

Tre tankar om redovisning

– bekräftelse och förnyelsebehov

Björn Brorström och
Pierre Donatella

Tre tankar om redovisning

– bekräftelse och förnyelsebehov

Björn Brorström och Pierre Donatella

KFi-rapport nr 110

ISBN 978-91-979052-1-3

© KFi tillsammans med författarna
2010

KFi – Kommunforskning i Västsverige

Pilgatan 19A

411 22 Göteborg

Tel 031-786 59 00

E-post kfi@kfi.se

www.kfi.se

Förord

Kommunforskning i Västsverige (KFi) genomför årligen en granskning av de kommunala årsredovisningarna inom medlemsfären som sedan ligger till grund för utnämning av bästa årsredovisning och hedersomnämnde. Syftet med tävlingen är att stimulera en fortsatt gynnsam utveckling avseende kvaliteten på årsredovisningar i kommuner, landsting och regioner. Att lyfta fram goda exempel som andra kan inspireras av och samtidigt visa uppskattning för goda insatser tror vi är rätt angreppssätt för att stimulera en sådan utveckling.

I samband med att juryn sammanträder före KFi-dagen, där juryns genomgång redovisas, genomförs också en studie där ett särskilt problem inom redovisningsområdet uppmärksammas. Studien avrapporteras årligen i en juryrapport där också juryutlåtandet återfinns. Föreliggande KFi-rapport utgör tillika den tionde juryrapporten. Problemen som uppmärksammas den här gången är relaterade till begränsningarna som följer av den bokföringsmässiga redovisningsmodell som tillämpas.

I rapporten behandlas tre angelägna omständigheter. Först och främst argumenteras för vikten av ett teoretiskt ramverk som den kommunala redovisningen bör vila på. Därefter redovisas en empirisk studie av den finansiella analysen i ett urval av årsredovisningar, och utifrån framkomna resultat argumenteras för betydelsen av en annorlunda redovisningen som åskådliggör redovisningsenhetens motståndskraft.

Med förhoppning om trevlig läsning!

*Björn Brorström och Pierre Donatella
Göteborg, november 2010*

Innehåll

1. Inledning.....	7
2. Utveckling av referensram	9
3. Den finansiella analysen	11
Kartläggningen – urval och tillvägagångssätt	11
Resultat – den finansiella analysen i siffror.....	12
4. Motståndskraft.....	16
5. Tillståndet idag och behov av åtgärder	19
Referenser.....	20
Juryutlåtande – bästa västsvenska årsredovisning 2009.....	21

1. Inledning

Det har skett en dramatisk utveckling och förbättring av den kommunala redovisningen vid en jämförelse med hur det såg ut 20 år tillbaka i tiden. Tillämpade modeller för redovisning och finansiella analyser är mer användarvänliga och öppenheten har ökat. De kommunala årsredovisningarna är nästan genomgående av hög kvalitet och innehåller redovisningar och beskrivningar som kan förväntas av stora organisationer (jämför Brorström med flera, 2007). En kvalitetshöjning har skett och en likformighet råder numera, det senare dessvärre på bekostnad av nya djärva grepp för att informera om den kommunala ekonomin och verksamheten. Årsredovisningarna har blivit bättre men samtidigt tråkigare.

Den positiva utvecklingen innebär inte att allt är frid och fröjd. Årsredovisningen är uppskattad av många kommunpolitiker men används inte särskilt frekvent (Brorström med flera, 2007) och några andra användare tycks det heller inte finnas av de kommunala årsredovisningarna (Mack och Ryan, 2007). Studier pekar också på att redovisningen inte ligger till grund för bedömningar av den finansiella utvecklingen och ställningen på det sätt som är avsett utifrån expertperspektivet och de avsikter som redovisaren har. Resultat- och kapacitetsbedömningar, baserat på att redovisningen ska ligga till grund för att identifiera problem, genomförs inte. Istället uppmärksammar användarna, det vill säga kommunpolitiker, faktorer som ger en fragmentarisk bild av kommunens finansiella ställning. Ett flertal studier visar att fokus på informationen inte alltid ger en samlad bild av utveckling och tillstånd (se exempelvis Orrbeck, 1998; Donatella, 2010). Det finns därför behov av fortsatt forskning som uppmärksammar beslutfattarnas informationsbehov och informationsval i syfte att kunna förbättra beslutsunderlaget och höja kvaliteten på bedömningar och beslut som fattas.

