

# Budgetdokumentet

– varierande dokument med  
förbättringspotential

Hans Petersson

# Budgetdokumentet

– varierande dokument med förbättringspotential

Hans Petersson

U-rapport nr 114

ISBN 978-91-89458-10-9  
© KFi tillsammans med författaren 2023  
KFi – Kommunforskning i Västsverige  
c/o Göteborgs universitet  
Box 665  
405 30 Göteborg  
Tel 031-786 59 00  
E-post [kfi@kfi.se](mailto:kfi@kfi.se)  
[www.kfi.se](http://www.kfi.se)

# Förord

Kommunernas och regionernas årsredovisningar har utvecklats mycket de senaste decennierna. Utvecklingen har påverkats av lagstiftning, forskning, utbildning och tävlingar som stimulerat till utvecklingsinsatser, samtidigt som de har hjälpt till att identifiera och sprida goda exempel. Detta gör att vi numera har både kvalitativa kriterier och en utvecklad lagstiftning för vad en årsredovisning ska innehålla och vilka egenskaper den ska ha.

Kommunens budgetdokument är däremot ett beslutsunderlag som inte fått samma uppmärksamhet de senaste 30 åren. Detta kan till viss del förklaras av att utformningen av budgeten är beroende av vilken lokal styrmodell som tillämpas och därför varierar kommunens budgetdokument mer i utformning än vad årsredovisningar gör.

Vilka generella och specifika krav kan då ställas på ett budgetdokument? För att få svar på dessa frågor har Kommunforskning i Västsverige (KFi) ansett det angeläget att genomföra ett utvecklingsarbete med inriktning på budgetdokumentets utformning och innehåll. Det bör stimulera till en diskussion hur budgetdokumentet kan utformas för att bland annat harmoniera med årsredovisningen.

Kommunforskning i Västsverige (KFi) är utgivare av denna rapport. För rapportens sakinnehåll och slutsatser svarar författaren. Förhoppningen är att denna rapport ska stimulera till diskussion, utvecklingsinsatser och fortsatta studier av budgetdokumentets innehåll och användning.

*Hans Petersson*

KFi

# Innehåll

1. INLEDNING .....	6
2. LAGSTIFTNINGEN .....	11
3. BUDGETDOKUMENTET – EN STUDIE AV PRAXIS.....	14
4. IAKTTAGELSER OCH SLUTSATSER FRÅN PRAXISSTUDIEN .....	30
5. SYNPUNKTER ATT BEAKTA VID UPPRÄTTANDE AV BUDGETEN ...	35
6. FÖRSLAG TILL FORTSATTA STUDIER.....	45
BILAGA 1. ETT EXEMPEL PÅ ETT BUDGETDOKUMENT SOM SYNKRONISERAR MED ÅRSREDOVISNINGEN .....	47
BILAGA 2: UNDERSÖKNING AV ÅTTA KOMMUNER OCH TVÅ REGIONER.....	58

# 1. Inledning

## 1.1 Varför studier av budgetdokumentet?

Det viktigaste dokumentet för att kommuner och regioner ska kunna fullgöra sina åtaganden på ett ändamålsenligt och effektivt sätt är det årliga budgetdokumentet. I detta dokument anger fullmäktige vilken finansiering, mål och uppdrag som styr vilken verksamhet som kommunen eller regionen ska bedriva det kommande året. I en budgetkopplad organisation där målet är att bedriva effektiv verksamhet utifrån den finansiering som fullmäktige beslutar om, så utgör budgeten ytterst en begränsning eller restriktion för vilken verksamhet kommunen eller regionen ska och kan bedriva.

Inget kommunalt dokument innebär så mycket arbete som den årliga budgeten. Dokumentet är ett resultat av en budgetprocess som pågår under större delen av året och den involverar många beslutsfattare i organisationen, både politiker och tjänstemän.

