

Politiker som redovisningsmottagare

– Resultat från ett experiment

Pierre Donatella

Politiker som redovisningsmottagare

– Resultat från ett experiment

Pierre Donatella

KFi-rapport nr 105

ISBN 978-91-978520-3-6

© KFi tillsammans med författaren

2009

KFi – Kommunforskning i Västsverige

Pilgatan 19A

411 22 Göteborg

Tel 031-786 59 00

E-post kfi@kfi.se

www.kfi.se

Innehåll

Förord	5
1. Inledning	7
Redovisning och dess användare	7
Redovisningens utveckling	8
Problemet i centrum	9
Studiens syfte	10
Rapportens fortsättning	10
2. Bedömning av ekonomisk information	11
Slutradens betydelse	11
Slutradsfixering i offentlig verksamhet?	12
Ett antagande	13
3. Ett genomfört experiment	14
Utformning	14
Genomförande	18
Deltagare	18
4. Resultatredovisning	20
Bedömning av ekonomisk styrka	20
<i>Kontrolluppgifter</i>	20
<i>Slutradsfixering prövas</i>	21
Olika användare, olika bedömningar	24
<i>Betydelsen av erfarenhet och politiskt uppdrag</i>	24
<i>Utbildningens betydelse</i>	25
Resultaträkning vs balansräkning	25
5. Diskussion	28
Slutradens betydelse	28
Balansräkningens två sidor	31
<i>Tillgångar utan värde?</i>	32
<i>Skuldfixering?</i>	34

6. Slutsatser..... 35

Referenser..... 37

Bilaga 1: Hur olika användare bedömer informationen

Juryutlåtande avseende 2008 års bästa västsvenska årsredovisning

Förord

Studier av den kommunala årsredovisningen visar att dokumentet blir allt mer tillgängligt och numera är ett uppskattat dokument av beslutsfattare. Därmed inte sagt att dokumentet används i tillräcklig utsträckning och utgör ett viktigt besluts- och bedömningsunderlag. Genomförda studier visar att årsredovisningen, trots en hög kvalitet och god tillgänglighet, inte används särskilt frekvent. Det finns anledning att befara att enbart vissa delar och viss typ av information studeras. Tidigare studier illustrerar också den risk som föreligger om enbart sammanfattande texter och ekonomiska mått ligger till grund för bedömning.

I strävandena efter att medverka till en gynnsam utveckling av årsredovisningen och den ekonomiska informationen och samtidigt förklara hur skilda sätt att redovisa resultat och beskriva ekonomisk utveckling påverkar bedömning och beslut har ett större experiment genomförts. Pierre Donatella har låtit 154 fullmäktigepolitiker i samband med fullmäktigemöten ta ställning till ekonomisk information och bevara ett antal frågor. Den genomförda studien, som metodmässigt är en utveckling av sättet att samla in underlag för tolkning, redovisar ett antal viktiga resultat som finns anledning att noga begrunda vid den fortsatta utvecklingen av årsredovisningen och de övriga förutsättningar som råder för tolkning av ekonomisk information.

Den genomförda studien bygger således på medverkan från ett stort antal förtroendevalda. Det engagemang och den vilja att medverka som förtroendevalda visar är mycket betydelsefull för vår forskningsverksamhet. Jag vill i egenskap av föreståndare för Kommunforskning i Västsverige passa på att framföra ett varmt tack. Viljan att medverka ger oss synnerligen goda möjligheter att genomföra viktiga studier, göra relevanta tolkningar och redovisa tillförlitliga resultat.

Den utförda studien publiceras som 2009 års juryrapport. Det är den nionde rapporten i ordningen som är en del i det återkommande arbetet med att utse årets årsredovisning. Finansiellt stöd för att genomföra studien har erhållits från Sveriges Kommuner och Landsting.

Göteborg 091125
Björn Brorström

1. Inledning

Redovisning och dess användare

I en idealsituation ger redovisningen en rättvisande bild av en organisations finansiella utveckling och tillstånd. En sådan beskrivning bidrar till att eventuella problem identifieras på ett tidigt stadium (Anthony, 1978) och att osäkerhet reduceras (Brorström med flera, 2007). En väl fungerande redovisning skapar stabilitet och innebär att förståelsen för en organisations finansiella utveckling och tillstånd ökar.

Genom redovisningen informeras användarna om en verksamhets finanser. För offentliga verksamheter som kommuner och landsting är de potentiella användarna många. Kommuninvånare och brukare borde ha ett intresse av att informeras om den kommunala verksamhet som finansierats genom skatt och avgifter. Staten, en annan finansiär och även kommunernas huvudman, har också ett intresse av den kommunala verksamheten tillsammans med kreditgivare och andra organisationer som samverkar med kommunen. Till dessa potentiella intressenter kommer också beslutsfattare i form av förtroendevalda och tjänstemän. En prioritering måste ske bland alla dessa användare, redovisningen kan användas av alla men redovisningen kan inte utformas och anpassas till samtliga användares informationsbehov.

En utgångspunkt är att användarna skall vara rimligt sofistikerade (Rutherford, 2000). Ställningstagandet vilar på uppfattningen att redovisningen endast till viss del kan anpassas till användarnas önskemål eftersom en förenkling inte kan ske bortom en viss gräns. Redovisningens konstruktion och logik fordrar att vedertagna modeller och begrepp tillämpas. Det redovisade synsättet ställer krav på användarna och uppfylls inte kraven finns inte möjlighet att till fullo tillgodogöra sig informationen. Vid vilken gräns redovisningen blir så komplicerad att den förlorar sitt informationsvärde för användarna är svårt att säga. Klart är dock att redovisningens begriplighet beror på användarnas kunskaper i ekonomi och redovisning samt hur redovisningen utformats.

Som tidigare påtalats måste en prioritering ske bland de potentiella användarna och redovisningen anpassas i den mån som är möjligt. Det blir särskilt

viktigt när det finns en tämligen heterogen användargrupp vilket är fallet för kommuner och landsting. Det finns både experter och icke-experter, även om den senare gruppen är dominerande. Utgångspunkten i den här studien är att förtroendevalda i kommuner och landsting är de primära användarna av redovisningen. Den finansiella informationen används som underlag för beslutsfattande och för att utkräva ansvar för fattade beslut.

Redovisningens utveckling

När den kommunala redovisningen reformerades under 1980-talet var det framförallt en konsekvens av att redovisningsmodellen som tillämpades hade ett lågt informationsvärde för beslutsfattarna, det vill säga för förtroendevalda politiker i kommuner och landsting. Redovisningsmodellen var komplex och vissa redovisningsposter var svårbegripliga för alla utom ett fåtal experter inom varje kommun (Olson och Sahlin-Andersson, 1998). Beslutsfattarna var i händerna på experterna som behövde översätta och göra informationen begriplig.

När dåvarande Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet initierade ett reformarbete rörande den kommunala budget- och redovisningsmodellen hade utvecklingsarbetet därför ett tydligt användarperspektiv. Det fanns en ambition att åstadkomma en användarvänlig redovisning, en redovisning som var begriplig för fler än experter (Brorström, 2007). När den nya rekommendationen för kommunal redovisning och budgetering presenterades efter några års utrednings- och förankringsarbete handlade det om en radikal förändring. Kf/Lf-86 som modellen benämndes innebar att den för kommunsektorn unika modellen med integrering av förmögenhet och budget ersattes av en allmän och i privat sektor tillämpad modell med redovisningsrapporterna resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning. Brorström (1997, sidan 9) beskriver förändringen som en övergång från en modell baserad på en blandning mellan redovisning av betalningsflöden och resultatpåverkande poster till en modell där en principiell åtskillnad görs mellan betalningsflöden och resultatredovisning. I den nya modellen var det resultatredovisningen som stod i centrum och det fanns en ambition att med korrekta periodiseringar åstadkomma en precis resultatredovisning (Brorström med flera, 2007). Förändringen brukar därför beskrivas som att redovisning på bokföringsmässiga grunder infördes eller, kanske mer riktigt, som att graden av bokföringsmässighet ökade (se exempelvis Brorström, 1997; Brorström med flera, 2008; Olson och Sahlin-Andersson, 1998).

När det under 1990-talet ansågs vara angeläget att i lag reglera den kommunala redovisningen för första gången var den givna utgångspunkten utvecklingen av praxis. Kommunal redovisningslag trädde i kraft 1998 och bekräftade praxis förutom när det gällde föreskriften om hur pensionsåtgärdet skall redovisas (Brorström med flera, 2007). Lagstiftaren befäste därmed tanken om att redovisningen skall baseras på bokföringsmässiga grunder.

Problemet i centrum

Den utveckling och förändring som redovisningen genomgått under de senaste decennierna har följts av forskare på nära håll. Studier har genomförts och det har funnits en närhet till praktiken, forskningsresultat har återkopplats och påverkat utvecklingen av praxis. Det finns således en lång tradition med studier av användare och användning av finansiell information (se till exempel Brorström, 1982; Johansson, 1990; Brorström med flera, 1995; Orrbeck, 1998; Pauli, 1999; Brorström med flera, 2007; Brorström med flera, 2009).

En av de första större studierna var en doktorsavhandling (Brorström, 1982). Det kommunala bokslutet studerades och utifrån ett flertal olika empiriska iakttagelser drogs slutsatsen att dokumentet var av underordnad betydelse. Bokslutet hade ingen given funktion i den kommunala besluts- och planeringsprocessen. Intresset var svagt förutom hos en liten krets inom respektive kommun och det konstaterades att boksluten behövde göras mer användarvänliga och att användarna behövde göras mer bokslutsvänliga. När den senaste större avrapporteringen genomfördes redovisades till viss del en annorlunda bild (Brorström med flera, 2007). Baserat på ett flertal empiriska studier kunde nu konstateras att den kommunala årsredovisningen, ett centralt dokument när det handlar om redovisning, numera är uppskattad och värderas högt av användarna. Samtidigt måste denna övergripande värdering av årsredovisningen ställas mot den tämligen låga frekvens av användning som noterades. Ett motsägelsefullt förhållande då uppskattning av årsredovisning och frekvens av användning rimligtvis borde gå hand i hand. Ett uppskattat dokument borde också vara ett välanvänt dokument.