Ett krav på den kommunala redovisningen är att den skall ske i enlighet med god redovisningssed, vilket bland annat innefattar att redovisningen ska ske i enlighet med gällande lag. Så enkelt är det, eller skulle det vara, om inte förutsättningarna är under kontinuerlig förändring. Nya omständigheter täcks

inte naturligt och precist in av gällande lag eller tolkningen av god redovisningssed. Redovisningen måste förhålla sig till den dynamik och självklara föränderlighet som gäller.

En annan omständighet som har betydelse för kvalitetsutvecklingen och tillämpningen av god redovisningssed är att redovisningsmodellen och befintlig praxis angräps under extraordinära omständigheter. Saker inträffar som gör en redovisning enligt gällande praxis problematisk för olika aktörer och i vissa situationer. Tre framträdande omständigheter är följande:

- Konsekvenserna av att tillämpa gällande regelverk blir svårhanterliga för politiken
- Tillämpningen av gällande regelverk skapar en otillgänglig redovisning
- Onormala finansiella påfrestningar anas eller råder vilket medför att informationen inte är relevant

Angreppen måste hanteras på ett ändamålsenligt sätt ur såväl demokrati- som effektivitetsperspektiv. Eftergifter i förhållande till angreppen innebär informationsförluster och att redovisningen inte fungerar som ett relevant beslutsunderlag. Tre saker är angelägna att göra och viktigt att verka för. En utveckling av en referensram för kommunal redovisning som tydliggör kraven och ramen. Referensramen skulle samtidigt göra den särart som det kommunala och offentliga sammanhanget innebär i förhållande till de trender och tendenser som påverkar redovisning generellt sett tydlig. Den andra åtgärden handlar om att förbättra den finansiella analysen som presenteras i årsredovisningen. En tredje åtgärd är att utveckla en modell som är ett komplement till förändringsmodellen, det vill säga redovisning på bokföringsmässiga grunder, och som ger viktig information om det finansiella tillståndet och vilken finansiell motståndskraft som finns.

I det följande behandlas de tre åtgärderna enskilt. Först behandlas referensramen och behovet av en sådan för den kommunala redovisningen. Därefter redogörs för en studie av praxis avseende den finansiella analysen i årsredovisningarna och slutligen redovisas ett förslag på ett annat sätt att analysera finanserna än att ta utgångspunkt i förändringsmodellen som tillämpas idag.

2. Utveckling av referensram

För en gynnsam utveckling är det nödvändigt att skapa en robustare referensram för redovisning på bokföringsmässiga grunder. För att motverka avvikelser mot god redovisningssed behövs ett tydliggörande av vilka de grundläggande redovisningsprinciperna är och hur dessa ska tolkas. Jämförbarhet över tid och med andra måste tryggas för att få till stånd ett relevant beslutsunderlag. Tre principer är överordnade och referensramen måste tydligt bekräfta att dessa principer gäller och samtidigt klargöra hur principerna förhåller sig till varandra.

- Principen om öppenhet – välj det mest tillgängliga sättet
- Principen om pågående verksamhet – utveckling över tid beskrivs
- Försiktighetsprincipen – offentliga medel får inte riskeras

En referensram bör utvecklas där dessa tre principer befästs och konsekvenserna av dem beskrivs.

Den överordnade principen är principen om öppenhet. Vid valet mellan två olika sätt att lämna information om ekonomi och verksamhet ska alltid det sätt väljas som innebär den mest öppna och tillgängliga redovisningen. Redovisningen ska präglas av strävan efter att åstadkomma jämförbarhet över tid, konsekvent fördelning av inkomster och utgifter över tid samt konsekvent värdering av tillgångar och skulder. Därigenom tydliggörs att det är oacceptabelt att disponera resultat så att mer lämpliga resultat redovisas ur ett resursfördelningstaktiskt perspektiv. Bokslutspolitik har ju inget annat syfte i det offentliga sammanhanget än att undvika att redovisa det faktiska resultatet och ska därför naturligtvis inte accepteras. Det finns inget annat sätt att stävja en sådan utveckling än att vara tydlig i att det handlar om avsteg från innebörden av god redovisningssed och från principen om öppenhet.

Principen om pågående verksamhet tydliggör att redovisningen avser en organisation som är under rörelse. Det centrala är då att fånga utvecklingen över tid och se till att jämförbarhet över tid föreligger.