Budgeten i kommuner och regioner är lagstadgad. När det gäller utformningen av budgetdokumentet, har lagreglerna fått en allt mindre betydelse över tiden. Praxis är betydligt mer betydelsefull än lagstiftningen. Det finns i dagsläget relativt begränsade studier kring hur budgetdokumentet utformas i kommuner och regioner jämfört med exempelvis årsredovisningen, vilken har varit föremål för betydande uppmärksamhet under de senaste 20–30 åren. Eftersom det finns få studier av budgetdokumentet är det angeläget att studera hur kommuner och regioner i praktiken utformar sina budgetdokument. En studie av budgetens kvaliteter och brister kan förhoppningsvis starta en diskussion kring hur den kommunala budgeten kan utvecklas ytterligare. Vidare ger en studie av budgetdokumentet förutsättningar för att kunna jämföra den med delårsrapport och årsredovisningen. Detta kan i sin tur bidra till att budgetdokument, delårsrapport och årsredovisning blir mer samstämmiga dokument. Detta bör i sin tur kunna bidra till ett lärande hos beslutsfattarna, som i slutändan leder till bättre och effektivare verksamhets- och ekonomistyrning.

## 1.2 Tillvägagångsätt för att studera budgeten i kommuner

För att kunna uppfylla rapportens övergripande syfte att kartlägga det kommunala budgetdokumentet gjordes inledningsvis ett riktat urval av 25 kommuner och fem regioner. Dessa kommuner och regioner lästes översiktligt. Av de 30 kommunerna och regionerna valdes i sin tur ut åtta kommuner och två regioner för en mer detaljerad kartläggning. Kommunerna är både stora och små kommuner belägna i olika delar av Sverige. Det bör poängteras att de utvalda kommunerna inte utgör ett tillräckligt stort urval för att ge en statistiskt säkerställd bild av praxis i kommuner, men urvalet har bedömts som tillräckligt för att identifiera intresseväckande frågeställningar kring kvaliteter och brister i budgetdokumentet.

Den budgeten som granskas för respektive kommun och region var den senaste publicerade budgeten på kommunens eller regionens hemsida. Dokumenten avser budgetperioden 2022–2024.

Utifrån en övergripande referensram, som beskrivs närmare i nästa avsnitt, studerades budgetdokumentet utifrån fem övergripande granskningsområden:

1. Övergripande struktur
2. Övergripande innehållsmässig information eller analyser
3. Finansiellt perspektiv
4. Verksamhetsperspektiv
5. Övrigt

Under varje granskningsområde formulerades ett antal operationella frågeställningar som är viktiga för att dokumentet ska leva upp till den övergripande referensramen som presenteras i nästa avsnitt. Ett exempel på en operationell frågeställning under område 3 "Finansiellt perspektiv" är "*Innehåller budgetdokumentet en finansiell analys och hur är en sådan i så fall strukturerad?*"? Övriga operationella frågeställningar som ligger till grund för studien redovisas i bilaga 1.

## 1.3 Beskrivning av referensram

För att kunna peka på olika övergripande och generella innehålls- och utseendemässiga kvaliteter och brister i budgetdokumentet, fordras att det först närmare bestäms vilka grundläggande krav som kan ställas på en budgethandling. Brian A. Rutherford har i boken "An introduction to modern financial reporting theory" beskrivit att ekonomisk information bör upprättas utifrån ett antal kvalitativa egenskaper härledda utifrån redovisningens uppgift och prin-

ciper för god redovisning. Flera av dessa egenskaper lyfts också fram i Rådet för kommunal redovisnings skrift "Konceptuella ramverk". De egenskaper som används är relevans-/väsentlighet, tillförlitlighet, jämförbarhet/kontinuitet, begriplighet och öppenhet. Dessa bör också kunna användas som referensram för vilka grundläggande krav som bör ställas på ett budgetdokument. Följande fem egenskaper har därför fått utgöra en slags bas för bedömning av innehålls- och utseendemässiga kvaliteter och brister i budgetdokumentet:

1. Med relevans och väsentlighet avses att lämnad ekonomisk information bör innehålla relevant och väsentlig information för användarna. Informationen bör vara av betydelsefull karaktär för användarnas beslutsfattande. Det är bra om budgetens texter är koncentrerade och väl genomarbetade. Om inte särskilda argument finns för motsatsen, ska budgetdokumentet inte vara för omfattande. Det bör också finnas en balans mellan redovisningen av verksamheten och ekonomin.
2. Tillförlitlighet handlar om att lämnad information i budgetdokumentet bygger på lagstiftning, god redovisningssed och gängse praxis. Värderingar och principer för att upprätta de finansiella rapporterna bör vara desamma som i årsredovisningen. Eventuella avvikelser från lagstiftning eller normgivande organs rekommendationer ska redovisas på ett tydligt sätt och även i budgetdokumentet. Det bör också tydligt framgå utifrån vilka kalkylmässiga förutsättningar budgeten upprättas. Det är en fördel att redovisa riskerna kring antagna förutsättningar.
3. Kriteriet jämförbarhet eller kontinuitet innebär att budgetdokumentet bör upprättas enligt konstanta principer över tid, så att relevanta jämförelser kan göras. Förändras någon princip över tid, ska detta klart och tydligt framgå i dokumentet. Förändring av principer är också viktigt att redovisa om jämförelser görs bakåt i tiden.
4. Begriplighet innebär att budgeten bör upprättas på ett pedagogiskt sätt. Detta är inte minst viktigt ur demokratisk synvinkel. Inte enbart väl initierade ska kunna förstå och ta del av budgetdokumentet. Detta innebär bland annat att det är viktigt med förklaringar av använda begrepp och olika typer av mål. Vidare bör



även redovisningsprinciperna i budgeten beskrivas på ett tydligt sätt.

5. Med öppenhet avses att budgetdokumentet bör förmedla känslan av att händelser och tillstånd har återgivits på ett öppet sätt. I kommunallagens 11:e kapitel slås fast att den kommunala budgeten efter kommunstyrelsens beslut är en offentlig handling. Detta ställer krav på att all information som lämnas i dokumentet är tydlig och att det inte finns otydligheter kring till exempel de ansvarsförhållanden som redovisas i budgeten. Operationellt innebär detta bland annat att det är viktigt att på ett öppet och tydligt sätt redovisa vilka antaganden eller kalkylerade förutsättningar som budgeten bygger på.

## 1.4 Rapportens struktur och innehåll

I rapportens andra kapitel görs en redovisning och tolkning av gällande lagstiftning kring budgetdokumentet.

I kapitel tre redovisas en praxisstudie kring hur åtta kommuner och två regioner utformar sitt budgetdokument. Den läsare som inte vill fördjupa sig i detaljer, utan vill läsa om mer övergripande iakttagelser, kan hoppa över detta kapitel.

I rapportens fjärde kapitel redovisas och diskuteras, utifrån den tidigare beskrivna referensramen, ett antal härledda generella kvaliteter och brister kring utformningen och innehållet i budgetdokumentet.

Studien av praxis som redovisas i kapitel tre och fyra visar att det är angeläget med en fortsatt utveckling av budgetdokumentet. I femte kapitlet lämnas därför, utifrån de iakttagelser som gjorts i praxisstudien, några synpunkter som kan tas i beaktande när ett budgetdokument upprättas. Kapitlet ska ses som ett diskussionsunderlag för eventuell utveckling av budgetdokumentet. Detta eftersom budgeten till skillnad, från till exempel årsredovisningen, till största delen är ett styrdokument. Detta innebär att lokala förutsättningar och olika organisations specifika styrmodeller i högre grad påverkar utformningen av budgetdokumentet.

I det sjätte och avslutande kapitlet redovisas några förslag till fortsatta studier kring budgeten och budgetprocessen i kommuner och regioner.

I bilaga 1 har jag utifrån mina egna erfarenheter och tankar försökt att designa ett förslag på hur ett budgetdokument skulle kunna utformas för att bli mer likformigt med årsredovisningen. Ett sådan budget skulle bidra till att öka kontinuiteten och tydligheten i budget- och uppföljningsprocessen. Detta bör enligt min uppfattning kunna bidra till ökad effektivitet.

I bilaga 2 redovisas de olika operationella frågeställningarna som har studerats i de tio utvalda kommunerna och regionerna.

Fortsättningsvis i denna rapport används uttrycket ”kommun”. Med det avses både kommuner och regioner.