Mellan de två studierna som refereras till har naturligtvis mycket hänt och många andra studier genomförts, men studierna visar på den utveckling som ägt rum samtidigt som resultaten föranleder att nya frågor formuleras. Även om resultaten från tidigare nämnda studier tyder på att det bedrivna utvecklingsarbetet har varit framgångsrikt i den meningen att redovisningens informationsvärde väsentligt förbättrats kvarstår många frågor. Observationen

avseende låga frekvenser av användning kan ses som ett uttryck för att årsredovisningen trots stora förändringar inte har en given funktion. Vilsenhet inför användningen kan bero på årsredovisningens innehåll, utformning och presentationsform men kan också handla om att nuvarande redovisningsmodell – trots utvecklingsarbetet under de senaste decennierna – inte anses vara begriplig. Studier av politikernas uppfattning och användning av den finansiella redovisningen är fylld av motsägelsefulla observationer och det finns ett behov av att belysa vilket informationsvärde redovisningen egentligen har för denna användargrupp.

En i sammanhanget viktig del utgörs av vilken betydelsen den finansiella informationens olika delar har för politikerna. Anses resultat- och balansräkningen ha ett högt informationsvärde eller anses det vara problematiskt att bedöma den ekonomiska situationen på grundval av denna information. Frågor rörande om det är några särskilda poster i respektive rapport som är av betydelse eller kanske saknar betydelse är också viktiga frågor. Resultaträkningens slutrad, det vill säga årets resultat, är en post som i olika sammanhang framhållits som viktig (se exempelvis Orrbeck, 1998).

Studiens syfte

Syftet med föreliggande studie är att pröva huruvida resultaträkningens slutrad tillskrivs en så stor betydelse att den begränsar förståelsen och påverkar förtroendevalda i en situation där finansiell information används för att bedöma en ekonomisk situation. Samtidigt har studien också haft en vidare och mer explorativ ansats där kunskap söktes rörande hur den finansiella informationen används. Vad uppfattar de förtroendevalda som viktigt och centralt när finansiell information används? Är det några poster som tillskrivs stor betydelse medan andra är av underordnad betydelse? Och hur ser relationen mellan poster i balansräkningen och resultaträkningen ut?

Rapportens fortsättning

I följande avsnitt förs ett resonemang rörande hur finansiell informationen används. Utifrån resonemangen har ett antagande formulerats avseende hur politikernas använder och bedömer den finansiella informationen vilket har utgjort grunden för utformningen av ett experiment. I det tredje avsnittet beskrivs hur experimentet utformats och genomförts. Därefter följer avsnitt fyra där det genomförda experimentets resultat redovisas. I avsnitt fem diskuteras resultatet från experimentet och i rapportens avslutande avsnitt återfinns studiens slutsatser.

2. Bedömning av ekonomisk information

Slutradens betydelse

En organisations prestationer kan bedömas på olika sätt. Ett sätt är att basera bedömningen på den sista raden i resultaträkningen, den så kallade slutraden. Estes (1996) problematiserar den här typen av bedömning som han anser är farlig om den får en så dominerande ställning att många beslut fattas utifrån hur de påverkar slutraden. Estes benämner fenomenet för slutradstyran (tyranny of the bottom line) vilket beskrivs ha präglat den Amerikanska företagskulturen under 1900-talets senare del.

Corporate managers are not by any large, mean or thoughtless persons. They do not set out purposely to do harm. But when their every action, every decision is driven by the tyranny of the bottom line, harm is often the result. (Estes, 1996 sidan 117)

Konsekvensen av att slutraden tyranniserar organisationen och dess beslutsfattare är att förståelsen för tillstånd och utveckling begränsas, det finns inte längre en förmåga att beakta andra konsekvenser än de som mäts och redovisas på resultaträkningens sista rad. Att det inom en företagsledning finns ett tydligt fokus på att generera ekonomiska vinster och därmed möjliggöra avkastning på satsat kapital är inte förvånande, utan utgör kärnan för dagens näringsverksamhet. Resonemangen rörande slutradstyran skall därför betraktas som en förklaring till varför det fattas beslut som i många avseenden medför negativa konsekvenser.

Lee (1974) problematiserar också slutradens betydelse men har en något snävare ansats. Medan Estes (1996) menar att konsekvenser av slutradstyran är ett i det närmaste cyniskt beslutsfattande där allt annat än slutraden saknar betydelse uppehåller sig Lee (1974) vid att problematisera resultaträkningens roll och orimligheten i att en verksamhet sammanfattas och bedöms utifrån en enda siffra. Både experter och icke-experters blir fixerade vid slutradens magi och en enda siffra blir ett mått på framgång eller misslyck-

ande. Konsekvensen är att fördjupade analyser för att förklara tillstånd och utveckling uteblir.

Slutradsfixering i offentlig verksamhet?

Resonemangen som förts baseras på förhållandena för privata verksamheter och det finns som bekant i vissa avseenden stora och grundläggande skillnader mellan privat och offentlig verksamhet. En sådan skillnad åskådliggörs på ett tydligt sätt genom en så kallad mål-medeldiskussion (se exempelvis Adolfs-son och Solli, 2009). I sin allra enklaste form är *målet* med privat verksamhet att generera avkastning på satsat kapital och *medlet* för att uppnå detta att bedriva någon form av verksamhet. För offentlig verksamhet är förhållandena de motsatta, där är *målet* att bedriva verksamhet och *medlet* resurser i form av skatteintäkter, avgifter och statsbidrag. Dessa skillnader innebär att resultaträkningen och dess poster får olika funktioner. I privat sektor blir resultaträkningen ett självklart mått på framgång vilket principiellt sett inte gäller för offentlig sektor. För offentlig verksamhet finns det inte en tydlig koppling mellan intäkter (ersättning för utförda prestationer) och kostnader (resurser som förbrukats för att utföra prestationen) eftersom intäkterna ofta föregår kostnaderna. De huvudsakliga intäkterna utgörs av skatteintäkter vilket är de resurser som erhålls före det att förväntade prestationer i form av kommunal service utförts. Med redovisningsterminologi handlar det om en omvänd matchning. För ett privat företag handlar det däremot om traditionell matchning där kostnaderna föregår intäkterna och därmed finns också en tydligare koppling mellan prestation och resursförbrukning.

De redovisade skillnaderna innebär att resultaträkningen skiljer sig åt mellan de två sektorerna. I offentlig sektor behöver årets resultat per definition inte beskriva verksamhetens effektivitet medan så är fallet för privat verksamhet. När verksamhetens intäkter, som skatteintäkter föregår kostnaderna och är löst kopplade till varandra, behöver ett överskott inte betyda att verksamheten bedrivits på ett effektivt sätt. Det skulle till exempel kunna hävdas att invånarna överbeskattats alternativt fått för låg kvalitet på den kommunala servicen. Gäller det omvända, det vill säga att underskott redovisas, så kan det tolkas som att kvaliteten på den kommunala servicen varit för hög eller att invånarna betalat för lite skatt. De berörda skillnaderna mellan privat och offentlig verksamhet medför att en sådan slutradstyrning som Estes (1996) beskriver, där det handlar om en begränsad förståelse för hela verksamheten, inte är rimlig i kommuner och landsting även om fokus på slutraden kan med-

föra en begränsad förståelse för den finansiella utvecklingen och ställningen. Det handlar då om fixering vid en post som blir ett uttryck för att verksamheten har starka eller svaga finanser.

Politikernas förhållande till resultaträkningen är fylld av motsägelsefulla observationer och utsagor. Ett sådant exempel är Orrbecks (1998) studie av politikernas förhållningssätt till finansiell information där det visade sig att det fanns ett stort intresse för resultaträkningen. Intresset visade sig bland annat genom att resultaträkningen värderas som den viktigaste av de finansiella rapporterna. Samtidigt som resultaträkningen ansågs vara viktig fanns det ett stort intresse för betalningsflöden (vilket inte redovisas i resultaträkningen utan där handlar det som bekant om flöde av resurser) och ett stort intresse för olika former av verksamhetsrelaterade mått (vilket inte heller återfinns i resultaträkningen). Det positiva omdömet av resultaträkningen är därför motsägelsefullt, inte bara i förhållande till övriga resultat i studien utan även i förhållande till tidigare genomförda studier som också visar att politikerna framförallt efterfrågar och anser att information om verksamheten är betydelsefull (Johansson, 1990; Brorström med flera, 1995). Att politikerna drabbats av vad Lee (1974) kallar fixering vid resultaträkningens magiska resultatsiffra är en förklaring som lanseras av Orrbeck (1998). Fenomenet innebär precis som tidigare påtalats att resultaträkningens sista rad fokuseras med konsekvensen att förståelse för utveckling och tillstånd begränsas.

Ett antagande

Baserat på tidigare fört resonemang är antagandet att förtroendevalda drabbats av en fixering vid den magiska slutraden när finansiell information används och bedöms. Fenomenet benämns fortsättningsvis slutradsfixering och skall förstås som att den sista raden i resultaträkningen, det vill säga årets resultat, tillskrivs en så stor betydelse att uppmärksamheten dras från helheten med konsekvensen att förståelsen för den finansiella utvecklingen och ställningen begränsas. För att pröva huruvida en sådan slutradsfixering förekommer har ett experiment konstruerats där förtroendevalda fått i uppgift att bedöma den finansiella situationen i två kommuner. Hur experimentet utformades, genomfördes och vilka som deltog behandlas i kommande avsnitt.

3. Ett genomfört experiment

Tidigare studier av politikernas användning och bedömning av finansiell information har baserats på personliga intervjuer och enkätundersökningar där politikerna angivit hur den finansiella informationen används och vad som anses vara viktigt och mindre viktigt. På så sätt har betydelsefulla kunskaper om politikernas uppfattning om och användning av den finansiella informationen utvunnits. Resultaten är som tidigare framhållits emellanåt motsägelserfulla och därför svårtolkade. Av detta följer att fler och metodmässigt annorlunda studier är motiverade. Genom experimentell metod tas ytterligare ett steg och politikerna försätts i en situation där de skall agera och göra en bedömning istället för att prata om hur de brukar göra när informationen används. För att ta reda på om slutradsfixering påverkar bedömningen av finansiell information och kartlägga politikernas användningsmönster genomfördes ett experiment under våren 2009 där 154 fullmäktigeledamöter deltog.

