

# Förorden där nästan allting är positivt

En studie av politiker-  
förordens innehåll och  
budskap

Björn Brorström och  
Pierre Donatella

# Förorden där nästan allting är positivt

En studie av politikerförordens  
innehåll och budskap

Björn Brorström och Pierre Donatella

KFi-rapport nr 116

ISBN 978-91-980022-3-2

© KFi tillsammans med författarna  
2011

KFi – Kommunforskning i Västsverige

Pilgatan 19A

411 22 Göteborg

Tel 031-786 59 00

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

[www.kfi.se](http://www.kfi.se)

# Förord

Det är en etablerad tradition att Kommunforskning i Västsverige (KFi) uppmärksammar den kommunala årsredovisningen. Varje år utses bästa kommunala årsredovisning i Västsverige efter att den utvalda juryn genomfört en granskning av samtliga årsredovisningar i KFi:s medlemsfår. Vi är övertygade om att utvecklingen av årsredovisningar och annan ekonomisk information stimuleras genom att på det här sättet lyfta fram goda exempel.

En annan aktivitet som sker i anslutning till juryarbetet är att en studie genomförs som behandlar kommunal redovisning och vanligtvis den kommunala årsredovisningen. Även det börjar bli en väl etablerad tradition. Föreliggande rapport utgör den elfte juryrapporten i ordningen. Årets studie handlar om innehållet och budskapen i politikerförorden, som numer förefaller återfinnas i de allra flesta årsredovisningar. Urvalet av västsvenska årsredovisningar som studerats den här gången innehöll i alla fall politikerförord allihop. Jämfört med en tidigare juryrapport som behandlade politikerförorden så noterar vi att en del förändrats, men att mycket också är sig likt. Förorden utgör en kort och mycket positiv kommentar till året som gått.

Utöver juryrapporten återfinns även årets juryutlåtande i föreliggande rapport. Juryutlåtandet återfinns avslutningsvis och utgör juryns reflektioner efter granskningen av 2010 års årsredovisningar.

*Björn Brorström och Pierre Donatella  
Göteborg, november 2011*

# Innehåll

1. Inledning .....	7
2. Rapportens syfte, metod och fortsättning .....	9
3. Förordens funktion – en referensram .....	10
Ett medel för intrycksstyrning .....	10
Mörkläggning genom varierande läsbarhet .....	12
Politikerförorden – ett annat perspektiv .....	13
4. Politikerförordens innehåll och budskap .....	15
Ekonomi .....	16
Effektivitet .....	18
Existens .....	20
5. Politikerförordens funktion .....	22
Referenser .....	26
Juryutlåtande avseende 2010 års bästa västsvenska årsredovisning .....	29

# 1. Inledning

Under de senaste decennierna har den kommunala årsredovisningen genomgått en radikal förändring (se Brorström med flera, 2007). Analyser och jämförelser av olika slag har tillkommit likväl som redovisning av mål och måluppfyllelse för att nämna några av förändringarna. Samtidigt har professionella designers i allt större utsträckning blivit involverade i utformningen av dokumenten och över tid har ett slags industri etablerats kring produktionen av årsredovisningar. Det är för övrigt en utveckling som är och har varit tydlig även inom det privata området (Hopwood, 1996).

Under perioden som utvecklingen av årsredovisningarnas innehåll och utformning pågått har det förekommit betydande variationer mellan olika kommuners årsredovisningar (Brorström med flera, 2007). Under de senaste åren har vi i samband med studier och bedömningar av årsredovisningar vid juryuppdrag noterat en ökad likformighet. Denna notering gjordes bland annat i föregående års juryutlåtande i tävlingen för bästa västsvenska kommunala årsredovisning (se Brorström & Donatella, 2010).

En av delarna som kan sägas ha institutionaliserats är dokumentens inledning. Den kommunala årsredovisningen inleds numer ofta med någon form av politikerförord. Ibland är det ett förord från kommunstyrelsens ordförande och ibland är det förord från såväl kommunstyrelsens ordförande som vice ordförande. Det förekommer också andra varianter av politikerförord, men det återkommer vi till senare. Utöver politikerförorden återfinns vanligtvis också ett förord från den högsta tjänstemannen, kommunchefen. På samma sätt inleds ofta årsredovisningarna för de publika aktiebolagen, och då handlar det om förord från styrelseordföranden och den verkställande direktören.

Till skillnad från förorden i kommunala årsredovisningar är förorden i de publika aktiebolagen väl beforskade, både vad gäller styrelseordförandes förord (se exempelvis Jones, 1988; Smith & Taffler, 1992, 1995, 2000; Courtis, 1998, 2004; Clatworthy & Jones, 2001, 2006; Rutherford, 2003; Merkl-Davies med flera, 2011) och verkställande direktörens förord (se ex-

empelvis Clatworthy & Jones, 2003; Jonäll & Rimmel, 2010; Conaway & Wardrope, 2010). Motsvarande studier inom det offentliga området saknas till stor del vilket kan uppfattas som en brist. För privata företag är förorden den mest lästa delen i årsredovisningen (Jones, 1998). Möjligtvis gäller samma förhållande för den kommunala årsredovisningen vilket hade varit logiskt eftersom förordet inleder årsredovisningen och utgör ett slags introduktion och sammanfattning av dokumentet som många kanske nöjer sig med, eller i alla fall inleder läsningen med innan övriga delar i årsredovisningen studeras.

Det finns många argument för att studera texter för att erhålla kunskaper (se Silverman, 2006), och studier av förorden i börsnoterade företag kan ses som ett uttryck för detta. Styrelseordförandes förord likväl som verkställande direktörens förord antas förmedla viktig information samtidigt som det finns indikationer på att försök till så kallad intrycksstyrning förekommer i förorden. Möjligtvis gäller det samma för den frivilliga och oreviderade informationen som politikerförorden utgör i de kommunala årsredovisningarna.

## 2. Rapportens syfte, metod och fortsättning

Syftet med föreliggande studie är att kartlägga och klargöra politikerförordens innehåll och budskap. En innehållsanalys har genomförts av politikerförorden i 2010 års årsredovisning för samtliga kommuner som medlemmar i KFi. Det innebär att studien sammantaget omfattar politikerförord i 52 västsvenska kommuners årsredovisningar (Västra Götalandsregionen inkluderad).