## 2. Lagstiftningen

### 2.1 Gällande lagstiftning

Kommuner skiljer sig från många andra organisationer genom att budgeten är lagstadgad. Redan i 1866 års kommunallag angavs det att budgeten skulle fastställas och att den skulle vara balanserad samt innehålla en post för oförutsedda behov. Sedan 1866 har det skett ett antal förändringar av lagstiftningen, vilket har påverkat budgetdokumentets utformning. I nuvarande kommunallag regleras budgetens utformning och innehåll i 11:e kapitlet som benämns ”Ekonomisk förvaltning”. Kapitlet innehåller ett antal olika avsnitt. Ett av dessa avsnitt benämns ”Budgetens innehåll” och innehåller tre paragrafer. Dessa tre paragrafer, som redovisas i ruta 1, kan sägas utgöra ett minimikrav på vad den kommunala budgeten ska innehålla.

#### Ruta 1 Budgetens innehåll

##### **Budgetens innehåll**

**5 §** Kommuner ska varje år upprätta en budget för nästa kalenderår (budgetår).

Budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna.

Undantag från andra stycket får göras

1. i den utsträckning som medel från en resultatutjämningsreserv tas i anspråk enligt 14 §, eller
2. om det finns synnerliga skäl.

Lag (2019:835).

**6 §** I budgeten ska skattesatsen och anslagen anges. Av budgeten ska det vidare framgå hur verksamheten ska finansieras och hur den ekonomiska ställningen beräknas vara vid budgetårets slut. De finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning ska anges.

Budgeten ska även innehålla en plan för verksamheten under budgetåret. I planen ska det anges mål och riktlinjer som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning.

Budgeten ska också innehålla en plan för ekonomin för en period av tre år. Budgetåret ska då alltid vara periodens första år. Planen ska innehålla sådana finansiella mål som anges i första stycket.

**7 §** Fullmäktige får besluta att inte anvisa några medel till en nämnd.

I de tre paragraferna som i kommunallagens 11:e kapitel redovisas under ”Budgetens innehåll” regleras att kommuner ska upprätta en budget för nästa kalen-

derår. Den ska innehålla en plan för verksamheten och ekonomin under budgetåret. I den ska skattesatsen och anslagen anges.

Det ska också i budgeten framgå hur verksamheten ska finansieras och hur den ekonomiska ställningen beräknas vara vid budgetårets slut. Detta innebär att budgeten bör innehålla en resultatbudget respektive balansbudget. En vidare tolkning är att den också bör innehålla en drift- och investeringsbudget.

Budgeten ska också innehålla en plan för ekonomin för en treårsperiod. Budgetåret ska därvid alltid vara periodens första år. Detta ställer krav på att de finansiella rapporterna i form av resultat- och balansbudget redovisar årsbudgeten plus ytterligare två år framåt i tiden.

Budgeten ska även innehålla finansiella och verksamhetsmässiga mål kopplade till god ekonomisk hushållning.

Budgeten ska också enligt det så kallade balanskravet upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna. Undantag från detta får göras i den utsträckning som medel tas i anspråk från en resultatutjämningsreserv eller om det finns synnerliga skäl.

## 2.2 Förslag på ny lagstiftning

I september 2021 tillsatte regeringen en särskild utredare skulle bedöma om nuvarande regelverk för ekonomisk förvaltning i kommunallagen (2017:725) utgör en bra grund för en effektiv ekonomistyrning i kommuner. Syftet med utredningen var att ge kommuner goda förutsättningar att möta framtida utmaningar genom att föreslå ett sammanhållet regelverk för en effektiv ekonomistyrning i kommuner och regioner. Ett år senare, i september 2021, lämnade utredaren ett förslag i ”SOU 2021:75 God kommunal hushållning” där det bland annat föreslås en del förändringar avseende budgeten och dess utformning. Följande lyfts fram kring budgeten i sammanfattningen för utredningen:

*”Utredningen föreslår att planerna för verksamhet och ekonomi i kommunernas och regionernas budget och treårsplan för ekonomin ska innehålla mål som utgår från kommunens antagna tioårsprogram för god kommunal hushållning. På det sättet skapas en naturlig koppling mellan den kortsiktiga och den långsiktiga styrningen. I förvaltningsberättelsen ska kommunen också göra en utvärdering av om planer och mål för verksamheten och ekonomin har följts och uppnåtts och om utfallet är förenligt med programmet för god kommunal hushållning.*

*För att öka skärpan och framförhållningen i den kortsiktiga, ekonomiska styrningen föreslår utredningen vidare att budgeten ska innehålla en resultaträkning, en balansräkning och en balanskravsutredning, inklusive beräknade balanskravsjusteringar och förändring av resultatreserven. Därtill ska budgeten innehålla en kassaflödesanalys samt en sammanställning av budgeten för den löpande verksamheten och investeringsverksamheten. Genom dessa förändringar blir det en tydligare koppling mellan budgeten som styrinstrument och årsredovisningen. För att ytterligare stärka helheten i den ekonomiska styrningen föreslår utredningen att budgeten också ska innehålla en samlad bedömning av den kommunala koncernens ekonomi.*

*I dag finns krav på att det för utgifter som beslutas under löpande budgetår måste anges hur utgiften ska finansieras. Utredningen föreslår därutöver att om fullmäktige beslutar om en kostnad eller utgift som inte kan finansieras inom det budgeterade resultatet så ska en ny reviderad budget fastställas”.*

Utredningen ligger i dagsläget hos finansdepartementet för vidare beredning. Om regeringen väljer att gå vidare med utredningen i form av en proposition kommer den med största sannolikhet att gälla tidigast från och med 2024.

## 3. Budgetdokumentet – en studie av praxis

I detta kapitel redovisas en praxisstudie av tio budgetdokumentet i åtta kommuner och två regioner. De åtta kommunerna är både stora och små kommuner belägna i olika delar av Sverige. Det bör poängteras att de utvalda åtta kommunerna och två regionerna inte utgör ett tillräckligt stort urval för att ge en statistiskt säkerställd bild av praxis i kommuner, men urvalet har bedömts som tillräckligt för att identifiera viktiga frågeställningar kring kvaliteter och brister i budgetdokumentet.

Studien kartlägger fem större granskningsområden i budgeten:

1. Övergripande struktur
2. Övergripande innehållsmässig information eller analyser
3. Finansiellt perspektiv
4. Verksamhetsperspektiv
5. Övrigt

Under varje granskningsområde studeras ett antal operationella frågeställningar som är viktiga för att dokumentet ska leva upp till den övergripande referensramen som redogjordes för i kapitel 1. Ett exempel på en sådan operationell frågeställning under område 3 ”Finansiellt perspektiv” är *”Innehåller budgetdokumentet en finansiell analys och hur är en sådan i så fall strukturerad?”* Övriga operationella frågeställningar som ligger till grund för studien redovisas i bilaga 2.

### 3.1 Övergripande struktur

I detta inledande avsnitt kartläggs ett antal frågeställningar som är knutna till budgetdokumentets övergripande struktur. De handlar om definition av målgrupp, budgetdokumentets benämning, omfång, struktur samt form och utseende.

## Målgrupp

För att kunna skapa ett kvalitativt budgetdokument är det viktigt att i ett inledningsskede definiera målgrupp/er för budgeten. Detta för att kunna skapa ett budgetdokument som informationsmässigt är anpassat till målgruppens behov.

Det är ingen av de granskade kommunerna som anger målgrupp i budgeten. Studeras innehållet i budgeten, förefaller det dock som de flesta granskade budgeterna har både interna och externa målgrupper. Ett exempel på detta är att det ges ett ganska stort utrymme till att beskriva hur verksamheten är organiserad och vilka uppgifter de olika verksamheterna har. Det handlar således om sådan upplysande information som inte är nödvändig för att fullmäktige ska kunna fastställa budgeten och för att den ska kunna användas som ett styrdokument, utan som finns med för externa intressenters skull, till exempel kommuninvånarna.