Det är en metodologisk styrka att experimentet genomförts med fullmäktigeledamöter, det vill säga riktiga beslutsfattare. Samtidigt handlar det inte om en riktig beslutssituation utan om en artificiell situation, en situation som skapats och anpassats till studiens syfte. Det utgör naturligtvis en begränsning liksom omständigheten att experimentet genomförts med en tydlig tidsram. I en beslutssituation där finansiell information av det här slaget används finns rimligtvis mer tid till hands liksom stöd från experter som hjälper till med tolkning av informationen (se exempelvis Brorström med flera, 1995). Samtidigt är det viktigt att undersöka hur politikerna förhåller sig till informationen när de helt själva, utan några förutfattade meningar om ekonomin i kommunerna och stöd från experter, använder och bedömer den finansiella informationen.

Utformning

Det genomförda experimentet bestod i sin helhet av fem uppgifter. Varje uppgift bestod i sin tur av finansiell information i form av en resultaträkning och en balansräkning för två kommuner. I två av uppgifterna fanns utöver de finansiella rapporterna också en text som kompletterade informationen. De

förtroendevalda uppmanades att basera bedömningen på informationen som återfanns i uppgifterna och för den information som utelämnats – till exempel skattesats och investeringsvolym – angavs att de skulle utgå från att förhållandena var likartade i båda kommunerna. Av de totalt fem uppgifterna som experimentet bestod av utgör två av uppgifterna det empiriska materialet i föreliggande rapport¹.

För att skapa rimliga relationer mellan de olika posterna har utgångspunkten vid konstruktionen av experimentet tagits i räkenskaper för två medelstora västsvenska kommuner. Därefter har räkenskaperna reviderats och anpassats till studiens syfte varför uppgifterna skall betraktas som fiktiva. För att klargöra detta, och undvika att någon av politikerna sedan tidigare var bekant med kommunerna i fråga och därför basera bedömningen på för givet tagna föreställningar om ekonomin istället för att studera informationen i respektive uppgift, användes två fiktiva kommunnamn; Bovikens kommun och Sjövalle kommun.

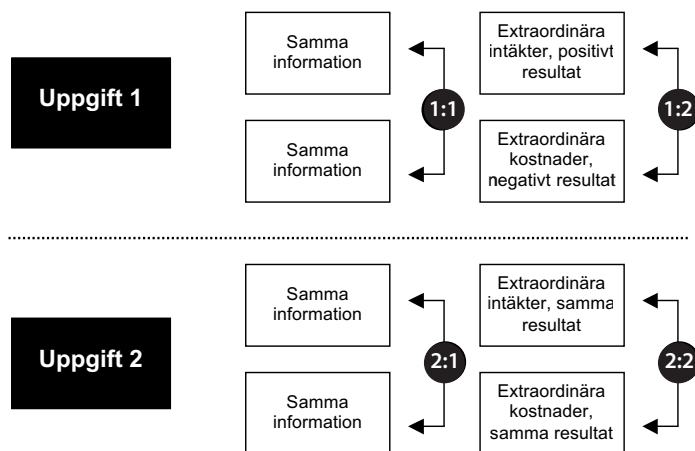
Utifrån uppgifterna som tillhandahölls i resultaträkning och balansräkning ombads politikerna bedöma respektive kommuns ekonomiska situation. Politikerna uppmanades att värdera den ekonomiska situationen på en tio centimeter lång linje där ena ändan innebar en ”svag ekonomisk situation” och den andra ändan innebar en ”stark ekonomisk situation”. Utöver denna värdering uppmanades politikerna ange vilka motiv som fanns till den redovisade bedömningen.

De två uppgifterna av experimentet som använts i föreliggande studie är konstruerade så att det finns två olika varianter av information som politikerna tagit del av. I den första deluppgiften erhöll alla politiker en identiskt resultat- och balansräkning medan politikerna i den andra deluppgiften erhöll olika information. Cirka hälften av politikerna erhöll då en resultaträkning med extraordinära kostnader och cirka hälften en resultaträkning med extraordinära intäkter. På så sätt finns möjligheter att jämföra politikernas bedömning av den ekonomiska situationen när den baseras på identisk information och när den baseras på olika information. I det följande beskrivs hur de två uppgifterna var utformade och vilket antagande som är relaterad till respektive uppgift.

Den första uppgiften består utav två deluppgifter. (1:1) I den första deluppgiften är informationen i resultat- och balansräkning identiska i båda

¹ De tre uppgifterna som inte ingår i föreliggande studie, vilka behandlar relationen mellan finansiell information i form av siffror och text, kommer vara föremål för närmare granskning i en kommande KFi-rapport.

grupperna. Eftersom bedömningen baseras på identisk information var antagandet att de två grupperna av politiker skulle redovisa likartade uppfattningar om den ekonomiska styrkan. (2:1) I den andra deluppgiften skiljer sig informationen åt i resultaträkningen medan uppgifterna i balansräkningen är identiska. Skillnaderna i resultaträkningen består av verksamhetens kostnader och uppgår till 20 mkr. Skillnaderna medför att resultatet före extraordinära poster i ena fallet blir minus 10 mkr och i det andra fallet blir plus 10 mkr. I fallet där resultatet före extraordinära poster är negativt återfinns en extraordinär intäkt som uppgår till 18,5 mkr. Årets resultat blir därmed plus 8,5 mkr. I det andra fallet, där resultatet före extraordinära poster blir positivt, finns en extraordinär kostnad på 18,5 mkr och resultatet blir därmed minus 8,5 mkr (resultaträkningarna återfinns i tabell 1). I enlighet med det tidigare formulerade antagandet som vilar på att slutradfixering råder, det vill säga att årets resultat fokuseras med konsekvensen att förståelsen för helheten begränsas, antas politikerna som erhöll ett positivt resultat bedöma den ekonomiska situationen som starkare än politikerna som erhöll ett negativt resultat. Förekomsten av extraordinära poster antas således inte påverka politikernas bedömning av den ekonomiska situationen.



Figur 1: Strukturen för det genomförda experimentet

I uppgift två upprepades delar av den första uppgiften. För att undvika att politikerna kände igen uppgifterna i den andra delen av experimentet, men ändå

bibehålla relationerna mellan olika poster, räknades samtliga poster i resultat- och balansräkningen upp med fem procent. (2:1) I den första deluppgiften är informationen i resultat- och balansräkning återigen identiska. Antagandet är därför att värderingen skall bli likartad. (2:2) Precis som tidigare skiljer sig informationen i den andra deluppgiften åt i resultaträkningen medan uppgifterna i balansräkningen är identiska. Skillnaderna i resultaträkningen utgörs återigen av verksamhetens kostnader och skillnaden är denna gång 59 mkr. I den ena resultaträkningen finns en extraordinär intäkt på 29,5 mkr och i den andra resultaträkningen finns en extraordinär kostnad på 29,5 mkr vilket medför att årets resultat uppgår till 36,3 mkr i båda fallen. Precis som tidigare är antagandet att sluträddning råder, det vill säga att årets resultat fokuseras med konsekvensen att förståelsen för helheten begränsas. I enlighet med antagandet antas politikerna bortse från extraordinära poster med konsekvensen att politikerna som erhöll en resultaträkning med extraordinära kostnader gör samma bedömning som politikerna, vilka erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter.

	Deluppgift 1:2		Deluppgift 2:2	
Verksamhetens intäkter	270,0	270,0	285,0	285,0
Verksamhetens kostnader	-1 585,5	-1 565,5	-1 656,3	-1 597,3
Avskrivningar	-71,5	-71,5	-75,4	-75,4
Verksamhetens nettokostnader	-1 387,0	-1 367,0	-1 446,7	-1 387,7
Skatteintäkter	1 244,5	1 244,5	1 313,7	1 313,7
Kommunalekonomisk utjämning	127,5	127,5	134,6	134,6
Finansiella intäkter	11,3	11,3	12,0	12,0
Finansiella kostnader	-6,4	-6,4	-6,7	-6,7
Resultat före extraordinära poster	-10,0	10,0	6,8	65,8
Extraordinära intäkter	18,5	0,0	29,5	0,0
Extraordinära kostnader	0,0	-18,5	0,0	-29,5
Årets resultat	8,5	-8,5	36,3	36,3

Tabell 1: Resultaträkningarna som användes i experimentet

Det som prövas i experimentets deluppgift 1:2 och 2:2 är således förekomsten av sluträddning. Genom att variera årets resultat prövas hur sluträdden påverkar bedömningen av en kommuns ekonomiska styrka. Den andra delen av experimentet, där samma information erhålls, blir en form av kontroll-

grupp för att undersöka om redovisade bedömningar är konsekventa. En alltför stor variation tyder på att experimentet har låg reliabilitet och därmed också låg validitet (Babbie, 2007).

Genomförande

Före experimentet påbörjades informerades fullmäktigeledamöterna muntligt om uppgifterna. De fick veta att experimentet bestod av fem uppgifter och att varje uppgift innehöll en resultaträkning, en balansräkning och i några fall också en text. Ledamöterna informerades också om att de skulle bedöma respektive kommun efter att ha bildat sig en uppfattning om respektive kommuns finansiella styrkor och svagheter. Det betonades också att det var viktigt att uppgifterna genomfördes enligt numrerad ordning och att ordningen inte bröts. Politikerna uppmanades därför att inte återvända och korrigera en uppgift som avslutats. Informationen återfanns även skriftligen i det material som delades ut.

Efter att politikerna informerades om förutsättningarna delades experimentet ut. Totalt fanns fyra olika varianter av experimentet (även om bara två använts i föreliggande rapport). Dessa hade sorterats i ett antal högar på ett sådant sätt att varje variant av experimentet återkom var fjärde gång. Därigenom erhöles en slummässig spridning bland ledamöterna när experimentet delades ut. Efter att uppgifterna delats ut hade fullmäktigeledamöterna 25 minuter på sig att genomföra experimentet, fem minuter per fråga. Några tog längre tid i anspråk och andra tog kortare tid men några större skillnader handlade det inte om.