Genomläsningen av förorden har systematiserats utifrån innebörden av tre kriser som Brorström & Brorström (2011) behandlar; ekonomikris, effektivitetskris och existentiell kris. Uttryckt på ett kortfattat och något förenklat sätt så innebär ekonomikrisen att tillgängliga resurser är otillräckliga i relation till behovet och efterfrågan på den kommunala servicen. Vid genomläsningen av förorden har resonemang rörande denna problematik eftersökts. Den andra krisen, den som benämns effektivitetskris, är en följd av hur verksamheten bedrivs och organiserats. Även resonemang rörande innebörden av denna kris har eftersökts vid genomläsningen av förorden. Den tredje och mest allvarliga krisen är den existentiella. Krisen kännetecknas av att det är svårt att fatta beslut. Politisk oenighet, bypolitik och andra former av låsningar omöjliggör förändring trots att berörda aktörer är överrens om att det är alldeles nödvändigt. Befolkningsutvecklingen är en fråga av det existentiella slaget likväl som frågan om kommunens identitet. Vid genomläsningen av förorden har resonemang av det existentiella slaget eftersökts.

Nästa avsnitt i rapporten behandlar ett antal studier som genomförts av styrelseordförandes förord i börsnoterade företag. Studierna sammanfattas och utgör en referensram för tolkning av politikerförorden. Därefter redovisas och analyseras innehåll och budskap i de studerade politikerförorden. I rapportens avslutande avsnitt återfinns studiens slutsatser och allmänna reflektioner.



## 3. Förordens funktion – en referensram

Förorden är en av de mest lästa delarna i årsredovisningarna för börsnoterade företag (Jones, 1988) och kan därför betraktas som en central och viktig del av dokumentet. Det finns klara indikationer på att de verbala kommentarerna över lag har stor betydelse för användarna, till och med så stor betydelse att de för vissa användare överstiger den kvantifierbara finansiella informationen i årsredovisningen (Smith & Taffler, 1995). Samtidigt är förorden inte föremål för revision och även om de granskas av intressenter av olika slag (Smith & Taffler, 2000) finns det ett handlingsutrymme vid upprättande av förorden. Ledningen har av naturliga skäl ett kunskapsövertag gentemot intressenter som är förvisade till att informera sig genom den externa redovisningen. I enlighet med ekonomisk teori, som utgår från grundantagandet att alla individer maximerar sin egen nytta, förväntas handlingsutrymmet som uppstår användas på ett opportunt sätt. Antagandet är en vanligt förekommande utgångspunkt i litteraturen (Merkel-Davies & Brennan, 2007) och av naturliga skäl blir det då högst relevant att studera hur den frivilliga informationen i förorden utformas och vilka budskap som förmedlas. Fortsättningsvis förs i detta avsnitt ett resonemang utifrån genomförda studier av styrelseordförandes förord i börsnoterade företag som är relevanta för att utveckla en referensram för tolkning av politikerförorden. I resonemangen återkommer vi till antagandet om nytto-maximerande individer. Ett antagande som kan synas vara en aning märkligt.

### **Ett medel för intrycksstyrning**

En del av litteraturen om styrelseordförandes förord behandlar förekomsten av intrycksstyrning (*impression management*) och på vilket sätt det kan förekomma. Clatworthy & Jones (2006) definierar intrycksstyrning på följande sätt.

*“Impression management can be viewed as the tendency for individuals or organisations to use data selectively so as to present themselves in a favourable light.” (sid. 494)*

Alla företag antas ha ett behov av att redovisa en positiv bild av verksamheten, men framförallt antas det vara viktigt för olönsamma företag som därigenom förflyttar fokus från de bekymmer som finns. Ett stort antal studier har genomförts inom området, varav några är värda att uppmärksamma som en illustration av vad utförda och avrapporterade studier påvisar.

En studie genomförd av Smith & Taffler (1995) visar att styrelseordförandes förord utgör en god indikation på företagets finansiella situation. En annan studie av samma forskarduo (Smith & Taffler, 2000) visar att den frivilliga informationen som förorden utgör innehåller värdefull information om företagets finansiella framtid, förutsatt att de analyseras på ett relevant sätt. Studierna antyder att förorden innehåller information som kompletterar och stödjer övriga uppgifter i årsredovisningen även om det finns spår av intrycksstyrning.

En senare studie genomförd av Clatworthy & Jones (2006) visar att intrycksstyrning förekommer i förorden. Studien baseras på ett urval av företag som var extremt lönsamma respektive extremt olönsamma. Jämförelsen av ytterligheterna påvisar att förorden i de lönsamma företagen i större utsträckning hänvisar till finansiella nyckeltal som vinster och försäljning, medan förorden i de olönsamma företagen i större utsträckning kommenterar framtiden. Att det finns en stark fokus på framtiden betraktas vara ett uttryck för att de negativa nyheterna (om uteblivna vinster) tonas ner eller att uppmärksamheten förflyttas mot faktiskt förekommande positiva nyheter om framtiden och därigenom minskar betydelsen av de dåliga nyheterna. Samtidigt väcks den högst relevanta frågan om intrycksstyrningen är medveten eller omedveten, även om det flesta studier implicit antar att agerande är medvetet (Clatworthy & Jones, 2006). Det är inte heller förvånande eftersom det ligger i linje med antagandet om nyttomaximerande individer.

Merkel-Davies med flera (2011) har en helt annan utgångspunkt. De bortser från ekonomisk teori och det inom teoribildningen centrala antaganden om nyttomaximerande individer och anlägger istället ett socialpsykologiskt perspektiv. Argumentet för det valda perspektivet är att sociala relationer utgör en viktig del av ansvarsutkrävandet, där ledningen anteciperar hur händelser som det rapporteras om kommer att uppfattas av intressenter. De förvän-

tade reaktionerna föregås genom försök att styra intressenternas uppfattning om organisationens resultat och/eller genom att i efterhand skapa mening av vad som hänt genom att koppla ihop händelser, det vill säga retrospektivt meningsskapande. Två olika former av intrycksstyrning antas kunna förekomma; antingen genom att en felaktig bild förmedlas (förordet avviker från årsredovisningen i övrigt) eller genom att en rättvisande men gynnsam bild förmedlas (förordet stämmer överens med årsredovisningen i övrigt). Negativa besked och resultat, verksamhetsmässigt och ekonomiskt, antas orsaka intrycksstyrning och/eller retrospektivt meningsskapande.