Samtidigt finns kommuner, som i dokumentet, har en övervägande intern beskrivning av ekonomi och verksamhet. Som extern läsare av dessa dokument är det ibland svårt att förstå vissa samband, då det förefaller vara på det sättet att läsaren förutsätts ha viss grundläggande information om kommunens styrmodell och andra styrdokument. Detta kan tyda på att budgeten enbart har fullmäktige som målgrupp.

## Benämning på budgetdokumentet

Det råder en stor variation kring benämningen eller rubriksättningen av budgetdokument. Bland de tio granskade kommunerna finns det nio olika benämningar på budgetdokumentet. I figur 1 redovisas samtliga benämningar som finns bland de tio granskade kommunerna.

**Figur 1:** Budgetdokumentets benämning

Namn på budgetdokumentet	Antal kommuner eller regioner (Procent)
Budget 2022	20%
Reviderad Strategisk plan 2022–2024 med Budget 2022	10%
Verksamhetsplan med budget 2023 och ekonomisk planering för 2024–2025	10%
Budget 2022 EFP 2023–2024	10%
Årsplan 2022	10%
Mål och budget 2022–2024	10%
Flerårsplan 2022–2024	10%
Budget 2022 samt plan för ekonomin åren 2023–2024	10%
Verksamhetsplan med budget 2023	10%

### **Omfång eller längd på budgetdokumentet**

Budgeten är ett dokument på i genomsnitt 65 sidor. Det råder en stor variation när det gäller budgetens kvantitativa omfång. De tio studerade dokumenten spänner omfångsmässigt mellan 28 och 201 sidor. 20% av budgetdokumenten ligger storleksmässigt på över 100 sidor. 30% ligger på mellan 50 och 100 sidor. Resterande 50% understiger 50 sidor.

### **Sammanfattning**

Trots budgetens storlek, på i genomsnitt 65 sidor, är det ovanligt med någon typ av sammanfattning i dokumentet. Av de studerade kommunerna var det ingen kommun som hade en renodlad sammanfattning i sin budget. Däremot hade 80% av kommunerna en politisk kommentar som i flera fall var uppbyggd som en sammanfattning. Problemet med denna typ av politiska skrivelser är att de nästan aldrig belyser risker, utan bara fokuserar på positiva förändringar under budgetperioden. Det ger därför oftast ingen bra objektiv sammanfattning av budgetdokumentet.

### **Struktur och innehåll**

En innehållsförteckning återfinns i 90 % av budgetdokumenten. Av den framgår att budgetdokumentet i många kommuner kan delas upp i tre större delar eller avsnitt.

Det första avsnittet kan benämnas *övergripande innehållsmässig information eller analyser*. Denna del tar i anspråk cirka 35 % av budgetens totala innehåll. Här återfinns avsnitt av övergripande karaktär, som bland annat övergripande kommentarer eller förord från politiker, omvärlds- eller riskanalys, vision, övergripande mål, beskrivning av planeringsförutsättningar och handlingsplaner av olika slag. I flera av de granskade kommunerna finns det också någon form av upplysning kring styrmodeller, begrepp och mål som återfinns i budgetdokumentet.

Det andra större avsnittet i den kommunala budgeten benämns *finansiellt perspektiv*. Denna del av budgeten, som i genomsnitt tar i anspråk 20 % av budgeten, innehåller förutom olika ekonomiska analyser, även finansiella rapporter, såsom resultatbudget, finansieringsbudget och balansbudget. Vidare återfinns i de flesta budgetdokument en drift- och investeringsbudget. I merparten av dokumenten återfinns också olika finansiella målsättningar kopplade till god ekonomisk hushållning.



Det tredje avsnittet kan benämnas *verksamhetsperspektiv*. De flesta kommuner brukar beteckna detta avsnitt som verksamhetsplaner/redovisning. Verksamhetsperspektivet är det största enskilda avsnittet i budgetdokumentet. I genomsnitt tar det i anspråk lite mindre än hälften av budgetens innehåll. Variationen eller spännvidden mellan kommuner är dock stor. Alltifrån en granskad kommun som inte har något verksamhetsperspektiv, till en granskad kommun som har 80 % av det totala innehållet knutet till perspektivet.