Deltagare

Experimentets deltagare var fullmäktigepolitiker i Marks kommun och Västra Götalandsregionen. Sammantaget deltog 154 politiker fördelat på 112 från Västra Götalandsregionen och 42 från Marks kommun. Regionfullmäktige i Västra Götalands består totalt av 149 ledamöter vilket betyder att drygt 75 procent av fullmäktigeförsamlingens ledamöter deltog i experimentet trots att experimentet förlagts som dagens avslutande punkt. Av de totalt 51 ledamöterna i kommunfullmäktige i Marks kommun deltog 42. Det betyder att drygt 80 procent genomförde experimentet, således något högre deltagarfrekvens än i Västra Götalandsregionen. En omständighet som kan förklaras av att experimentet inte genomfördes som dagens sista punkt. Det finns dessutom ett internbortfall i både Marks kommun och Västra Götalandsre-

gionen, alla politiker som deltog i experimentet har inte besvarat samtliga deluppgifter. Det rör sig emellertid om ett begränsat bortfall och det förefaller inte vara tal om ett systematiskt bortfall.

När deltagarfrekvensen i respektive fullmäktigeförsamling tolkas är en viktig omständighet att det finns ett naturligt bortfall, ett antal politiker deltog helt enkelt inte på sammanträdet och har därför inte haft möjlighet att genomföra experimentet. Det visade sig också att ett antal av politikerna som stannade kvar för att genomföra experimentet valde att lämna in uppgifterna obesvarade. I de flesta fall fanns inga kommentarer, men i ett fall framfördes kritik mot den finansiella redovisningens utformning som ansågs vara svår att förstå. Med anledning av detta ansågs experimentet inte vara meningsfullt att genomföra. Det kan således finnas ett positivt urval i den meningen att fullmäktigeledamöterna som genomfört experimentet är mer intresserade och har bättre kunskaper om kommunal ekonomi och redovisning än politikerna som inte valde att genomföra experimentet.

4. Resultatredovisning

I det följande redovisas resultatet från det genomförda experimentet. I det första avsnittet redovisas hur informationen bedömts. Först redovisas studiens kontrolluppgift och därefter är fokus på huruvida slutradsfixering förekommer och påverkar politikernas bedömning av den ekonomiska situationen. I det andra avsnittet redovisas vilken betydelse resultat- och balansräkningen haft vid bedömningen av den ekonomiska situationen. Avslutningsvis redovisas hur karaktäristika hos den enskilda användaren påverkar användningen och bedömningen av den finansiella informationen.

Bedömning av ekonomisk styrka

Kontrolluppgifter

Två av deluppgifterna (1:1 och 2:1) i det genomförda experimentet var som tidigare nämnts identiska. Anledningen till detta var för att kontrollera att politikerna som erhöll en resultaträkning med extraordinära kostnader och ett negativt resultat/extraordinära kostnader men samma resultat gjorde likartade bedömningar avseende ekonomisk styrka jämfört med politikerna som erhöll resultaträkning med extraordinära intäkter och ett positivt resultat/extraordinära intäkter men samma resultat. Visar det sig att bedömningarna varierar när informationen är identisk betyder det att jämförelserna och analyserna av politikernas svar när informationen varierar (deluppgift 1:2 och 2:2) inte är tillförlitliga.

Resultatet från det genomförda experimentet med avseende på hur politikerna bedömt den ekonomiska styrkan redovisas i tabell 2 och 3. Deluppgift 1:1 är den första uppgiften där politikerna erhöll samma information. I denna deluppgift bedömde gruppen av politiker som senare erhöll en resultaträkning med extraordinära kostnader och ett negativt resultat att ekonomin var starkare (medelvärde för bedömning av ekonomisk styrka var på den kontinuerliga tiogradiga skalan 5,576) än gruppen av politiker som senare erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter och ett positivt resultat (medelvärde 5,127). Skillnaderna i den redovisade bedömningen är små och det

visar sig också om styrkan på skillnaderna mäts genom Cohens d-faktor (Cohen, 1988)². Cohens d-faktor var 0,238 vilket betyder att styrkan på skillnaden mellan de två politikergrupperna är liten. Även för deluppgift 2:1, där enda skillnaden jämfört med tidigare är att posterna räknats upp med fem procent för att politikerna inte skulle känna igen informationen direkt men ändå bibehålla relationerna mellan olika poster, är skillnaderna i bedömning av ekonomisk styrka små. Gruppen av politiker som senare erhöll en resultaträkning med extraordinära kostnader gör ånyo bedömningen att ekonomin är starkare (medelvärde 5,357) än politikerna som senare erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter (medelvärde 4,901). Notera dock att när posterna räknats upp så gör politikerna genomgående bedömningen att kommunerna har en starkare ekonomi. Cohens d-faktor (0,249) visar återigen att styrkan på de uppvisade skillnaderna är svag. Skillnaderna i bedömningen som de två grupperna av politiker redovisat avseende ekonomisk styrka är således små, men än viktigare är att det inom varje grupp av politiker inte finns några betydande variationer mellan de två uppgifterna. Gruppen av politiker som erhöll extraordinära kostnader gör konsekvent bedömningen att den ekonomiska situationen är starkare än politikerna som erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter. Deluppgifterna 1:1 och 1:2 vilka fungerar som en form av kontrollgrupp visar således på önskvärd tillförlitlighet.

Slutradsfixering prövas

Innan resultatet beskrivs är det viktigt att ha experimentets konstruktion i åtanke. Deluppgifterna 1:2 och 2:2 utgör som tidigare nämnts det genomförda experimentets viktigaste del, här prövas huruvida slutradsfixering förekommer och i så fall påverkar politikerna när de använder den finansiella informationen och när de bedömer kommunernas ekonomiska styrka. Precis som tidigare beskrivits erhöll hälften av politikerna i deluppgift 1:2 en resultaträkning med extraordinära kostnader och negativt resultat och hälften en resultaträkning med extraordinära intäkter och ett positivt resultat. Detta samtidigt som balansräkningarna var identiska. Antagandet som formulerats

² Genom Cohens d-faktor mäts skillnaderna mellan medelvärden i förhållande till standardavvikelsen och blir ett uttryck för styrkan på de uppvisade skillnaderna mellan bedömningen av ekonomisk situation. Cohen betraktar ett d som överstiger 0,8 som en stor skillnad, ett d som är mellan 0,5–0,79 som en mediumstor skillnad och ett d som är mellan 0,2–0,49 som en liten skillnad (Cohen, 1988). Ett d som är mindre än 0,2 är det svårt att tala om att skillnader föreligger. I denna studie tillämpas samma uppdelning för att mäta styrkan på skillnaderna mellan medelvärdena.

var som tidigare nämnts att slutradsfixering råder och att de extraordinära posterna därför inte beaktas vid bedömningen. Konsekvensen av att slutraden fixeras antogs bli att politikerna som erhöll en resultaträkning med positivt resultat bedömde den ekonomiska situationen som starkare än politikerna som erhöll en resultaträkning med negativt resultat. Så var emellertid inte fallet, utan politikerna som erhöll en resultaträkning med extraordinära kostnader och ett negativt resultat bedömde att den ekonomiska situationen var starkare (medelvärde 4,376) än politikerna som erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter och ett positivt resultat (medelvärde 4,124). Skillnaderna i den redovisade bedömningen är tämligen små och det visar sig också om styrkan på skillnaderna mäts genom Cohens d-faktor. Värdet på Cohens d-faktor var 0,127 och det är med den tillämpade uppdelningen således svårt att tala om att några skillnader föreligger.

Även deluppgift 2:2 var konstruerad för att pröva huruvida slutradsfixering påverkar bedömningen av den ekonomiska situationen. I den här uppgiften slutade resultaträkningen med samma resultat, men det som en följd av att hälften av politikerna erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter och hälften av politikerna erhöll en resultaträkning med extraordinära kostnader. Balansräkningarna var precis som i tidigare deluppgift identiska. Antagandet var återigen att slutraden skulle fixeras och att politikernas bedömningar avseende ekonomisk styrka skulle vara likartade. Återigen visade sig antagandet vara felaktigt. Politikerna med en resultaträkning innehållande extraordinära kostnader bedömde att den ekonomiska situationen var starkare (medelvärde 6,045) än politikerna som erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter (medelvärde 5,130). Cohens d-faktor uppgår till 0,507 vilket med den tillämpade bestämningen innebär en mediumstor styrka avseende skillnaderna i värdering av den ekonomiska situationen.

Deluppgift 1:1, samma information				Deluppgift 1:2, olika information				
Antal svarande	Bedömning ekonomisk styrka, styrelse	Standardavvikelse	Cohens d-faktor	Antal svarande	Bedömning ekonomisk styrka, styrelse	Standardavvikelse	Cohens d-faktor	
75	5,576	1,908		75	4,376	1,996		
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. kostnader och negativt resultat								
74	5,127	1,854		74	4,124	1,987		
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. intäkter och positivt resultat								
Totalt	149	5,353	1,889	0,238	149	4,260	1,988	0,127

Tabell 2: Resultatsammansättning av uppgift 1

Deluppgift 2:1, samma information				Deluppgift 2:2, olika information				
Antal svarande	Bedömning ekonomisk styrka, styrelse	Standardavvikelse	Cohens d-faktor	Antal svarande	Bedömning ekonomisk styrka, styrelse	Standardavvikelse	Cohens d-faktor	
74	5,357	1,763		74	6,045	1,822		
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. kostnader men samma resultat								
74	4,901	1,880		74	5,130	1,806		
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. intäkter men samma resultat								
Totalt	148	5,129	1,831	0,249	148	5,587	1,806	0,507

Tabell 3: Resultatsammansättning av uppgift 2

Olika användare, olika bedömningar

Fullmäktigeförsamlingarna i Marks kommun och Västra Götalandsregionen är i många avseenden en homogen användargrupp men det finns också skillnader mellan ledamöterna som kan ha betydelse för hur den finansiella informationen används och bedöms. Tre sådana skillnader är utbildning, erfarenhet och politiskt uppdrag. Utbildning har definierats som formell utbildningsgrad och utgörs av huruvida eftergymnasial utbildning genomförts och om genomförd utbildning – oavsett nivå – har varit inriktad mot ekonomi. Erfarenhet utgörs av tid som förtroendevald och där har politikerna delats in i två grupper; en grupp är förtroendevalda som har varit aktiva politiker två mandatperioder eller mindre och en grupp är förtroendevalda som har varit aktiva längre än två mandatperioder. Den tredje skillnaden utgörs av det politiska uppdraget och här har en indelning skett efter heltids/deltidspolitiker och fritidspolitiker.