Studiens resultat ger inte stöd för antagandet att förorden används för att skapa ett intryck som avviker från årsredovisningen i övrigt. Negativa resultat orsakar inte intrycksstyrning, utan i förorden för företag med sådana besked ägnar sig styrelseordföranden åt att skapa mening genom att förklara beslut och handlingar och koppla ihop dem med den situation som uppstått. Där- emot noteras att stora företag är mer benägna att förmedla en gynnsam bild, även om det överlag fanns en tendens till positiva budskap i alla förord. Studien visade att fyra gånger fler positiva än negativa ord återfanns i förorden.

### **Mörklägning genom varierande läsbarhet**

En del av litteraturen som behandlar intrycksstyrning i styrelseordförandes förord fokuserar det som benämns varierande läsbarhet (*variability of readability*). Förordens läsbarhet studeras genom modeller som mäter texternas komplexitet. Särskild uppmärksamhet ägnas åt förordens komplexitet i relation till förmedling av positiva och negativa nyheter. En i sammanhanget vanligt förekommande utgångspunkt för studierna är den så kallade mörklägningshypotesen (*obfuscation hypothesis*) vars innebörd är att negativa nyheter mörkläggs eller tonas ner genom en ökad komplexitet i kommentarerna. Det antas därmed minska informationens begriplighet (*understandability*) för användarna. Positiva nyheter i förorden förväntas däremot beskrivas på ett enkelt och tydligt sätt för att uppnå en ökad begriplighet.

Smith & Tafflers (1992) empiriska studie ger stöd för dessa antaganden; låg läsbarhet av förorden sammanfaller med en svag finansiell utveckling och hög läsbarhet sammanfaller med en stark finansiell utveckling. Studien visar alltså att förorden i de studerade företagen med en svag finansiell utveckling är mer komplicerade vad gäller meningsuppbyggnad och ordval än i företag med en stark finansiell utveckling. En annan studie av förorden har genomförts av Courtis (1998). I studien fokuseras förordens olika delar och antagandet är att dåliga nyheter behandlas i mittendelen av förorden.

I enlighet med mörkläggningshypotesen antas mittendelen vara mer komplicerad än inledningen och slutet av förordet. Den empiriska studien visade också att det fanns skillnader mellan förordens inledning, mitt och slut. Mest avancerad var mittendelen helt i enlighet med antagandet. Enklast var inledningen medan slutet beskrivs som ett mellanting av inledningen och mitten. Skillnader mellan förordens läsbarhet noterades också beroende på i vilken utsträckning företagen uppmärksammades i massmedia. De framträdande företagen hade årsredovisningar som innehöll mer komplicerade förord vilket även det är i enlighet med mörkläggningshypotesen. Studiens övergripande slutsats var att förorden hade en långtgående variation i läsbarhet.

Samtidigt finns det studier som visar helt andra resultat och slutsatser. En sådan studie har genomförts av Clatworthy & Jones (2001). Utgångspunkten utgörs till stor del av kritik mot Courtis (1998) studie som anses vara både motsägelsefull och innehållande tveksamma tolkning av de empiriska resultaten. Det ansågs därför vara relevant att upprepa studien för att pröva slutsatserna. Clatworthy & Jones (2001) övergripande slutsatser visar sig också stå i direkt strid med dem som Courtis (1998) redovisar. Studien visar att förordens läsbarhet varierar mer i företag som redovisar vinster än i företagen som redovisar förluster. Att förorden skulle användas för att mörklägga dåliga nyheter får således inte stöd. Variationen avseende förordens olika delar förklaras av den tematiska strukturen, inte av mörkläggningshypotesen. Förorden inleds på ett allmänt sätt och innehållet blir därefter mer specifikt och djupgående i följande delar. Inte heller Rutherford (2003) finner stöd för mörkläggningshypotesen i sin studie, även om han menar att det inte kan uteslutas att de verbala kommentarerna används på ett sådant sätt i andra delar av årsredovisningen. Courtis (2004) pekar i en studie på skillnader mellan olika delar av årsredovisning och ser det som en konsekvens av att underlag till årsredovisningen framställs av olika personer.

#### **Politikerförorden – ett annat perspektiv**

Det förda resonemanget visar att det inte finns någon entydighet avseende förordens funktion. En del studier antyder att intrycksstyrning förekommer i förorden medan andra studier framhåller andra förklaringar till förordens struktur, innehåll och budskap. Referensramen kan synas splittrad, men det är inte så konstigt eftersom det helt enkelt är sådant läget är. En genomgång av förordslitteraturen föranledde exempelvis Jones & Shoemaker (1994) att dra slutsatsen att ”results are confused and contradictory” (sid. 228). Även

en senare litteraturgenomgång av Merkl-Davies & Brennan (2007) påvisar motstridiga resultat i den befintliga litteraturen.

Att de beskrivna studierna behandlar styrelseordförandes förord i börsnoterade företag innebär att förutsättningarna på många sätt skiljer sig från kommunala förhållanden. Förekomsten av intrycksstyrning och mörkläggning av dåliga nyheter kopplas framförallt samman med aktiemarknaden och att den förmedlade informationen kan komma att påverka värdet på företaget och ersättningen för ledningen. Av nödvändighet måste ett annat perspektiv anläggas när politikerförorden studeras. Den kommunala verksamheten präglas av en helt annan öppenhet och information förmedlas inte endast genom årsredovisning och andra formella dokument, utan även i öppen debatt. Däremot utkrävs ansvar baserat på de ekonomiska och verksamhetsmässiga resultaten som redovisas i årsredovisningen. Det kan därför vara som så att intrycksstyrning förekommer.