Den tredje principen är principen om försiktighet. En försiktighet vid värdering av tillgångar och skulder innebär en dold konsolidering och att en säkerhetsmarginal skapas. Det finns inga motiv för en annan ordning när offentliga medel hanteras. I den försiktiga värderingen innefattas ett generationstänkande. Allt annat oförändrat innebär en försiktig värdering och – i en expansiv ekonomi – att det ekonomiska värdet av den dolda konsolideringen över tid ökar i absoluta termer. Ett viktigt påpekande i sammanhanget är att försiktighetsprincipen ska tillämpas konsekvent. En inkonsekvent tillämpning innebär svårigheter att jämföra över tid och ett avsteg från principen om öppenhet.

Det är viktigt att de ovan nämnda principerna stadfästs och att det därigenom skapas en robust ram runt redovisningen. Det handlar om att säkra ett tillfredsställande beslutsunderlag och tillse att relevant användning av redovisningsinformationen kommer till stånd.

3. Den finansiella analysen

En utgångspunkt för att ta reda på vilka finansiella analyser som genomförs och modeller som tillämpas i kommuner och landsting är att ta utgångspunkten i praxis. De allra flesta årsredovisningar innehåller, vid en första anblick, numera en välutvecklad och genomtänkt finansiell analys, även om det förefaller förekomma lokala variationer. En mer systematisk genomgång av den finansiella analysen i årsredovisningen kan illustrera förekommande brister och utvecklingsmöjligheter.

Kartläggningen – urval och tillvägagångssätt

Totalt har 36 årsredovisningar studerats med fokus på den finansiella analysen. Årsredovisningarna avser både kommuner och landsting, stora som små och från landets olika delar. Gemensamt för årsredovisningarna är att de insänts till revisionsbyrån PwC för att delta i den tävling som utser bästa förvaltningsberättelse, men som med förvaltningsberättelsens omfattning i praktiken blir en tävling som avser bästa årsredovisning. Urvalet avser således årsredovisningar som är av hög kvalitet – ”state of the art” – åtminstone enligt dem som insänt dokumenten för att delta i tävlingen. Det behöver alltså inte betyda att det är kommuner och landsting som producerat de absolut bästa årsredovisningarna som ingår i vårt urval, men det är sannolikt ett urval som håller en högre kvalitet än ett som slumpats fram och som är representativt för kommunsektorn. Urvalet skulle kunna beskrivas som ett ”likely case” vad gäller att upptäcka finansiella analyser av hög kvalitet med innovativa och banbrytande grepp.

Den finansiella analysen har studerats i samtliga 36 årsredovisningar. En genomläsning har skett av den finansiella analysen och även andra avsnitt i de fall information spridits i årsredovisningen. I flertalet av årsredovisningarna har en uppdelning gjorts mellan den finansiella analysen som avser redovisningsenheten kommunen och redovisningsenheten koncernen. I dessa fall har studien avgränsats till den finansiella analysen för redovisningsenheten kommunen. Vid genomläsningen var det två omständigheter som fokuserades särskilt. Den första omständigheten var om den finansiella analysen ba-

serades på en modell eller modelliknande struktur. Den andra omständigheten handlade om vilka jämförelser som gjordes i den finansiella analysen. Eftersom en uppgift som inte relateras till någonting är tämligen svårtolkad är denna del av betydelse.

Resultat – den finansiella analysen i siffror

Genomgången av det genomförda slaget tenderar att bli tämligen kvantitativa i sin karaktär, åtminstone när de avrapporteras. Så har det också blivit i den här studien även om det finns inslag av mer kvalitativ karaktär. Sammantaget påvisar genomgången av de 36 finansiella analyserna ett flertal olika tendenser som redovisas och kommenteras i det följande.

Som framgår av tabell 1 är det något fler än varannan kommun som har en modell eller modelliknande struktur som den finansiella analysen baseras på. Det är 47 procent som arbetar med den så kallade RK-modellen som utvecklats av Brorström med flera (1998). Modellen fokuserar fyra aspekter – resultat och kapacitet respektive risk och kontroll. Kommunerna som tillämpar modellen gör det på varierande sätt; en del redogör tydligt för modellen och dess struktur medan andra endast använder delar av modellen och mycket kortfattat redogör för modellen. Några redogör inte alls för modellen, men använder ändå strukturen. Även dessa har betraktats tillämpa modellen.