Betydelsen av erfarenhet och politiskt uppdrag

Beroende på användarnas bakgrund framträder flera skillnader (se bilaga 1). Det är framförallt vad som i studien definierats som erfarenhet och politiskt uppdrag som har betydelse för bedömningen av den ekonomiska situationen. De tydligaste skillnaderna återfinns i deluppgift 2:2 där politikerna antingen erhöll en resultaträkning med extraordinära kostnader eller en resultaträkning med extraordinära intäkter men där årets resultat var samma. För gruppen bestående av heltids/deltidspolitiker är det tydligt att de som erhöll en resultaträkning med extraordinära kostnader värderar den ekonomiska situationen som bättre än de som erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter. Cohens d-faktor uppgår till 0,795 vilket betyder att det är en medelstor skillnad vad gäller bedömning av ekonomisk styrka. Fritidspolitikerna gör till viss del en annorlunda bedömning. De förtroendevalda som erhöll en resultaträkning med extraordinära kostnader värderar också den ekonomiska situationen som bättre än de förtroendevalda som erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter, men skillnaderna är betydligt mindre. Cohens d-faktor är 0,318 vilket betyder att styrkan på redovisade bedömningar är liten.

En annan skillnad utgörs av att politikerna som varit aktiva under längre tid än två mandatperioder (vilket i stor utsträckning är heltids/deltidspolitiker) i deluppgift 2:2 gör en annorlunda bedömning än politikerna som varit aktiva under två mandatperioder eller mindre. Skillnaden består framförallt av

att de oerfarna politikerna som erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter bedömer den ekonomiska situationen som bättre än vad de erfarna politikerna gör. Denna omständighet medför att styrkan på skillnaderna när den ekonomiska situationen bedöms är medelstor (Cohens d-faktor 0,610) för de erfarna politikerna och liten för de oerfarna politikerna (Cohens d-faktor 0,321).

Några betydande skillnader mellan vad som definierats som erfarna och oerfarna politiker framträder inte i deluppgift 1:2 där politikerna erhöll en resultaträkning med antingen extraordinära kostnader och ett negativt resultat eller extraordinära intäkter och ett positivt resultat. Notera dock att politikerna med erfarenhet från två mandatperioder eller mindre som erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter och positivt resultat värderade den ekonomiska situationen som starkare än dem som erhöll en resultaträkning med extraordinära kostnader och ett negativt resultat. Det är enda gången politikerna med en resultaträkning som innehöll extraordinära intäkter bedömer den ekonomiska situationen som starkare än politikerna med en resultaträkning som innehöll extraordinära kostnader.

Utbildningens betydelse

Utbildning har mindre betydelse än erfarenhet och några väsentliga skillnader i bedömning av ekonomisk styrka framträder inte mellan politiker med ekonomiutbildning och politiker som saknar ekonomiutbildning. En skillnad framträder däremot mellan politikerna som påbörjat eftergymnasial utbildning och politikerna som inte gjort det. I deluppgift 2:2 bedömer politikerna som inte påbörjat eftergymnasial utbildning och erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter den ekonomiska situationen som starkare än vad politikerna som påbörjat eftergymnasial utbildning gjorde. Konsekvensen av denna värdering blev att skillnaderna mellan politikerna som påbörjat eftergymnasial utbildning och som erhöll en resultaträkning med extraordinära kostnader respektive extraordinära intäkter var liten (Cohens d-faktor 0,432) medan den för politikerna som inte påbörjat eftergymnasial utbildning var mediumstor (Cohens d-faktor 0,637).

Resultaträkning vs balansräkning

De två uppgifterna i det genomförda experimentet avslutades med att politikerna uppmanades motivera den bedömning som gjorts av den ekonomiska situationen. Genom att sammanställa dessa svar har en samlad bild av hur informationen använts och vad bedömningarna baseras på skapats. Av de totalt

154 förtroendevalda fullmäktigeledamöterna som deltog i experimentet besvarade 103 minst en av de öppna frågorna. Det innebär att cirka två tredjedelar av politikerna som genomförde experimentet också besvarade de öppna frågorna.

Svaren i de öppna frågorna har delats in utifrån om de är kopplade till resultaträkning, balansräkning eller om kommentaren var av generell karaktär. Den gjorda indelningen innebär att en politiker kan ha motiverat den redovisade bedömningen av ekonomisk styrka med både resultaträkning och balansräkning eller endast med resultaträkning, balansräkning eller en generell kommentar.

	Frekvens	Procent
Resultat- och balansräkning	59	57
Balansräkning	24	23
Resultaträkning	17	17
Generell kommentar	3	3
Totalt	103	100

Tabell 4: Klassificering av politikernas motiveringar I

Vanligast är att politikernas bedömning baseras på en blandning av poster från resultat- och balansräkningen. 57 procent av politikerna som besvarat de öppna frågorna gör en sådan bedömning. I ett antal fall är bedömningen emellertid endast relaterad till en finansiell rapport. 23 procent av politikerna har baserat bedömningen på poster som återfinns i balansräkning medan 16 procent har baserat bedömningen på poster som återfinns i resultaträkningen. I ett fåtal fall fanns svårigheter att relatera kommentarerna till en finansiell rapport ("har koll på läget" och "kommunerna reder sig"). Dessa kommentarer har därför klassificerats som generella.

Ytterligare ett sätt att klassificera bedömningarna som redovisats i de öppna frågorna är efter enskilda poster i resultat- och balansräkning. Denna klassificering visar att politikerna framförallt baserat bedömningarna på sex poster. Viktigast ansågs balansräkningens skuldposter vara. Ett antal politiker hänvisade också till ansvarsförbindelsen inom linjen. Ansvarsförbindelsen ingår enligt gällande lagstiftning inte som en post i balansräkningen men kan som en följd av att posten avspeglar framtida åtaganden kopplas till rapporten. Även tillgångar och eget kapital var centrala vid politikernas bedömning. Notera

emellertid att skuldposterna angavs som ett motiv till den gjorda bedömningen av mer än dubbelt så många politiker.

	Frekvens	Procent
Skulder	59	58
Årets resultat	56	55
Tillgångar	29	28
Ansvarsförbindelser	29	28
Eget kapital	25	25
Extraordinära poster	24	24

Tabell 5: Klassificering av politikernas motiveringar II

Resultaträkningens viktigaste post och den näst viktigaste posten totalt sett var årets resultat. Värt att notera är också att knappt var fjärde politiker explicit påtalar att det förekommer extraordinära poster och att denna omständighet beaktats vid bedömningen av den ekonomiska situationen. Politikerna som kommenterade de extraordinära posterna var tydliga med att detta är poster av engångskaraktär och att det haft betydelse vid bedömningen av den ekonomiska situationen. Fler poster än årets resultat och extraordinära poster hänvisade politikerna inte till i någon större utsträckning. Det samma gäller för balansräkningens poster; politikerna nämnde skulder, tillgångar, ansvarsförbindelser och eget kapital medan övriga poster endast i några enstaka fall låg till grund för bedömningen av den ekonomiska situationen.

5. Diskussion

Det genomförda experimentet syftade till att pröva huruvida slutradsfixering råder och därmed påverkar politikerna när den ekonomiska situationen bedöms. I det följande förs en diskussion rörande studiens resultat med avseende på slutradens betydelse. Till det kommer också en diskussion rörande studiens explorativa del som handlar om vilka uppgifter i den finansiella informationen som politikerna anser är centrala.

Slutradens betydelse

Det är uppenbart att slutraden har stor betydelse när politikerna använder den finansiella informationen och bedömer den ekonomiska situationen. Mer än varannan politiker hänvisar explicit till årets resultat i kommentaren till den redovisade bedömningen av ekonomisk styrka. Det är endast balansräkningens skuldposter som är viktigare för politikerna. Samtidigt kan det möjligtvis uppfattas som förvånande att inte fler hänvisar till årets resultat som åskådliggör huruvida kommunen eller landstinget har balans mellan intäkter och kostnader. Inte minst lagens krav på ekonomi i balans, som formulerats som att intäkterna skall överstiga kostnaderna, borde bidra till att resultatbegreppet fokuseras. Möjligtvis är det så att experimentets konstruktion där politikerna tagit ställning till den ekonomiska situationen baserat på resultat- och balansräkningen för ett enskilt år bidragit till att förflytta fokus från resultatbegreppet till balansräkningens poster som fångar utvecklingen över en längre tidsperiod. Samtidigt var det mest vanligt att politikerna motiverade den redovisade bedömningen av den ekonomiska situationen med både poster från resultat- och balansräkningen. Knappt sex av tio politiker motiverade bedömningen på ett sådant sätt. Det är således en minoritet som vid bedömningen förefaller ha fokuserat på en av de finansiella rapporterna. Knappt var fjärde politiker motiverade bedömningen endast baserat på poster i balansräkningen och knappt var sjätte politiker motiverade den redovisade bedömningen endast baserat på poster i resultaträkningen. Politikernas bedömning baseras därmed vanligtvis på en allomfattande bild som innefattar både resultatorienterade poster och förmögenhets- eller skuldorienterade pos-

ter. Återvänder vi till det inledningsvis formulerade antagandet om slutradsfixering så kan man därmed konstatera att även om slutraden har stor betydelse så förefaller den inte medföra att användningen av den finansiella informationen begränsas till en enda siffra. De flesta politiker baserar bedömningen på fler aspekter än årets resultat.