Vid tolkningen av förordens innehåll och budskap utgör referensramen ett stöd även om resonemangen svårligen kan översättas direkt. En i sammanhanget relevant studie, som inte fördrar närmare anpassning, genomfördes av Brorström (2003). Studien behandlar innehållet i politikerförorden i 28 västsvenska årsredovisningar med särskilt fokus på förordens första och sista mening. Det visade sig att samtliga studerade årsredovisningar innehöll politikerförord. Resultaten från studien visar att nästan inga förord var problematiserande, utan de var framförallt optimistiska och i några fall beskrivande. Det konstaterades också att förorden hade en stark ekonomifokus. Förorden inleddes med ekonomirelaterade kommentarer som förmedlade både positiva och negativa utfall medan avslutningen framförallt behandlade positiva aspekter som personalens goda arbete under det gångna året.

## 4. Politikerförordens innehåll och budskap

Politikerförorden ger en översiktlig bild av kommunens utveckling under det gångna året och vilka de viktiga frågorna är och har varit. Politikerförorden är precis som de är tänkta en bra ingång för fortsatt läsning av årsredovisningen. Intrycket efter en genomläsning av förorden är att successiva förbättringar sker över tid. Innehållet blir alltmer genomtänkt och texterna alltmer välformulerade. Förstameningarna är mer intresseväckande och allt färre inleder årsredovisningen med att upplysa om att det nu har gått ett år till sedan förra gången eller att ett år går fort, även om det fortfarande finns exempel på sådana förstameningar. Den ökade omsorgen om hur förorden inleds kan ses som ett uttryck för att större möda läggs ned på att skapa intresse för den kommunala årsredovisningen.

Genomgången av årsredovisningarna visar att samtliga dokument innehåller politikerförord. Den klart vanligaste varianten är att det återfinns ett politikerförord och att detta är författat av kommunstyrelsens ordförande. Så är det i inte mindre än 42 av 52 årsredovisningar. I åtta av årsredovisningarna återfinns två politikerförord, ett från kommunstyrelsens ordförande och ett från en företrädare för den politiska oppositionen, vanligen kommunstyrelsens vice ordförande. I två årsredovisningar förekommer ett samförfattat förord. I den ena årsredovisningen är det kommunstyrelsens ordförande och vice ordförande som gjort gemensam sak och i den andra årsredovisningen är det kommunstyrelsens ordförande och kommunchefen. Även det senare förordet har betraktats som ett politikerförord och ingår bland dem som studerats. Sammantaget omfattar studien 52 årsredovisningar och 60 politikerförord vars omfång, kvalitet och fokus varierar, men där det ändå varit möjligt att systematisera informationen i förhållande till den modell över kriser som tidigare har beskrivits. Hur och i vilken utsträckning ekonomi, effektivitet och det ödesmättade temat existens behandlas i förorden beskrivs fortsättningsvis i detta avsnitt.

## Ekonomi

Resonemang och kommentarer till den ekonomiska utvecklingen under det gångna året utgör en på det hela taget central del av politikerförorden, även om det är värt att notera att ekonomin inte alls behandlas i några av förorden. Det är förvisso ett begränsat antal förord där ekonomin inte behandlas men det är ändå förvånande med tanke på sammanhanget. Noterbart är också att skillnaden avseenden på vilket sätt ekonomin kommenteras. I en del av politikerförorden är kommentaren allmänt hållna medan det i andra förord är frågan om mer djupgående resonemang där den ekonomiska utvecklingen och situationen noggrant förklaras och sätts i relation till utveckling i omvärlden. Temat i dessa förord är i flera fall att kommunen var på väg in i ett besvärligt läge som följd av finanskrisen hösten 2008, men olika omständigheter räddade situationen och den faktiska utvecklingen innebar istället mycket goda ekonomiska resultat. Många kommuner gick från en tuff och besvärlig budgetprocess under 2009 till att redovisa betydande överskott i bokslutet för 2010. Följande citat får belysa hur politikerna uttrycker sig om situationen och den vändning som det hela tog.

*”När vi startade budgetarbetet var prognosen en kris och det finansiella läget i världen och Sverige darrigt. Det gjorde att vi fick dra i bromsen och föreslå en del tuffa åtgärder. Under året visade det sig att stadens ekonomi klarade sig bättre än vad de tidigare prognoserna visade.”*

*”Värsta scenariot uppstod aldrig, däremot gick förvaltningar och nämnder igenom sin verksamhet och sparade betydande belopp.”*

På sina håll uttrycker författarna till förorden en förnöjsamhet med den ekonomiska utvecklingen i förhållande till planer, budgetar och tidigare prognoser. Ekonomin var i fokus och det samlade resultatet av besparingar och förbättrade intäkter blev stora överskott. Samtidigt är stora överskott en omständighet som föranleder mer utförliga analyser, kommentarer och förklaringar. Följande citat illustrerar kommentarernas inriktning.

*”Årets ekonomiska resultat blir starkt, vilket kan tyckas märkligt då vi fortfarande lider av sviterna efter lågkonjunkturen. Förklaringen är emellertid två stora poster på intäktssidan som båda är av tillfällig karaktär. Det ena är det extra statsbidrag som utbetalades under året och det andra är vår reavinst (...).”*

*”Årets resultat är toppenbra! Över 50 miljoner plus, problemet är bara att det beror på att Anders Borg (M) gett oss tillfälliga statsbidrag, engångspengar under valår 2010.”*

*”Det finns en del som undrar varför en kommun ska gå med överskott och att man istället borde använda dessa pengar i verksamheterna. Det är dock så att för att kommunen ska kunna genomföra framtida investeringar, inom till exempel äldreboenden, förskola och skola, måste kommunen leverera ett överskott. Det är egentligen inte konstigare än helt vanlig hushållsekonomi – för att kunna köpa något måste man först spara.”*

Budskapen i kommentarerna till överskotten är som framgår av olika slag. Det första citatet illustrerar ett politikerförord där kommunstyrelsens ordförande refererar till tillfälliga intäktsförstärkningar. I förordet finns ett positivt förhållningssätt till ekonomin och resultatet men med budskapet att överskottet är en följd av tillfälliga intäktsförstärkningar. Överskottet framstår följaktligen som bättre än vad det egentligen är. Något förord från den politiska oppositionen återfanns för övrigt inte i den aktuella årsredovisningen.