Förutom kommunerna som använder RK-modellen finns två kommuner som har en modelliknande struktur för den finansiella analysen. I dessa fall har den finansiella analysen tydligt strukturerats utifrån de finansiella rapporterna. I det ena fallet har resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys beaktats och i det andra fallet endast de två förstnämnda rapporterna.

Det övergripande intrycket av analyserna är att de är genomarbetade och utgör en utförlig beskrivning av den enskilda organisationens finansiella ställning och utveckling, även om det finns betydande skillnader mellan olika kommuner och landsting. En av årsredovisningarna i urvalet hade exempelvis en knapphändig redogörelse av ekonomin på drygt en sida som innehöll ett nyckeltal och i övrigt kommentarer till faktiska värden, medan det i andra årsredovisningar fanns omfattande och omfattande analyser. Skillnaderna som framträder är inte relaterade till huruvida en modell tillämpats, utan det finns variationer såväl mellan de analyser som utgått från en modell och de som inte utgått från en modell inom respektive grupp. Kommunerna som tillämpat en modell för att strukturera den finansiella analysen har i flera fall en tydlighet och stringens som i vissa fall saknas bland dem som inte använ-

der en modell. Tillämpningen av modellen leder till en likformighet och högre lägstanivå, men det förekommer som tidigare nämnts variationer även bland dessa analyser. Bland dem som inte tillämpar en modell är variationsrikedomen större men också kvalitetsskillnaderna. Det finns kommuner i denna grupp, som trots avsaknaden av en modell, skapat en tydlighet i den finansiella analysen som i många fall står sig väl vid en jämförelse mot dem som använt en modell. Men det finns också ett antal finansiella analyser som lider av en otydlighet i denna grupp. Analyserna är grunda och kortfattade – en anmärkningsvärd observation med tanke på urvalet. Görs ingen rejäl finansiell analys i årsredovisningen, när görs det då?

	Antal	Procent
Modell	19	53
RK-modellen	17	47
Annan modell	2	6
Jämförelser i den finansiella analysen		
Över tid	36	97
Budget	24	64
Andra	11	31
Norm	4	11
Mål	34	92
Känslighetsanalys	14	39

Tabell 1. Den finansiella analysen i siffror

En annan viktig aspekt av den finansiella analysen utgörs av vilka jämförelser som sker. Uppgifter av olika slag som inte relateras till något annat blir nämligen mycket svårtolkade. Genomgången av de finansiella analyserna visar att det är sex jämförelser som är återkommande i större utsträckning än i något enstaka fall.

Vanligast är att den finansiella analysen fokuserar jämförelse över tid, vanligtvis utvecklingen jämfört med föregående år men ibland också över en längre tidshorisont. Alla finansiella analyser, förutom den mycket knapphändiga som nämndes tidigare, tillämpar jämförelser över tid. Det är således ett dominerande inslag i de finansiella analyserna och sker vanligtvis för samtliga nyckeltal som innefattas i analysen. Det är också vanligt förekommande att utvecklingen ställs i relation till de finansiella mål som antagits. Mot bakgrund av att det lagstiftades inom området och att det numera är obligato-

riskt att anta och följa upp finansiella mål som är relaterade till god ekonomisk hushållning är det en naturlig utveckling. Det är endast två av kommunerna i urvalet som inte redovisar sådana mål i årsredovisningen. En variation avseende hur målen redovisades förkommer däremot. Drygt 40 procent av dem som har redovisat finansiella mål, har på olika sätt integrerat uppföljning av dem i analysen medan resterande har ett separat avsnitt där samtliga mål följs upp, såväl finansiella som verksamhetsmässiga mål.

Den tredje vanligast förekommande jämförelsen är mellan utfall och budget (64 procent), men förekommer egentligen endast för ett fåtal av nyckeltalen som återfinns i den finansiella analysen. Några kommuner har emellertid upprättat ordentliga analyser av budgetavvikelser för olika nämnder. Sett över en längre period har denna jämförelse radikalt förlorat i betydelse, jämförelsen med budget var mycket dominerande och i vissa fall enda perspektivet som verksamhetens finansiella utveckling ställdes i relation till (se Brorström, 1982). Det fjärde vanligaste är att nuvarande värden ställs i relation till förändringar av olika slag i form av en känslighetsanalys (39 procent). Några mer utförliga känslighetsanalyser handlar det emellertid inte om, utan de allra flesta redovisar konsekvenserna av om en förändring sker med en procent för ett antal olika poster.