Resultatet från det genomförda experimentet, där ett antagande formulerades om att slutraden skulle fixeras och därmed påverka bedömningen av den ekonomiska situationen, tyder också på att någon slutradsfixering inte förekommer i den meningen att politikernas förståelse för den finansiella informationen begränsas och att den ekonomiska situationen värderas utifrån en enda siffra. I båda deluppgifterna som var konstruerade för att pröva hurvida slutradsfixering förekommer avvek utfallet från det formulerade antagandet. I den första deluppgiften antogs politikerna med en resultaträkning innehållande extraordinära intäkter och ett positivt resultat värdera den ekonomiska situationen som bättre än de politiker som erhöll en resultaträkning med extraordinära kostnader och ett negativt resultat. Det var precis tvärtom och det var således tydligt att den sista raden inte fixerades utan att andra aspekter vägdes in vid bedömningen. I den andra deluppgiften fanns återigen extraordinära intäkter och kostnader men nu slutade resultaträkningen med samma resultat. Antagandet var att de extraordinära posterna inte skulle beaktas utan att värderingen skulle baseras på slutraden och den ekonomiska situationen därför skulle bedömas som likartad. Så var inte fallet, utan politikerna som erhöll en resultaträkning med extraordinära kostnader värderade den ekonomiska situationen som bättre än politikerna som erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter. Återigen var det formulerade antagandet inte i enlighet med utfallet.

Det var således tydligt att extraordinära poster har betydelse. Politikerna med resultaträkningar som innehöll extraordinära kostnader värderade den ekonomiska situationen som bättre än politikerna med resultaträkningar som innehöll extraordinära intäkter. Även om det endast var knappt en fjärdedel av politikerna som explicit motiverade den redovisade bedömningen av den ekonomiska situationen med att det fanns extraordinära poster har omständigheten uppenbart påverkat bedömningen. De extraordinära posterna är – som flera av politikerna kommenterade – av engångskaraktär och inget som återkommande förvänts påverka kommunens ekonomi. Därför värderade politikerna med extraordinära kostnader situationen som bättre än politikerna med extraordinära intäkter.

Samtidigt som resultatet från det genomförda experimentet är tydligt för gruppen avviker oerfarna politiker och fritidspolitiker i bedömningen av den ekonomiska situationen. De oerfarna politikerna som erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter värderar genomgående den ekonomiska situationen som starkare jämfört med de erfarna politikerna. Ställs de oerfarna politikernas bedömningar mot de inledningsvis formulerade antaganden klarläggs skillnaderna. I deluppgiften där politikerna erhöll antingen en resultaträkning med extraordinära kostnader och negativt resultat eller en resultaträkning med extraordinära intäkter och positivt resultat var antagandet som tidigare nämnts att fixeringen vid slutraden skulle medföra att politikerna med ett positivt resultat trots extraordinära intäkter bedömde den ekonomiska situationen som bättre. Antagandet stämmer för de oerfarna politikerna även om skillnaderna mellan politikerna med positivt och negativt resultat är liten. Om årets resultat är negativt eller positivt har således större betydelse för oerfarna politiker än för erfarna politikerna som väger in fler aspekter i bedömningen.

De oerfarna politikernas förhållningssätt till extraordinära intäkter avspeglas även i deluppgiften där resultaträkningen innehöll antingen extraordinära intäkter eller kostnader men där resultatet var det samma. Som tidigare nämnts var antagandet att politikerna, oberoende av extraordinära intäkter och kostnader, skulle bedöma den ekonomiska situationen som likartad eftersom resultatet var det samma. De oerfarna politikerna som erhöll en resultaträkning med extraordinära poster bedömde den ekonomiska situationen som något starkare än de oerfarna politikerna som erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter och antagandet visade sig därmed vara felaktigt.

Det finns även skillnader i bedömningen av den ekonomiska situationen mellan heltids/deltidspolitiker och fritidspolitiker. I deluppgiften som innehöll extraordinära kostnader och intäkter men där resultatet är samma skiljer sig värderingen åt mellan de två grupperna av politiker. Fritidspolitiker med en resultaträkning innehållande extraordinära kostnader bedömer den ekonomiska situationen som svagare än heltids/deltidspolitiker medan fritidspolitiker som erhöll en resultaträkning med extraordinära intäkter bedömer den ekonomiska situationen som starkare än heltids/deltidspolitiker. Även om det är mindre skillnader i värdering av den ekonomiska styrkan för fritidspolitiker än för heltids/deltidspolitiker innebär det inte att antagandet om att den ekonomiska situationen skulle bedömas som likartad är uppfylld.

Det tyder på att oerfarna politiker är mer benägna att basera bedömningen av den ekonomiska situationen på resultatet än erfarna politiker, det är tydligt både när resultatet varierar mellan positivt och negativt samt när resultatet är samma. Medvetet eller omedvetet bortser de oerfarna politikerna från de extraordinära posterna i den meningen att de inte i samma utsträckning som erfarna politiker betraktar posterna som en tillfällig förstärkning eller försvagning av resultatet. Det samma gäller också för fritidspolitikerna även om skillnaderna inte är lika tydliga som mellan oerfarna och erfarna politiker.

Slutraden har större betydelse för oerfarna politikerna och fritidspolitikerna bedömning av den ekonomiska situationen, men det förefaller inte vara tal om en slutradsfixering där förståelsen för en enhets utveckling och tillstånd begränsas och bedöms på grundval av en enda post. I så fall skulle skillnaderna i deluppgiften med negativt och positivt resultat ha varit större samt skillnaderna i deluppgiften där resultaträkningen slutar på samma resultat varit mindre.

Balansräkningens två sidor

Många av politikerna baserar som tidigare nämnts bedömningen av den ekonomiska situationen på poster från både resultat- och balansräkning. För de politiker som endast baserar bedömningen av den ekonomiska situationen på en av de finansiella rapporterna som ingick i experimentet finns en övervikt för balansräkning, knappt var fjärde politiker har baserat bedömningen enbart på någon eller några av balansräkningens poster och knappt var sjätte politiker baserar bedömningen enbart på någon eller några poster i resultaträkningen. En annan skillnad mellan de finansiella rapporterna utgörs av att politikerna hänvisar till fler poster i balansräkning än i resultaträkning. I resultaträkning är det årets resultat och extraordinära poster som är centrala och i balansräkning är det skulder, tillgångar, eget kapital och ansvarsförbindelsen som är centrala. Resultaträkning har en konstruktion som åskådliggör rapportens utfall i en enskild post, det vill säga årets resultat eller slutraden som posten emellanåt benämns i studien. Det är därför logiskt att slutraden har stor betydelse istället för någon av de andra posterna i resultaträkning. Likväl som det kan betraktas som en fördel kan det också betraktas som en brist eftersom användarna bortser från resultaträkningens övriga dimensioner. Följden av att en enda siffra fokuseras kan som tidigare diskuterats bli att förståelsen för en enhets ekonomiska utveckling och tillstånd begränsas. Politikernas intresse för balansräkningens poster är inte avgränsad

till en enskild post. Att politikerna motiverar bedömningen av ekonomisk situation med fler poster i balansräkningen förklaras sannolikt av rapportens konstruktion som till skillnad från resultaträkningen inte har en lika tydlig saldopost även om eget kapital beskriver differensen mellan tillgångar och skulder. Samtidigt beskriver inte eget kapital hur tillgångarna finansierats varför flera poster är relevanta.

Det beskrivna intresset för de olika posterna i resultat- och balansräkning är som tidigare nämnts logiskt eftersom det kan förklaras av respektive rapports konstruktion. En närmare granskning av vilka poster som politikerna motiverat bedömningen av den ekonomiska situationen avviker från vad som kan förklaras av respektive rapports konstruktion. Politikerna visar intresse för balansräkningen som helhet men det är framförallt balansräkningens skuldsida som anses vara viktig. Mer än varannan politiker refererade till skulderna när den ekonomiska bedömningen motiverades och mer än var fjärde politiker refererade till tillgångarna. Ett sätt att förstå politikernas intresse för balansräkningens skuldsida är att utgå från de grundläggande frågorna om vad som är en skuld och vad som är en tillgång.

Tillgångar utan värde?

Tillgångar är likt många andra poster i redovisningen en konstruktion. Regler har utvecklats och etablerats för att bestämma vilka ekonomiska resurser som skall definieras som en tillgång och därmed aktiveras i balansräkningen. Redovisningsteoretikern Kam (1990) tar i sina resonemang rörande vad som konstituerar en tillgång utgångspunkt i den Amerikanska standardsättaren Financial Accounting Standards Boards (FASB) arbete. Ett resonemang förs rörande tillgångar och en problematisering sker av FASB:s definition. Resonemanget och problematiseringen ligger till grund för följande definition av en tillgång.

Assets are economic recourses, which are capable of providing future economic benefits, obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or event. (Kam 1990 sidan 104)

Enligt Kam (1990) är idealtillståndet därmed att en tillgång definieras som en ekonomisk resurs vilken är kapabel att i framtiden generera en ekonomisk fördel. Den ekonomiska resursen skall vara anskaffad eller kontrollerad av redovisningsenheten och skall vara resultatet av en historisk transaktion eller

händelse. Förhållandena gäller för privat sektor men är som en följd av den vida definitionen även tillämpbara inom offentlig sektor. Den framtida ekonomiska fördelen för ett privat företag är rimligtvis vinst medan den framtida ekonomiska fördelen för en offentlig organisation kan beskrivas i termer av servicepotential.

Enligt Kam (1990 sidan 107) kan även ett fjärde krav på en tillgång tillföras. Kravet är utbytbarhet och förändrar bilden radikalt för offentliga verksamheter som kommuner. Alla kommunala tillgångar går inte att sälja dels därför att de är specifikt utformade för den kommunala verksamheten och därför saknar värde för organisationer med annan typ av verksamhet, dels därför den kommunala verksamheten är i behov av tillgångarna för att bedriva verksamhet. Eftersom en del kommunala tillgångar inte är möjliga att sälja på en marknad blir tillgångens värde sett utifrån kriteriet utbytbarhet hypotetiskt.