Det andra citatet berör delvis samma omständighet med tillfälliga intäkter som förklaringen till ett betydande överskott. Skillnaden är att kommentaren författats av oppositionsrådet i den kommunen. Både oppositions- och majoritetsråd kan under vissa omständigheter följaktligen finna anledning att kommentera ett betydande överskott och därvid argumentera för att resultatet egentligen inte är så starkt som det framstår.

Det tredje citatet illustrerar att det finns andra sätt att motivera betydande överskott än att hänvisa till faktiska omständigheter. Förordet i fråga är författat av kommunstyrelsens ordförande och utgör ett exempel på dem som utifrån ett principiellt resonemang motiverar betydelsen av att redovisa överskott i en kommun. Ansatsen innebär att de tillfälliga medlen som staten tillfört kommunsektorn och andra omständigheter inte kommenteras närmare.

Även i de fall där mindre överskott redovisas kommenteras utfallet. Att döma av kommentarerna så förefaller författarna till en del av förorden i de närmaste vara överraskade över utvecklingen som skett. Det goda arbetet internt i kommunen betonas likväl som en allmän konjunkturuppgång, däremot behandlas inte det tillfälligt förhöjda statsbidragen och de tillfälliga konjunkturstöden. En i sammanhanget inte obetydande förklaring till



det redovisade resultatet kommenteras följaktligen inte. Liknande tendenser framträder även i förorden där underskott redovisats eller där antagna finansiella mål inte har uppnåtts.

*”Regeringens stöd till kommunerna har visserligen förbättrat läget men är inte på långt när tillräckliga. Dessutom försvinner dessa extra stöd 2010.”*

*”Problemen med ekonomin har tyvärr fortsatt från 2009. Redan tidigt 2010 visade månadsrapporterna röda siffror. En hel del har gjorts för att minska förlusten men resultatet för 2010 visar ändå på ett stort underskott.”*

Antingen anges att tillförda medel från staten varit alltför begränsade eller på annat sätt inte bidragit till att förbättra kommunens ekonomiska situation. Som det andra citatet illustrerar förekommer det också att omständigheterna rörande de tillfälliga medlen inte behandlas alls.

Kommentarerna till ekonomin är som framgår utformade på olika sätt, men genomgående gäller att det är anmärkningsvärt få som relaterar det ekonomiska resultatet till en finansiell strategi eller till en definierad innebörd av kommunallagens krav på god ekonomisk hushållning. Årets resultat blir ett orelaterat tal och är därför svårbedömt (jämför Brorström och Donatella, 2010). Här finns utrymme för politikerna att föra fördjupade resonemang.

## Effektivitet

Budskapet är nästan genomgående att verksamheten i kommunen är omfattande och av hög kvalitet trots de svåra resursmässiga förutsättningar som råder. Resonemang om effektivitetsbrister och möjligheter till mer effektiva arrangemang förekommer förvisso, men är mycket ovanliga. Politikerförorden innehåller ofta stort beröm av verksamheterna och uppskattning av medarbetarnas förmåga att hantera en besvärlig situation.

Få kommentarer lämnas avseende huruvida kommunerna har en god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv. De omfattande bedömningar som görs av måluppfyllelse och som redovisas i särskilda avsnitt i årsredovisningen kommenteras i begränsad utsträckning. Kommunerna uppfattas således vara synnerligen effektiva redan och så mycket mer går inte att göra. Två citat får illustrera uttryckssättet.

*”Vi kan konstatera att verksamheterna i vår kommun fortsatt ett idogt arbete med att förbättra och anpassa verksamheten utan att dra på sig onödigt utökade kostnader.”*

*”Vård- och omsorgsverksamheten för våra äldre har genomgått stora förändringar som lett till fantastiska förbättringar.”*

Förhållningssättet är att verksamheten fungerar mycket väl under de förutsättningar som råder och möjligheter till effektivisering är begränsade. Vi noterar dock att en problematisering av det ekonomiska resultatet i relation till verksamhetens resultat förekommer, och då framförallt i årsredovisningarna där politikerförord återfinns från företrädare för majoritet och opposition. Ett exempel på detta är hämtat från en årsredovisning med två förord. Det första citatet är från kommunstyrelsens ordförande och det andra från kommunstyrelsens vice ordförande.

*”Trots ett så stort överskott, vågar vi nog påstå att vi haft en bra nivå på servicen till våra medborgare.”*

*”Jag tänker framförallt lyfta fram det som jag tror att kommunstyrelsens ordförande bortser från eller ’glömmer’ att nämna. (...) Resultatet är mycket bra men orsakerna till detsamma är inte lika bra, framtidssatsningar lyser med sin frånvaro, beslutade investeringar har inte blivit gjorda (...).”*

Kommunstyrelsens ordförande som företrädare den politiska majoriteten är tämligen defensiv i sin kommentar men behandlar till skillnad från en del andra politikerförord explicit kopplingen mellan ekonomi och verksamhet. Kommunstyrelsens vice ordförande, som företrädare för oppositionen, är betydligt mer kritisk i sin kommentar och uppenbarligen av uppfattningen att det stora överskottet är en konsekvens av att alltför lite resurser satsats i verksamheterna. Liknande kritiska kommentarer återfinns även i flertalet av förorden från företrädare för oppositionen. Här följer två talande exempel.

*”Det är med avseende på vad vi levererar som vi ska göra bedömningen om vi har ett bra eller dåligt [ekonomiskt] resultat.”*

*”Även år 2010 gör kommunen ett förvånansvärt bra resultat, plus 16,4 miljoner kronor. Nämnderna har, som vi börjat vänja oss vid, en beundransvärd budgetdisciplin. Dock måste påpekas att disciplinen ibland får önskade konsekvenser (...).”*

Men även om oppositionsföreträdaren är betydligt mer kritiskt orienterad i sina förord och gör en poäng av koppling mellan ekonomi och verksamhet så innehåller dessa förord även beröm och positiva omdömen. Ett sådant exempel är förordet där oppositionsföreträdaren efter några inledande positiva kommentarer behandlar negativa omständigheten med ”eskalerande kostnader” inom sociala verksamheter och överskriden budget trots tilläggsanslag. Direkt efter framförd kritik så summeras det förda resonemanget med följande rader.