Jämförelser med andra har sedan lång tid tillbaka haft en framträdande roll och påverkat den kommunala redovisningens utveckling (Bergevärn och Olson, 1987). På senare år har systematiska jämförelser genom benchmarking fått ett mycket stort genomslag i offentlig sektor och svenska kommuner är inget undantag (Siverbo och Johansson, 2006; Ramberg med flera, 2010). Jämförelser av det finansiella perspektivet är däremot inte lika framträdande, åtminstone inte i årsredovisningarna och den finansiella analysen. Endast i 11 av 36 årsredovisningar, det vill säga 31 procent, redovisas finansiella jämförelser med andra kommuner. Det vanligast förekommande är att jämförelser redovisas i den finansiella analysen och det handlar då framförallt om en jämförelse med kommuner som i något avseende bedömts som likartade eller som är belägna inom samma geografiska område. I ett antal fall återfinns jämförelserna i en annan del av årsredovisningen än den finansiella analysen. Ibland utgör den finansiella jämförelsen ett eget avsnitt och ibland är den en del av ett mer omfattande avsnitt med jämförelser av olika slag.

Jämförelser mellan norm och utfall är också förekommande, men endast i fyra finansiella analyser. Med norm avses ett utfall som över tid blivit en vordagen och accepterad nivå, och här är det framförallt det så kallade ”två-procentsmålet” som fått ett starkt genomslag (Donatella och Tagesson, 2010)

med vilket avses att resultatet skall uppgå till två procent av skatteintäkter och kommunalekonomisk utjämning. Förklaringen till att några jämförelser inte sker mellan norm och utfall i någon större utsträckning förefaller framförallt vara en konsekvens av att normer fått ett starkt genomslag i de finansiella mål som antagits. Jämförelsen fokuseras därför i första hand till utfall i relation till de finansiella målen i den enskilda kommunen.

Den övergripande noteringen utifrån genomgången av den finansiella analysen är som tidigare nämnts att kvaliteten numera är hög. Det framgår också att den höga kvaliteten kan ta sig olika uttryck även om en ökad likformighet för årsredovisningen som helhet är tydlig. Förekomsten av lokala avvikelser är möjligtvis förvånande med tanke på vårt urval, och väcker naturligtvis frågor om tillståndet i andra grupper som inte tycker det är värt att ställa upp i tävlingar. Eller så handlar det inte om ett positivt urval, det finns kanske många kommuner och landsting med årsredovisningar av hög kvalitet som av olika skäl inte anser att det är meningsfullt att tävla. Det räcker att användarna på hemmaplan lämnar sina synpunkter.

Det är också tydligt att utvecklingen över tid och förväntningar (budget och mål) är centrala i den finansiella analysen. Utgångspunkten är alltså ofta tagen i det historiska, men när en radikal förändring sker i omvärlden behöver tidigare händelser inte säga särskilt mycket om framtiden. I nästa avsnitt utvecklas ett resonemang och en modell presenteras som till viss del följer en annan logik, en logik som fokuserar motståndskraft snarare än förväntningar och utveckling över tid.

4. Motståndskraft

Det är naturligt att vara anhängare av redovisning på bokföringsmässiga grunder. Redovisningen ger en bild av organisationens utveckling i ett långsiktigt perspektiv och vilka förändringsmönster som gäller. Utmanarna till redovisning på bokföringsmässiga grunder, förmögenhetsredovisning och betalningsflödesredovisning, är inte relevanta för det offentliga sammanhanget. En förmögenhetsredovisning är irrelevant eftersom realiserbarhet inte föreligger och någon värdering annan än baserad på historiska anskaffningsvärden är inte ändamålsenlig. Det finns belysande och avskräckande exempel där företrädare för kommuner argumenterat för höga värden på anläggningstillgångar, men där dessa höga värden naturligtvis har visat sig vara oanvändbara för att möta finansiella problem. De finansiella problemen för den enskilda kommunen är ofta kopplade till en samhällsekonomisk kris som i sig innebär en annan värdering av tillgången och som dessutom gör tillgångsslaget realiserbart. Betalningsflödesanalysen har en stark fokus på det kortsiktiga och ger ingen information om trender och tendenser i kommunens ekonomi. En betalningsflödesanalys är av begränsat värde vid analyser av kommunalekonomisk utveckling och ställning.