Eftersom det inte finns en marknad där kommunala tillgångar köps och säljs finns svårigheter att värdera tillgångarna till marknadsvärde. Det är också en av anledningarna till att de kommunala tillgångarna värderas utifrån historiska anskaffningsvärden (Brorström och Falkman, 2001). Konsekvensen av de historiska anskaffningsvärdena är enligt Orrbeck (1998) att politikerna inte intresserar sig för balansräkningens tillgångssida eftersom bokfört värde inte stämmer överrens med verkligt värde (marknadsvärde). Beträktat utifrån kriteriet utbytbarhet föreligger tveksamheter rörande om marknadsvärdering av tillgångarna skulle bidra till att förhöja balansräkningens informationsvärde. Oavsett hur tillgångarna värderas kvarstår omständigheten att det är ett hypotetiskt resonemang. De allra flesta tillgångar i balansräkningen är inte möjliga att sälja.

Utifrån ovan fört resonemang är ointresset för balansräkningens tillgångssida grundat i att det inte finns en fungerande marknad där kommunala tillgångar köps och säljs snarare än att värderingen av tillgångarna inte visar det verkliga värdet. Konsekvensen av att tillgångarna endast till viss del anses utgöra ett relevant underlag för bedömning av en ekonomisk situation blir att posten eget kapital förlorar sitt informationsvärde. Eget kapital är som bekant differensen mellan tillgångar och skulder men förlorar sitt värde om en av posterna inte anses vara relevant. Det betyder att skuldsidan kvarstår som den post i balansräkningen – och även totalt sett i det genomförda experimentet – som har högst informationsvärde för politikerna.

Skuldfixering?

En skuld innebär en förpliktelse att i framtiden förflytta tillgångar till en annan enhet eller förse en annan enhet med tjänster och skall vara resultatet av en historisk transaktion eller händelse (Kam, 1990 sidan 111). En förpliktelse som uppfyller kraven klassificeras som en skuld och redovisas i balansräkningen enligt verkligt värde. Både värdering av skulderna och huruvida förpliktelsen kommer att fullgöras i framtiden bestäms av (åtminstone) två aktörer vilket medför en tydlig situation och ett tydligt ansvarsförhållande. Den ena parten är låntagaren och den andra parten är långgivaren. Det ligger i långgivarens intresse att övervaka att fordran någon gång i framtiden förfaller till betalning enligt överenskommet belopp. Det ligger också i långgivarens intresse att övervaka att eventuell ersättning för uppskjuten konsumtion, det vill säga ränta, erhålls. Därigenom blir skulderna en högst reell post som värderas på ett enligt politikernas uppfattning tillförlitligt sätt. En viktig förklaring till att skulderna anses vara centrala när den ekonomiska situationen bedöms är således att de till skillnad från tillgångarna någon gång i framtiden kommer att omsättas.

Frågan är vilken betydelse den starka fokuseringen på skulderna har när den ekonomiska situationen bedöms. Resonemanget som fördes rörande att slutraden skulle fixeras med konsekvensen att förståelsen för den ekonomiska utvecklingen och tillståndet begränsades är applicerbart även för balansräkningens poster. Frågan blir då om skuldfixering råder och begränsar politikerna när den finansiella informationen används och bedöms. Fler än dubbelt så många av politikerna hänvisar till skulderna än tillgångar och eget kapital när de motiverade bedömningen av den ekonomiska situationen, men samtidigt som skulderna uppenbarligen har en stor betydelse är det inte mycket som tyder på att skuldfixering råder och begränsar politikernas bedömning till en enskild post som blir ett uttryck för en stark eller svag ekonomisk situation. I det genomförda experimentet visade det ju sig att både årets resultat och extraordinära poster har betydelse för hur den ekonomiska situationen bedöms. Däremot handlar det om ett ensidigt fokus på balansräkningens skulder vilket möjligtvis medför en grund analys och begränsad förståelse för en kommuns ekonomiska ställning. Görs bedömningen av ekonomisk ställning endast utifrån skulder i absoluta tal innebär det att en kommun med höga skulder och en stor tillgångsmassa bedöms som svagare än en kommun med låga skulder och liten tillgångsmassa. Även om det finns förklaringar till varför en sådan bedömning görs, är frågan om en sådan bedömning är rimlig.

6. Slutsatser

Resultaträkningens slutrad har stor betydelse men medför inte att fördjupade analyser uteblir och att förståelsen för den ekonomiska utvecklingen och ställningen begränsas. Politikerna är inte ensidigt fokuserade på en enskild post utan förefaller basera bedömningen av en ekonomisk situation på ett flertal olika poster. Samtidigt är det viktigt att notera att de förtroendevalda beroende på erfarenhet och politiskt uppdrag tillskriver slutraden olika betydelse. Politiker med lång erfarenhet – som vid upprepade tillfällen deltagit i budgetprocess, behandling av årsredovisning och andra diskussioner rörande finansiell information och kommunal ekonomi – baserar bedömningen av den ekonomiska situationen på ett flertal olika poster. De oerfarna politikerna däremot begränsar analysen och bedömer i stor utsträckning ekonomin utifrån slutraden. En annan dimension som rimligtvis samvarierar med erfarenhet är det politiska uppdraget, vilket också har betydelse för hur den finansiella informationen används och bedöms. Fritidspolitikerna, vilka inte är lika involverade i den kommunala verksamheten som heltids/deltidspolitikerna, tillskriver slutraden större betydelse.

Erfarenhet har således betydelse för i vilken utsträckning bedömningen av en ekonomisk situation baseras på slutraden. Men även om de oerfarna politikerna och fritidspolitikerna är mer benägna att värdera den ekonomiska situationen utifrån resultatet handlar det för dessa politiker om en mild grad av slutradsfixering. Analysen och bedömningen av ekonomin baseras på fler aspekter än de som redovisas i resultaträkningens slutrad.

Det är också tydligt att erfarenhet avgör vilken betydelse extraordinära poster tillmäts. De extraordinära posterna påverkar inte i samma utsträckning bedömningen som görs av oerfarna politiker som av erfarna politiker. Det är avhängigt hur viktig slutraden är vid bedömning av den ekonomiska situationen, men kan också vara en konsekvens av om extraordinära poster betraktas som en tillfällig försämring/förbättring eller om posterna betraktas som en ordinarie kostnad/intäkt. För erfarna politiker blir konsekvensen av att resultaträkningen innehåller extraordinära poster att slutradens betydelse

begränsas. Istället vägs resultat före extraordinära poster in i bedömningen och utgör uppenbart en viktig källa till information och för ställningstagande.

Balansräkningen utgör också en viktig källa till information även om politikerna tillskriver rapportens två sidor väsentligt olika betydelse. Tillgångssidan har ett begränsat informationsvärde för politikerna. I motsatsförhållande till osäkerheten som omgärdar värdering av tillgångarna står posterna i balansräkningens skuldsida. En synonym till skuldsidan är passivsidan och kanske är det så att denna tid präglas av ett passivt förhållningssätt. I tider av finansiella oroligheter och ekonomiska bekymmer blir det helt enkelt naturligt att fokusera på skulderna eftersom de är reella poster, värderade till verkligt värde och någon gång i framtiden kommer att förfalla till betalning. Aktivsidan, en synonym till tillgångssidan, präglas i dessa tider däremot av stor osäkerhet och är därför av mindre värde. Osäkerheten bottnar i att det under rådande förhållande kan vara svårt att realisera tillgångarna. Kriteriet utbytbarhet, som under normaltillstånd svårligen uppfylls, är än svårare att uppfylla under tider av finansiella oroligheter och ekonomiska bekymmer. Mot denna bakgrund är en stark och tydlig fokusering på passivsidan logisk.

Referenser

Adolfsson, Petra och Rolf Solli 2009

Ordning och komplexitet – offentlig sektor till vardags och i princip. I Adolfsson, Petra och Rolf Solli (red), 2009. Offentlig sektor och komplexitet: om hantering av mål, strategier och professioner. Lund: Studentlitteratur.

Anthony, Robert 1978

Financial Accounting in Non Business Organizations: An exploratory study of conceptual issues. Financial accounting standard board.

Babbie, Earl 2007

The practice of social research. Belmont: Wadsworth corporation.

Brorström, Björn 2007

Den finansiella redovisningens utveckling och kvalitet. I Siverbo, Sven, Lena Andersson-Felé, David Karlsson och Viveka Nilsson (red) 2007. Demokratisk och effektiv styrning: En antologi om forskning i offentlig förvaltning. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn 1997

För den goda redovisningsseden. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn 1982

Planeringspolitik eller resultatpolitik: Användning och utformning av kommunala bokslut. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn, Pierre Donatella och Hans Petersson 2007

Allt om kommuners årsredovisning. Lund: studentlitteratur.

Brorström, Björn, Ola Eriksson och Anders Haglund 2008

Kommunal Redovisningslag: beskrivning och tolkning. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn och Per Falkman 2001

Kommunal redovisning – teoriutveckling. Förvaltningshögskolans rapportserie nummer 31.

Brorström, Björn, Glenn Fihn, Håkan Olson och Hans Petersson 1995
Finansiell bedömning och årsredovisningsinformation – en studie i fyra kommuner av beslutsfattarnas synsätt och tillvägagångssätt. Göteborg: KFi-rapport nummer 30.

Brorström, Björn, Sven Siverbo och Rolf Solli 2009
Rapport nummer hundra. KFi-rapport nummer 100.

Cohen, Jacob 1988
Statistical power analysis for the behavioural sciences. Hillsdale New Jersey: Lawrence Earlbaum Associates.

Estes, Ralph 1996
Tyranny of the bottom line: why corporations make good people do bad things. San Francisco: Berretta-Koehler Publisher.

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

Kam, Vernon 1990
Accounting theory. Second edition. Singapore: John Wiley and sons.

Lee, Thomas 1974
Enterprise income: survival or decline and fall? Accounting and business research, nummer 10 (178–192).