*”Sammanfattningsvis vill jag ändå poängtera att jag ser stora möjligheter för vår kommun att utvecklas positivt framöver.”*

Även om det förekommer kritik avslutas förorden med positivt orienterade kommentarer och förhoppningar om en gynnsam framtid.

## Existens

Av alldeles avgörande betydelse för kommunernas utveckling är befolkningsutvecklingen. Förorden är fyllda med redovisningar av förändringar av antalet invånare i kommunen och förhoppningar om antalet invånare i framtiden. De allra flesta ser positivt på situationen. Många av dem som redovisar minskningar uppmärksammar problemet, men uttrycker samtidigt förhoppningar om tillväxt i framtiden. Dessa kommuner har nämligen en plan för hur det ska bli fler invånare i kommunen. Bostadsbyggandet ska öka och satsningar av olika slag ska göra kommunen mer attraktiv. Några få är allvarligt bekymrade och ser små möjligheter till expansion. Går det inte att vända utvecklingen, och varför skulle det gå att göra det när geografiskt läge och sysselsättningsutveckling talar emot, så finns det små möjligheter till en gynnsam utveckling. Synen på befolkningsutveckling och vilken betydelse den har illustreras av följande citat.

*”Den sista november räknades antalet invånare till 13 223, vilket innebär en ökning med 37 personer, ett resultat att verkligen glädjas åt.”*

Under rubriken existens hör också de resonemang som förs i förorden om hållbar utveckling. Nästan alla förord behandlar vikten av en hållbar utveckling och redovisningar lämnas av hur kommunen arbetar för att åstadkomma positiva effekter på miljön. Det har skett ett genombrott för begreppet och fenomenet hållbar utveckling och många förhåller sig till problematiken som ju onekligen är av existentiell karaktär. Det finns en fokus på miljö och energi-

frågor men en del förord hanterar också den vidare innebörden av hållbar utveckling.

Existens kan också knytas till händelser som bekräftar eller stödjer kommunen ur ett rumsligt perspektiv. Vad som sker på den geografiska platsen som är kommunen blir ett slags identitet. Händelser som av olika skäl är viktiga för kommunen framhålls i politikerförorden och utgör ett led i att befästa kommunens identitet. Händelserna som uppmärksammas varierar. De är stora såväl som små, men är nästan alltid av det positiva slaget där budskapet är att kommunen utgör en attraktiv plats. Händelserna vittnar om en hög kvalitet på samhällsservicen vilket är ett uttryck för självständighet.

*”Äntligen, efter åtta års väntan, fick vi vårt Systembolag som näst sista kommun i Sverige. För att öka vår handel inom kommunen var detta en viktig milstolpe samtidigt som servicen till våra kommuninvånare ökat.”*

Förorden innehåller också rikligt med hänvisningar till erhållna utmärkelser, nomineringar, mätningar eller att kommunen på annat sätt uppmärksammas i positiva sammanhang och ordalag. Följande kommentarer illustrerar förhållningssätten i förorden.

*”I en Sifundersökning som presenterades nyligen placerar sig Halmstad på en hedrande tredjeplats när svenskar får bedöma 28 stora kommuners attraktivitet.”*

*”Skolans resultat har under 2010 satt Essunga på kartan. Riksmedia har uppmärksammat hur Essunga från ett bottenresultat 2007 gått till att bli en av de bästa.”*

*”Till sist kan jag inte låta bli att glädjas åt både besked och motivering till att vi utsetts till Årets Tillväxtkommun av Arena för tillväxt.”*

Som framgår av sammanställningen behandlas flera olika aspekter av det existentiella slaget i förorden. Även områdena ekonomi och effektivitet behandlas i förorden även om det sker i varierande utsträckning.

## 5. Politikerförordens funktion

Politikerförordets huvudsakliga funktion är att kortfattat informera om det gångna året och fokusera på händelser som är betydelsefulla för kommunen. Genomgående gäller att förhållningssättet i politikerförorden är positivt. Den positiva prägeln kan betraktas som en form av intrycksstyrning eftersom kommunen framställs på ett gynnsamt sätt. Det stämmer väl överens med den tidigare studien av politikerförord som påvisade att förorden framförallt var optimistiska medan få var beskrivande och nästan inga problematiserande (Brorström, 2003). Det stämmer även överens med studier av styrelseordförandes förord i börsnoterade företag som pekar på att ett positivt förhållningssätt är vanligt förekommande, även i de fall där det inte finns stöd för att intrycksstyrning förekommer.

Dåliga nyheter eller en problematisering av de verksamhetsmässiga och ekonomiska resultaten är inte vanligt förekommande, framförallt är det sällsynt när årsredovisningen endast innehåller ett politikerförord. Samtidigt är det kanske inte så konstigt eftersom förordet vanligen författats av kommunstyrelsens ordförande och framförd kritik därmed skulle kunna uppfattas som en kritik mot den egna politiken. När årsredovisningen innehåller politikerförord från både majoritets- och oppositionsföreträdare är förorden mer problematiserande till sin karaktär. Företrädaren för majoriteten föregår kritiken från intressenter av olika slag (jämför Merkl-Davies med flera, 2011) och då framförallt oppositionsföreträdaren genom att händelser under året kopplas ihop och utgör en förklaring till utfallet som redovisas i årsredovisningen, det som benämns retrospektivt meningsskapande, på ett mer balanserat och delvis mer problematiserande sätt. Även oppositionsföreträdaren ägnar sig åt att koppla ihop händelser men gör det på ett annat sätt. Överlag är förorden från oppositionsråden mer problematiserande och en koppling görs mellan ekonomi och verksamhet. Politikerförordet i den kommunala årsredovisningen är emellertid inte rätt forum för en rejäl och kritisk debatt. För även om dåliga nyheter kommenteras och problematiserande resonemang förs så avslutas förorden nästan alltid med positiva budskap.

I politikerförorden där problematiserande resonemang förs och det ges uttryck för en bekymmersam situation, med en besvärlig ekonomisk och/eller befolkningsmässig utveckling, kommenteras framtiden med stor tillförsikt och förhoppningar finns om en positiv utveckling. Samtidigt är det ibland svårt att förstå varför den negativa trenden som präglat utvecklingen skall brytas just nu och av vilka anledningar. Att förflytta fokus mot framtiden kan som Clatworthy & Jones (2006) påvisar vara ett sätt att mildra rapporteringen av den negativa utvecklingen, och möjligen är fokuseringen på framtiden ett uttryck för detta.