Samtidigt med ovanstående gäller att det finns ett behov av en modell som kompletterar bokföringsmässiga grunder och som fungerar som underlag för bedömning och beslut i svåra tider, en modell som kompletterar den starka fokus som förekommer på utvecklingen över tid och förväntningar. De synnerligen besvärliga situationer som med jämna mellanrum uppstår i samhället tycks alltid slå hårt mot offentlig sektor. Problem på fastighetsmarknaden och radikala förändringar av ränteläget utgjorde några av problemen på 1990-talet, därefter turbulens på marknaden som var relaterade till övervärderade IT-företag i slutet av 1990-talet. Och nu senast, turbulens på världens finansmarknader som var orsakat av en expansiv bolånemarknad och utlåning i USA. Gemensamt för situationerna är att det är yttre omständigheter, händelser i omvärlden, som starkt påverkat kommunernas och landstingens ekonomier. När den samhällsekonomiska utvecklingen påverkas, påverkas också kommuner och landsting omedelbart. Frågan om besparingar och effektivitet

seringar väcks, att det behöver genomföras förändringar tycks vara en självklarhet – när situationen väl infunnit sig. Men innan dess framstod situationen som tillfredsställande och behovet av genomgripande och strukturella förändringar ansågs inte vara aktuella.

Stabilare planeringsförutsättningar för kommuner och landsting skulle kunna bidra till att motverka krav på drastiska förändringar som återkommande aktualiseras, ungefär vart tionde år. Ytterligare en åtgärd för att skapa en långsiktighet i planeringen är en annorlunda modell som fokuserar motståndskraft snarare än utvecklingen över tid. En logik är då att redovisa vilka förutsättningar som finns för att stå emot försämrade ekonomiska villkor, helt enkelt att definiera vilken motståndskraft som kommunen har samt vilken kapacitet och vilket utrymme som finns för åtgärder i syfte att möta förändringstrycket utan att dramatik uppstår med åtföljande ineffektivitet.

Motståndskraftanalysen består förslagsvis av fyra delar.

Effektivitet

- Nettokostnad per invånare
- Bruttokostnadsutveckling

Intjäningsförmåga

- Skattesats
- Skatteunderlag/befolkningsutveckling

Kapacitet

- Soliditet (inklusive pensionsåtagande)
- Tillgångsvärden/ skulder

Risker

- Nettolikviditet
- Låneskuld/invånare

Underlaget ger en bild av vilken potential som kommunen har. En hög nettokostnad per invånare och en snabb bruttokostnadsutveckling ger underlag för bedömning av om det finns utrymme för effektivisering, alternativt om den möjligheten är uttömd. Steg två handlar om vilket utrymme som finns för ökade skatteintäkter. En låg skattesats ger, förutsatt att de ideologiska aspekterna satts åt sidan, utrymme för skattehöjningar och förstärkningar av intäktssidan som kan möta den allvarliga situationen. Skatteunderlag och befolkningsutvecklingen handlar också om intjäningsförmåga även om styrbarheten här är låg. En förändring av skatteunderlaget är en indikation på viss

utveckling liksom befolkningsutvecklingen. Nyckeltalen förklarar varför en utveckling är problematisk.

Kapacitet beskrivs av soliditet, tillgångsvärden och skulder. I motståndskraftsperspektivet handlar det om möjligheter till kapacitetsförsvagning men också om möjligheter att realisera och refinansiera tillgångar. Det är viktigt att påpeka att analysen av kapacitet följer efter det att en rejäl kostnads- och intäktsanalys genomförts. Det fjärde steget är en beskrivning av likviditetssituationen och möjligheter och risker förknippade med att avhända sig likviditeten och/eller öka exponeringen.

Motståndskraftsredovisningen ger en bild av vilka förutsättningarna är att möta ytterligare besvärligheter. Ordningen i redovisningen är central eftersom hanteringen av poster följer ett handlande i enlighet med god ekonomisk hushållning.