Olson, Olov och Kerstin Sahlin-Andersson 1998
Accounting transformation in an advanced welfare state: the case of Sweden. I Olson, Olov, James Guthrie och Christopher Humphrey (red), 1998. Global Warning! Debating international developments in new public financial management. Cappelen akademisk forlag: Oslo.

Orrbeck, Katarina 1998
Finansiella rapporter och ekonomiska krav – politikernas perspektiv. Göteborg: Förvaltningshögskolans rapporter nummer 16.

Pauli, Stefan 1999
Politiker och kassaflödesrapportering – en studie av kommunpolitikerns val av redovisningsinformation. Göteborg: Förvaltningshögskolan.

Rutherford, Brian 2000

An Introduction to Modern Financial Reporting Theory. London: Paul Chapman Publishing.

Bilaga 1: Hur olika användare bedömer informationen

	Hel- eller deltidspolitiker			Fritidspolitiker				
	Antal svarande	Bedömning av ekonomisk styrka, medelvärde	Standardavvikelse	Cohens d-faktor	Antal svarande	Bedömning av ekonomisk styrka, medelvärde	Standardavvikelse	Cohens d-faktor
<i>Deluppgift 1:2, olika information</i>								
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. kostnader och <i>negativt</i> resultat	36	4,539	2,047		39	4,226	1,962	
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. intäkter och <i>positivt</i> resultat	40	4,203	1,997		32	3,984	1,987	
Totalt	76	4,362	2,014	0,167	71	4,117	1,963	0,123
<i>Deluppgift 2:2, olika information</i>								
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. kostnader och <i>samma</i> resultat	35	6,397	1,523		39	5,728	1,770	
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. intäkter och <i>samma</i> resultat	40	4,983	1,739		32	5,147	1,871	
Totalt	75	5,643	1,779	0,795	71	5,466	1,826	0,318

	Påbörjad eftergymnasial utbildning				Ej påbörjad eftergymnasial utbildning			
	Antal svarande	Bedömning av ekonomisk styrka, medelvärde	Standardavvikelse	Cohens d-faktor	Antal svarande	Bedömning av ekonomisk styrka, medelvärde	Standardavvikelse	Cohens d-faktor
<i>Deluppgift 1:2, olika information</i>								
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. kostnader och <i>negativt</i> resultat	40	4,275	2,069		35	4,491	1,932	
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. intäkter och <i>positivt</i> resultat	37	4,103	1,689		35	4,109	2,275	
Totalt	77	4,192	1,886	0,091	70	4,300	2,104	0,182
<i>Deluppgift 2:2, olika information</i>								
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. kostnader och <i>samma</i> resultat	39	6,095	1,980		35	5,989	1,294	
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. intäkter och <i>samma</i> resultat	37	4,846	1,680		35	5,277	1,894	
Totalt	76	5,487	1,933	0,637	70	5,633	1,650	0,432

	Fler än två mandatperioder				Mindre än två mandatperioder			
	Antal svarande	Bedömning av ekonomisk styrka, medelvärde	Standardavvikelse	Cohens d-faktor	Antal svarande	Bedömning av ekonomisk styrka, medelvärde	Standardavvikelse	Cohens d-faktor
<i>Deluppgift 1:2, olika information</i>								
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. kostnader och <i>negativt</i> resultat	61	4,403	2,099		13	4,331	1,561	
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. intäkter och <i>positivt</i> resultat	57	3,965	1,995		15	4,640	1,897	
Totalt	118	4,192	2,052	0,213	28	4,496	1,725	-0,179
<i>Deluppgift 2:2, olika information</i>								
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. kostnader och <i>samma</i> resultat	60	6,025	1,681		13	6,177	1,780	
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. intäkter och <i>samma</i> resultat	58	4,922	1,780		14	5,607	1,776	
Totalt	118	5,483	1,810	0,610	27	5,881	1,776	0,321

	Ekonomiutbildning			Ingen ekonomiutbildning				
	Antal svarande	Bedömning av ekonomisk styrka, medelvärde	Standardavvikelse	Cohens d-faktor	Antal svarande	Bedömning av ekonomisk styrka, medelvärde	Standardavvikelse	Cohens d-faktor
<i>Deluppgift 1:2, olika information</i>								
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. kostnader och <i>negativt</i> resultat	17	4,676	2,267		58	4,288	1,922	
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. intäkter och <i>positivt</i> resultat	14	4,193	1,746		57	4,082	2,066	
Totalt	31	4,458	2,030	0,238	115	4,186	1,988	0,104
<i>Deluppgift 2:2, olika information</i>								
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. kostnader och <i>samma</i> resultat	18	6,394	1,488		56	5,932	1,735	
Politikerna som erhöll en resultaträkning med extraord. intäkter och <i>samma</i> resultat	13	5,438	1,350		58	4,983	1,884	
Totalt	31	5,994	1,488	0,642	114	5,449	1,866	0,510

Juryutlåtande avseende 2008 års bästa västsvenska årsredovisning

Kommunforskning i Västsveriges jury för bästa kommunala årsredovisning har genomfört den årliga bedömningen av medlemskommunernas årsredovisningar för 2008 och utsett en vinnare. Det övergripande intrycket efter genomgången av årsredovisningarna är att kvaliteten är god. De allra flesta årsredovisningarna når upp till en godtagbar standard och ett antal årsredovisningar är bättre än så, tillgängliga dokument med goda analyser av verksamhet och ekonomi. Samtidigt så finns det fortfarande kommuner vars årsredovisningar är undermåliga ur ett användarperspektiv och som knappast kan ligga till grund för en kunskapsutveckling och ökad förståelse för den kommunala ekonomin och verksamheten. Det är märkligt att kommuner vill ståta med låg kvalitet. Det finns utvecklingsbehov inom ett antal kommuner för att årsredovisningsinformationen ska kunna fungera som bedömnings- och beslutsunderlag. En annan brist är avsaknaden av nyheter och mer radikala grepp för att förbättra informationsgivningen. Ett sätt att karakterisera 2008 är att det sker en rörelse mot mitten. Det är trots allt färre som är undermåliga, men det är också färre som relativt sett är riktigt bra. Det var ett färre antal årsredovisningar som konkurrerade om hedersomnämning och som utmanade vinnaren. Ett inslag som naturligt nog ökar i omfattning i årsredovisningarna är redovisning av mål och måluppfyllelse. Dessvärre är redovisningen många gånger inte av tillräckligt god kvalitet och därför av begränsat värde. Det är ofta översiktliga redovisningar utan förklaringar av varför avvikelser föreligger. Ordentliga resonemang och analyser med början, mitt och slut efterfrågas.

Ett antal årsredovisningar förtjänar att särskilt omnämnas. Västra Götalandsregionen och Göteborgs stad åstadkommer fortsatt årsredovisningar av hög kvalitet. Det är omfattande verksamheter som sammanfattas på ett överskådligt och tillgängligt sätt. Båda årsredovisningarna innehåller genomarbetade finansiella analyser av mycket hög kvalitet.

Juryr har vid tidigare tillfällen uppmärksammat lokala fästen med årsredovisningar av hög kvalitet. Ett sådant lokalt fäste finns vid Vätterns västra strand. Juryr vill särskilt nämna Hjo kommun och Karlsborgs kommun som båda har årsredovisningar av god kvalitet. Hjo kommun har en omfattande årsredovisning med flera intressanta delredovisningar. Årsredovisningen för Karlsborgs kommun är lättillgänglig och välstrukturerad. Juryr noterar väsentligt förbättrade årsredovisningar för Bengtsfors och Dals Ed. Små kommuner med begränsade resurser som framställer intresseväckande dokument. Även Partille kommun och Lidköpings kommun har förbättrat årsredovisningarna.

Valet av årets årsredovisning och årets vinnare stod mellan tre kommuner. Juryr har i år valt att tydligt redovisa placeringarna på pallen och vill framhålla att det handlar om årsredovisningar av synnerligen god kvalitet.

På tredje plats återfinns Marks kommun med ett, jämfört med många andra årsredovisningar, mindre omfattande dokument. Det är ett stilrent dokument med högkvalitativa analyser med fokus på väsentligheter. Årsredovisningen är välstrukturerad och tillgänglig. Juryr efterfrågar dock mer djuplodande analyser av mål och verksamhetsutveckling.

På andra plats återfinns en av juryns genom tiderna stora favoriter, Tanums kommun. Årsredovisningen är fortsatt av mycket hög kvalitet och det sker en successiv förbättring över tid. Nya aspekter tillförs varje år. I år har ytterligare ett steg tagits mot digitalisering av årsredovisningen och en tydlig hänvisning finns i årsredovisningen till information som kan hittas på nätet. Juryr har inte bedömt kvaliteten på denna information, men har för avsikt att återkomma till frågan om kvaliteten på den nätbaserade informationen vid kommande bedömningar.

Årets vinnare är en årsredovisning där design och layout inte fokuserats lika tydligt som i många andra årsredovisningar. Däremot finns många innehållsmässiga höjdpunkter i årsredovisningen som är skolbokslig och har en tydlig ambition att utbilda användarna i verksamhet och ekonomi. Analys av mål och finans är genomgående av hög kvalitet, det finns en början, mitt och ett slut i resonemang och analyser. En föredömlig utredning av fullfonderingsmodellens effekter för finansiell ställning och utveckling återfinns. Läsningen är en högtidsstund för en redovisare. Det är förvånande att andra kommuner inte följt efter, men vinnarstatusen ger kanske efterföljare. Andra kvaliteter är redovisningen av hur målen uppfyllts vilken sker för varje nämnd

under rubriken ”Politiskt prioriterade mål” och att de finansiella rapporterna redovisas på ett uppslag; sammanhållet och överskådligt. Professionalism och ett föredöme för andra. **Vinnare är Mölndals stad!**

Jury november 2009

*Björn Brorström (ordförande), föreståndare KFi och
prorektor på Högskolan i Borås*

Claes Collin, konsult Reklamutveckling AB

Pierre Donatella, Utredare KFi

Hans Gavin, auktoriserad revisor, Ernst & Young

Sofia Rasmusson, Verksamhetschef KFi

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 samt universitet och högskolor i Västsverige. 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
E-post kfi@kfi.se
www.kfi.se