. Tillgångar får aldrig övervärderas, skulder aldrig undervärderas, förluster ska föregripas medan vinster redovisas efter realisering. Emellertid gäller att försiktighetsprincipen vid en konflikt mellan principerna ska träda tillbaka om tillämpning av matchningsprincipen innebär en väsentligt mer transparent redovisning ur ett användarperspektiv. Det innebär att en konsekvensanalys måste genomföras i de fall en konflikt föreligger och svagheter med försiktighetsprincipen klarläggas. Stränga krav och tydliga rekvisit måste finnas vid till exempel aktivering av utgifter enligt matchningsprincipen.

Tillämpningen av kongruensprincipen innebär att alla poster som påverkar det egna kapitalet ska passera resultaträkningen. Därigenom blir redovisningen följbär, sambandet mellan förmögenhetsredovisning och resultatredovisning tydlig och en enkel kvalitetskontroll möjliggörs. Tillämpning av kongruensprincipen är ett absolut krav. Finansieringsanalysen bör som saldo-post ha förändring av likvida medel, i övrigt bör den anpassas till eventuellt speciella krav och omständigheter i kommunen.

Informationskvaliteter för årsredovisningen

En årsredovisning uppnår inte sitt syfte om inte särskilda informationskvaliteter uppfylls. En viktig och grundläggande kvalitet är att det ska framgå vilken typ av organisation och verksamhet som en kommun är. Årsredovisningen måste spegla att ledningsorganisationen för kommunen är flerideologisk. Skillnader i uppfattningar mellan majoritet och opposition ska illustreras och bedömningar göras på ideologiska grunder. Dessa bedömningar kan redovisas i de förord som kommunstyrelsens ordförande och oppositionsledaren författar och publicerar i årsredovisningen. Förorden ska parallellt med att ideologiska skiljaktigheter speglas präglas av faktaredovisning och öppenhet. Faktaredovisningen kan utifrån ideologiska ställningstaganden och ståndpunkter eventuellt tolkas på olikartade sätt. Hög kvalitet i framställningen och stringens är särskilt viktig. Studier visar att förorden har ett högt läsvärde och är för många av läsarna den huvudsakliga informationskällan.

Fem stycken informationskvaliteter är följande.

- **Väsentlighet**

Informationen ska vara fokuserad på händelser som har materiella konsekvenser för enheten. En värdering av informationen måste göras utifrån väsentlighetskriteriet och ovidkommande informationer som inte underlättar tolkning av utveckling och situation måste undvikas.

- **Aktualitet**

Intresset för redovisningen och tillgängligheten ökar om informationen placeras in i ett aktuellt sammanhang. Principiella resonemang och upprepningar av texter från tidigare år måste undvikas. En innebörd av detta är att utgångspunkten är att läsaren av årsredovisningen tidigare har tagit del av information om kommunen och är rimligt bekant med vilka principer som styr den kommunala redovisningen.

- **Jämförbarhet**

Tolkning av informationen underlättas av redovisning av relevanta jämförelser. En orelaterad siffra är meningslös. Därav följer att jämförelser av skilda slag ska göras. Jämförelser bör ske med tidigare år, med budgeterade värden, mot prognoser och förväntningar, mot andra enheter och mot ideal. Jämförelser förutsätter jämförbarhet och mycket möda måste läggas på att tillse att informationen är jämförbar.

- **Verksamhetsorienterad**

Informationen i årsredovisningen ska beskriva verksamheten utifrån hur medborgaren möter den. Vilken verksamhet erbjuds för de resurser som tillhandahålls och till vilken kvalitet. För att öka informationskvaliteten ska sådana uppgifter lämnas att medborgaren kan avgöra om kommunen erbjuder en effektiv verksamhet vid jämförelse med andra kommuner. Det är viktigt att poängtera att informationsgivningen inte ska styras av organisatoriska konstruktioner och gränser.

- **Riskorienterad**

Redovisningens uppgift är att identifiera problem. En konsekvens av detta är att hållningen i informationsgivningen ska vara riskorienterad. Det handlar om ett övergripande förhållningssätt men också om att i några punkter särskilt framhålla de risker med stora konsekvenser för verksamhet som identifierats och även hur dessa hanterats. En innebörd av riskorienterad är också strävan efter att återge en helhetsbild av kommunens finansiella situation, där det viktigaste finns med och inget av dignitet är utelämnat.

Förkortad och förenklad

En referensram måste ge förutsättningar för utveckling av informationsgivningen lokalt. Årsredovisningarna utvecklas bland annat genom innovationer i den enskilda kommunen som sprids till andra kommuner och redovisningsansvariga. Lokala initiativ till informationsförbättringar innebär en utveckling av praxis. Emellertid gäller att det samtidigt finns behov av enhetlighet för att jämförelser mellan kommuner ska kunna göras på ett adekvat sätt. Detta innebär att möjligheten att jämföra kommuner med varandra underlättas. De har ju alla samma uppdrag och borde vara jämförbara. En annan innebörd är att även om läsaren inte gör explicita jämförelser så medverkar enhetligheten till att öka förståelsen och kunskapsutvecklingen kring kommunal ekonomi. En förkortad och förenklad finansiell redovisning baserad på en rekommendation som lämpligtvis utfärdas av Rådet för kommunal redovisning bör upprättas. Denna ska bygga på vikten av enhetlighet och jämförbarhet, och då inte endast när det gäller redovisningen utan bör även för rapportering av den finansiella informationen i årsredovisningen.

Tillskrivs sättet att redovisa en så stor betydelse att det med marginal överstiger den betydelse olika redovisningsprinciper har borde en lämplig väg att gå rimligtvis vara att normera hur delar av informationen skall presenteras. Det garanterar en enhetlighet och lägsta godtagbar nivå för informationen som redovisas i årsredovisningen.

Redovisarens uppgift – avslutande notering

Den presenterade referensramen för kommunal redovisning är dels ett förhållningssätt till redovisning, dels en tydlig deklaration av hur särskilda redovisningsposter bör hanteras. Förhållningssättet innebär att ständigt försöka skapa ökad informationskvalitet för användarna baserat på god redovisningssed. Förhållningssättet innefattar också ställningstaganden baserade på en viss grad av pragmatism. Ingen är betjänt av ett förhållningssätt och ett regelverk som gör redovisningen oanvändbar för förtroendevalda och andra potentiella användargrupper. Ju svårtillgängligare redovisningen är desto mer önskad expertmakt kommer utövas till förfång för utveckling av demokrati och effektivitet. Den presenterade referensramen syftar ytterst till en ökad kvalitet i bedömningar och beslut. Redovisarens uppgift är att tillse att beslutsunderlag håller högsta kvalitet och anlägga ett användarperspektiv i de ställningstaganden som görs rörande innehåll och utformning.

Kommunforskning i Västsverige, KFi, är en organisation som bedriver forskning inom området ekonomi och organisation i kommuner och landsting.

Verksamheten utgår ifrån ett samarbetsavtal mellan kommuner och landsting i Västsverige och Göteborgs universitet. Syftet med samarbetsavtalet är att initiera forskning inom det nämnda området och därmed bidra till att skapa en stark forskningsmiljö.

■ ■ ■ REDOVISNING
ORGANISERING
STYRNING



**KommunForskning
i Västsverige**

Pilgatan 19A
411 22 Göteborg
Tel 031-786 59 00
Fax 031-773 59 09
E-post kfi@kfi.se
www.kfi.se