Samtidigt visar politikerförorden att det inte är självklart vad som utgör en dålig nyhet när det gäller den kommunala ekonomin. För inte ens överskott i paritet med antagna finansiella mål behöver betyda att kritik uteblir, dessutom förekommer kritik för att årets resultat var alltför starkt eller alltför svagt. Vi noterar också att det ekonomiska resultatet förklaras på skilda sätt och att hänvisningar till de extra medlen från staten kommenteras på olika sätt och i vissa förord utelämnas helt.

Positiva händelser uppmärksammas i de allra flesta politikerförorden. Noterbart är att det återkommande hänvisas till utmärkelser eller mätningar och sammanställningar genomförda av externa aktörer. Av någon anledning utelämnas helt mätningar och bedömningar som har en intern prägel. Föreliggande studie har till skillnad från Merkl-Davies med flera (2011) inte gjort några systematisk jämförelse mellan förordens innehåll och budskap och årsredovisningen i övrigt. Vi kan därför inte uttala oss om intrycksstyrningen som förekommer i förorden ger en bild som avviker eller överensstämmer med årsredovisningen i övrigt. Vi kan dock konstatera att jämförelserna och mätningarna som genomförs naturligtvis medför att kommuner faller mindre väl ut, men det är inget som uppmärksammas i politikerförorden.

Politikerförordens struktur är tämligen likartad, där inledningen av förordet vanligen är allmänt hållen. Därefter blir resonemanget mer djupgående och i några fall problematiserande för att avslutas med en sammanfattning bestående av positiva omdömen och ett tack till personalen för det goda arbetet. Strukturen på förorden sammanfaller således med Courtis (1998) idé om att dåliga nyheter mörkläggs genom att presenteras i mitten av förorden. Mörkläggningshypotesen har emellertid ingen bäring i det här fallet som förklaring till förordens struktur, utan precis som Clatworthy & Jones (2001) finner vi förklaringen till förordens utformning i den tematiska strukturen. Förorden utformas på samma sätt oavsett om det är goda eller dåliga nyheter som förmedlas. Däremot finns tendenser till ett agerande i enlighet

med mörkläggningshypotesen vad gäller förordens innehåll och budskap eftersom vissa uppgifter helt uppenbart har utelämnats.

Vi noterar också att precis som med så mycket annat påverkas förordens innehåll och budskap av trender och moden. 2010 års politikerförord innehåller många kommentarer till vikten av en hållbar utveckling vilket inte var fallet när 2002 års politikerförord studerades (se Brorström, 2003). Den tidigare studien, som för övrigt använde begreppet miljöfrågor, visade att det var få sådana kommentarer. Däremot fanns en stark fokus på personalförhållanden och då framförallt ohälsa och sjukskrivningar. Vid tidpunkten var det ett särskilt aktuellt tema eftersom ökande kostnader för sjukfrånvaro hade aktualiserat frågan om kommuners (och även andra organisationers) skyldighet att redovisa personalens sjukfrånvaro i årsredovisningen. De dagsaktuella frågorna får följaktligen genomslag i politikerförorden.

Årsredovisningarna har i sammanfattning fyra budskap till läsarna: (1) ekonomin är under kontroll, (2) kommunens verksamhet är effektiv, (3) befolkningsutvecklingen är avgörande för kommunens framtida utveckling och (4) satsningar sker på hållbar utveckling med fokus på att skapa effektivitet i miljö- och energisystem. Den bild som förmedlas är att kommunerna är effektiva välfärdsproducenter där den viktigaste utmaningen är att vara attraktiv och utveckla infrastrukturen för att därigenom få till stånd en ökning av antalet invånare i kommunen. De kommuner som idag har en negativ befolkningsutveckling har alla planer på hur en förändring av trenden ska komma till stånd.

Alla kommuner kan inte växa, alla är inte effektiva och alla har inte kontroll på ekonomin. Årsredovisningarna förmedlar tillsammans ett positivt intryck av kommunsektorn. Problematisering, självkritik och djuplodande resonemang om hur välfärdsuppdraget ska hanteras i en krympande ekonomi med allt större behov av samhällelig service inom äldreomsorgen och hälso- och sjukvården är i inte teman för den politiska majoriteten i årsredovisningstexten. Den dagen den typen av frågor behandlas utifrån ett ideologiskt perspektiv kommer förorden att bli riktigt intressanta läsningar.

Rapporten inleddes med att nämna att årsredovisningen genomgått betydande förändringar under de senaste decennierna och det finns avslutningsvis anledning att återvända till denna notering. Att döma av förorden så har även attityderna till dokumentet förändrats under perioden. Vi avslutar med några utdrag från förorden som vittnar om attitydförändringen och det värde som årsredovisningen tillskrivs.

*”Du som håller denna redovisning i din hand har ett stycke skön läsning framför dig.”*

*”Det här är ett fantastiskt dokument som i ärlighetens namn får allt för liten uppmärksamhet.”*

Inte dåligt för ett dokument som av många tidigare har uppfattats vara av underordnad betydelse.



# Referenser

Brorström, B. (2003). *”Vad är det de säger och varför? Om informationsinnehållet i politikerförordet”*. KFi-rapport nr 66. Göteborg: KFi.

Brorström, B. & P. Donatella (2010). *”Tre tankar om redovisning: Bekräftelse och förnyelsebehov.”* KFi-rapport nr 110. Göteborg: KFi.

Brorström, B., P. Donatella & H. Petersson (2007). *”Allt om kommuners årsredovisning”*. Lund: Studentlitteratur.

Clatworthy, M.A. & Jones, M.J. (2001). “The effect of thematic structure on the variability of annual report readability”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 14, sid. 311–26.

Clatworthy, M. & M.J. Jones (2003). “Financial reporting of good news and bad news: Evidence from accounting narratives”. *Accounting and Business Research*, vol. 33, sid. 171–185.

Clatworthy, M. A. & M.J. Jones (2006). ”Differential reporting patterns of textual characteristics and company performance in the chairman’s statement”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 19, sid. 493–511.