5. Tillståndet idag och behov av åtgärder

Redovisningsforskare bör ägna sig åt eller prioritera användarperspektiv, belysa och förklara utebliven användning och bedriva utvecklingsarbete med inriktning mot att konstruera alternativa högkvalitativa modeller. Redovisningsforskare bör också uppmärksamma attacker mot de grundläggande redovisningsprinciperna och medverka till att utveckla ett robust ramverk för redovisning. Redovisningsforskare bör befinna sig i gränslandet mellan användning och principer och medverka till att hantera den problematik som det kan innebära att samtidigt hålla fast vid grundläggande principer och erbjuda tillgänglig redovisningsinformation. Kommunforskning i Västsveriges redovisningsforskning har den beskrivna inriktningen. Vi tycker det är mycket noga med god redovisning, vi prioriterar studier av användning och principer samt relationen däremellan och vi försöker att medverka till utveckling av god praxis.

Den empiriska studien av finansiella analyser i årsredovisningar visar över lag på en hög kvalitet men också att det finns utrymme för förbättringar. Det finns fortfarande kommuner och landsting som saknar finansiella mål och en rejäl modell för finansiell bedömning och beslut. Vi behöver således utveckla redovisningen ur ett användarperspektiv. Ett sätt att göra det på är genom att tillföra andra aspekter än starkt fokus på utveckling över tid och förväntningar. Vi behöver samtidigt försvara redovisningsmodellen mot attacker när redovisningen förmedlar information som inte anses vara önskvärd. Principerna öppenhet, jämförbarhet och försiktighet måste försvaras. Det är dags att göra upp med den teoretiskt sett märkliga blandmodellen och ändra lagstiftningen och redovisa hela pensionsåtagandet. Det är också viktigt att utveckla en finansiell analys som innebär tydlighet och incitament för att skapa tillräckliga överskott under gynnsamma förutsättningar så att det finns tillräcklig finansiell motståndskraft när det svänger och problem uppstår. Så var inte fallet senast det begav sig utan många kommuner och landsting gav upp resultat- och balanskrav över en natt hösten 2008. En alternativ modell bör utvecklas och den här rapporten redovisar ett sådant förslag.

Referenser

- Bergevärn, Lars-Eric och Olov Olson (1987). *“Kommunal redovisning då och nu: längtan efter likformighet, rättvisa och affärsmässighet”*. Lund: Doxa.
- 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, Katarina Orrbeck och Hans Petersson (1998). *”Finansiell bedömning: tre perspektiv”*. Lund: Studentlitteratur.
- Donatella, Pierre (2010). *”Bottom Line: Ett experiment om kommunpolitikernas användning av redovisningsinformation”*. Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, licentiatuppsats i företagsekonomi.
- Donatella, Pierre och Torbjörn Tagesson (2010). ”Redovisning i besvärliga tider”. I Brorström, Björn, Viveka Nilsson, Roland Almqvist, Leif Jonsson och Ulf Ramberg (red), *En referensram för studier av kommuner i förändring*. Göteborg: Lindgren & Söner.
- Knutsson, Hans, Ola Mattisson, Ulf Ramberg och Torbjörn Tagesson (2010). *”The evolution of benchmarking through municipal benchmarking networks: An evaluation of a national benchmarking project in Swedish municipalities”*. Presenterades på den tredje Kommunforskarkonferensen i Alvesta 26–27 oktober.
- Mack, Janet och Christine Ryan (2007). “Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?”. *International Journal of Public Sector Management*, 20 (2): 134–146.
- Orrbeck, Katarina (1998). *”Finansiella rapporter och ekonomiska krav: Politikernas perspektiv”*. Göteborg: Förvaltningshögskolans rapportserie nummer 16.
- Siverbo, Sven och Tobias Johansson (2006). ”Relative performance evaluation in Swedish local government”. *Financial Accountability and Management*, 22 (3). 271–290.

Juryutlåtande avseende 2009 års bästa västsvenska årsredovisning

Branschen kommunala årsredovisningar är mogen. Kvaliteten är god och den produkt som användarna erhåller är förutsägbar och överraskar sällan. Den process som ligger till grund för framställningen av produkten är standardiserad och det finns goda kunskaper och välutvecklade rutiner rörande produktionen av den kommunala årsredovisningen. Det är en imponerande informationsgivning och för den vetgirige ett tillgängligt och omfattande kunskapsmaterial. Men mogenheten och standardiseringen har ett pris. De kommunala årsredovisningarna har blivit tråkigare. Mycket sällan söks nya vägar för att informera om den kommunalekonomiska utvecklingen eller hur omvärldsförutsättningarna påverkat villkoren för verksamheten. Ett annat intryck är att den anpassning som skett till de krav som ställs i lagstiftningen och till hur andra kommuner gör, för att informera till exempel om god ekonomisk hushållning i verksamheten, har lett till en överbelastning av information. Mål och målpuppfyllelse redovisas i mängder och läsaren ”ser inte skogen för alla träden”. Att informera om allt till alla är öppet och vällovt, men informationsöverflöd innebär en otillgänglig redovisning och försämrade förutsättningar för mottagaren att tillgodogöra sig informationen.

Ett problem med den tilltagande redovisningen av verksamhetsmål och målpuppfyllelse är att det finansiella perspektivet i årsredovisningarna inte är lika framträdande och tydligt längre. Det är juryns bestämda uppfattning att en årsredovisning i första hand ska vara en ordentlig avrapportering och analys av den kommunalekonomiska utvecklingen och inte en beskrivning av verksamhetsmål sida upp och sida ner, med diverse olika illustrationer i form av pilar och trafikljus.

Juryen befarar att den utveckling som de kommunala årsredovisningarna har tagit inte stödjer en ökad användning av årsredovisningarna. Årsredovisningens roll i informationsflödet behöver problematiseras och klargöras. Ju-

ryns uppfattning är att målgruppen för årsredovisningen är kommunfullmäktige. Med den utgångspunkten måste frågan ställas vad som ska finnas i dokumentet årsredovisningen och vilken information som ska förmedlas på ett annat sätt i vår digitaliserade värld. Därigenom kan årsredovisningen bli mer fokuserad och budskapen och den viktiga informationen mer framträdande.

Juryn vill också problematisera tendensen att årsredovisningen trycks i allt färre exemplar och istället förväntas läsaren att via nätet ta del av årsredovisningen i pdf-format. Det är naturligtvis bra ur miljösynpunkt att inte för många årsredovisningar trycks. Men frågan är hur många utskrifter på den egna kopiatorn med färgskrivare som görs. Det kanske är betydligt miljövänligare att trycka några årsredovisningar för många. Det är också en fråga om informationskvalitet och tillgänglighet. En genomtänkt informationsstrategi är viktig för att förena hållbarhet och hög kvalitet på informationsgivningen.

Årets granskning visar att årsredovisningarna totalt sett har blivit bättre. Det är glädjande att några av de kommuner som tidigare haft bristfälliga dokument har genomfört väsentliga förbättringar och tillhör gruppen av kommuner med årsredovisningar av god kvalitet. De bästa företrädarna för gruppen med god kvalitet är Göteborgs stad och Marks kommun. Bra årsredovisningar som utgör förebilder för andra. Juryn vill också särskilt lyfta fram några årsredovisningar där en påtaglig förbättring sker över tid. Lerum och Skövde har bra årsredovisningar där den första är ett tillgängligt och inte överbelastat dokument och den andra en årsredovisning som layoutmässigt påminner om ett månadsmagasin och som innehåller flera intressanta vinklingar av informationen. Vi rekommenderar särskilt en studie av sista sidan, texten på insidan av omslagets baksida. Juryn vill också särskilt framhålla Mölndals stad, förra årets vinnare, för den överlägset bästa finansiella redovisningen och analysen!

Till sist. **Återigen är det Tanums kommun som står som segrare.** Tanums kommun är en förebild för alla och söker ständigt nya vägar för att förbättra informationsgivningen. Årets årsredovisning svarar upp mot alla typer av formella krav och har dessutom en rad spännande redovisningar. Här kan särskilt nämnas avsnittet om god ekonomisk hushållning, redovisningen av kommunala jämförelser och avsnittet om boende som är av stor relevans för en kommun av Tanums slag. En särskild kvalitet är innehållsförteckningen. Den är en föredömlig sammanfattning på två sidor av informationen i årsredovisningen. Årsredovisningens är relaterad till information som går att finna

på kommunens webbplats, vilket är en stor kvalitet. Dessvärre omnämns inte den kopplingen tydligt i årsredovisningen. På det hela taget är Tanums kommuns årsredovisning av mycket hög kvalitet och en värdig vinnare.

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

Claes Collin konsult, Reklamutveckling AB

Pierre Donatella biträdande forskare, KFi

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