Conaway, R. N. & W. J. Wardrope (2010). “Do Their Words Really Matter? Thematic Analysis of U.S. and Latin American CEO Letters”. *Journal of Business Communication*, vol. 47, sid. 141–168.

Courtis, J.K. (1998). “Annual report readability variability: tests of the obfuscation hypothesis”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 11, sid. 459–471.

Courtis, J.K. (2004). "Corporate report obfuscation: artefact or phenomenon?". *British Accounting Review*, vol. 36, sid. 291–312.

Hopwood, A.G. (1996). "Introduction". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, sid. 55–56.

Jones, M.J. (1988). "A longitudinal study of the readability of the chairman's narratives in the corporate reports of a UK company". *Accounting and Business Research*, vol. 18, sid. 297–305.

Jones, M.J. & P.A. Shoemaker (1994). "Accounting Narratives: A Review of Empirical Studies of Content and Readability". *Journal of Accounting Literature*, vol. 13, sid. 142–184.

Jonäll, K. & G. Rimmel (2010). "CEO letters as legitimacy builders: coupling text to numbers". *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, vol. 14, sid. 307–328.

Merkel-Davies, D.M. & Brennan, N.M. (2007). "Discretionary disclosure strategies in corporate narratives: incremental information or impression management?". *Journal of Accounting Literature*, vol. 26, sid. 116–196.

Merkel-Davies, D. B., N. M Brennan & S. J. McLeay (2011). "Impression management and retrospective sense-making in corporate narratives: A social psychology perspective". *Accounting, Auditing & Accountability journal*, vol. 24, sid. 315–344.

Rutherford, B.A. (2003). "Obfuscation, Textual Complexity and the Role of Regulated Narrative Accounting Disclosure in Corporate Governance". *Journal of Management and Governance*, vol. 7, sid. 187–210.

Silverman, D. (2006). *Interpreting qualitative data: methods for analyzing talk, text, and interaction*. SAGE Publications Ltd.

Smith, M. & R.J. Taffler (1992). "The chairman's statement and corporate annual Performance". *Accounting and Finance*, vol. 32, sid. 75–90.

Smith, M. & R.J. Taffler (1995). "The incremental effect of narrative accounting information in corporate annual reports". *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 22, sid. 1195–1210.

Smith, M. & R.J. Taffler (2000). "The chairman's statement – a content analysis of discretionary narrative disclosures". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 13, sid. 624–646.

Weick, K. E. (1995). *"Sensemaking in organizations"*. SAGE Publications Ltd.

# Juryutlåtande avseende 2010 års bästa västsvenska årsredovisning

De kommunala årsredovisningarna håller en god kvalitet. Det är ett väl genomarbetat dokument som beskriver ekonomi och verksamhet med fokus på det gångna året. Årsredovisningarna är strukturmässigt tämligen lika varandra och det övergripande budskapet sammanfaller. Kommunen är en bra plats, verksamheten fungerar väl och det finns en god kontroll över ekonomin. Få kommuner avviker från detta mönster i det budskap som lämnas.

Kvalitetsskillnaderna är små mellan årsredovisningar. Det finns några som är bättre, till och med mycket bra, och det finns fortfarande några som är undermåliga. Juryn konstaterar en ytterligare kvalitetsförstärkning, men det finns alltjämt en del att göra vad gäller problematisering och analyser av utvecklingen av ekonomi och verksamhet.

Juryn vill i år uppmärksamma två årsredovisningar som återkommit i gruppen av de bästa. Härryda kommun har en väldisponerad årsredovisning med en tillgänglig verksamhetsredovisning. Hjo kommun har en årsredovisning av genomgående god kvalitet med en intresseväckande uppdelning efter politikområden. Årsredovisningen sticker också ut genom det överraskande valet av bildmaterial.

En årsredovisning som utvecklats väsentligt är Tjörns. Årsredovisningsansvariga har inspirerats av tidigare vinnare i årsredovisningstävlingen och tagit vara på många goda idéer och kvaliteter. En särskild och egen kvalitet är den tillgängliga redovisningen av kommunfullmäktiges uppdrag till nämnder och styrelser och den åiterrapportering som redovisas.

En annan årsredovisning som väsentligt förbättrats är Sotenäs. Årsredovisningen är informativ med bland annat ett avsnitt där jämförelser görs med verksamhet och ekonomi i andra kommuner i norra Bohuslän och med en

perspektivgivande återblick 20 år tillbaka i tiden. Årsredovisningen har ett anorlunda och tillgängligt format.

Valet i år stod mellan två årsredovisningar av mycket hög kvalitet. Tvåan Göteborgs stad och årets vinnare. Göteborgs årsredovisning är ett dokument där en mycket omfattande verksamhet beskrivs på ett översiktligt men samtidigt innehållsrikt sätt. Några särskilt goda kvaliteter är den finansiella analysen utifrån den sammanställda redovisningen, intressanta avsnitt om stadsutveckling och klimatanpassning och ett politikerförord, nytt för i år, som har fokus på hållbar utveckling i en bred bemärkelse.

Den vinnande årsredovisningen är ett mycket genomtänkt dokument som förmedlar väsentlig information om kommunen, dess förutsättningar och utveckling på ett intresseväckande och tillgängligt sätt. Den är som en god bok om kommunal utveckling och de möjligheter och utmaningar som måste hanteras för att balansera mellan krav på framtida satsningar, god kvalitet i verksamheten och en god ekonomi. Årsredovisningen avspeglar professionalism i informationsåtergivning och analys. Många enskilda kvaliteter skulle kunna framhållas såsom till exempel välfärdsredovisningen, tioårsöversikten och sättet att redovisa faktauppgifter, men det är helheten som är årsredovisningens styrka. Årets bästa årsredovisning och årets vinnare är Tanums kommun.

### *Göteborg 111201*

*Björn Brorström, ordförande programansvarig KFi,  
rektor vid Högskolan i Borås,*

*Clas Collin, konsult, Reklamutveckling AB,*

*Pierre Donatella, biträdande föreståndare, KFi,*

*Hans Gavin 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](mailto:kfi@kfi.se)  
[www.kfi.se](http://www.kfi.se)