### **Form och utseende**

Budgeten har under de senaste tio åren i allt större utsträckning bara blivit en digital produkt som återfinns på nätet. Av de granskade kommunerna var det bara ett fåtal kommuner som trycker budgeten i någon omfattning. Det är dock få kommuner som anpassat sin budget till ett digitalt format. Layouten förefaller fortfarande vara gjord för tryckt format och många budgetdokument innehåller inte ens en klickbar innehållsförteckning.

När det gäller layouten av budgetdokumenten har cirka hälften av kommunerna en mer professionell layout. Resterande kommuner förefaller ha en mer hemsnickrad layout framtagen oftast i ordbehandlingsprogrammet ”Word”.

## **3.2 Övergripande innehållsmässig information eller analyser**

Med ”övergripande innehållsmässig information eller analyser” avses förekomsten av bland annat kommenterar från politiker, omvärlds- eller riskanalys, vision, övergripande mål, skattesats och beskrivning av kalkylerade förutsättningar.

### **Politisk kommentar**

Av de granskade kommunerna redovisade 80% en politisk kommentar, skriven av företrädare för den politiska majoriteten. Ett utmärkande drag för den politiska kommentaren i budgeten är att den oftast är en slags sammanfattning av budgeten. I några fall har skribenten/ skribenterna också anlagt ett mer värderande politiskt ställningstagande kring budgetens innehåll. Det handlar då oftast om att lyfta fram övergripande politiska viljeinriktningar, såsom satsningar på olika områden.

### **Vision, verksamhetsidé och övergripande mål**

Alla granskade kommuner lyfter fram en vision eller en övergripande verksamhetsidé i sitt budgetdokument. Det förefaller inte finnas någon klar definitions-

mässig skiljelinje mellan vision och verksamhetsidé hos kommunerna. Det som är vision i en kommun, kan vara en verksamhetsidé i en annan. Vision är dock det klart dominerande begreppet.

Redovisning av centrala övergripande mål, i någon form, finns också i samtliga budgetdokument. De benämns i många fall som kommunövergripande mål eller övergripande strategiska mål eller liknade. Nackdelen med många av dessa typer av mål är att de är generellt hållna på gränsen till en vision. Många av målen är inte heller mätbara.

När det gäller utformningen av vision, verksamhetsidé och övergripande mål, går det inte att finna några större likheter mellan budgetdokumenten. Varje kommun har etablerat sitt koncept, dock med vissa drag från varandra.

### ***Omvärlds- eller riskanalys***

En omvärlds- eller riskanalys har till uppgift att spegla hur yttre faktorer påverkar eller kan påverka kommunens budget. Av de granskade kommunerna upprättar 60% någon form av en omvärldsanalys i budgeten. Jämfört med årsredovisningen, är omvärldsanalysen i budgetdokumentet kortare, mer ostrukturerad och oftast fokuserad på ett snävare område. I budgeten kretsar omvärldsanalysen till stor del kring förväntade skatteintäkter och generella statsbidrag. Intäkter fokuseras mer än kostnader. Vidare lyfts även demografiska faktorer fram i merparten av omvärldsanalyserna.

### ***Övergripande handlingsplaner***

Med övergripande planer avses i denna rapport alla typer av organisations- eller verksamhetsöverskridande planer som inte är av finansiell karaktär, typ lokalförsörjningsplan, personal- eller kompetensförsörjningsplan, miljöplan, näringslivsplan, regional utvecklingsplan, forsknings- och utvecklingsplan, folkhälsoplan med mera.

Drygt 30% av kommunerna redovisar någon eller några sådana handlingsplaner i sina budgetdokument. Variationen är stor kring vilka typer av sådana planer som finns i budgeten. Placering, längd och utformning varierar också kraftigt. En svårighet med dessa typer av planer i budgetdokumentet är vad de ska placeras för att inte tynga ner innehållet. Flera av dessa planer kan med fördel placeras i bilaga. Det förekommer i några kommuner.

## Skattesats

Enligt kommunallagen ska skattesatsen anges i budgeten, vilken gick att finna i samtliga budgetdokument.

## Kalkylerade förutsättningar

Av de granskade kommunerna redovisar 40% ett separat avsnitt eller en uppställning av de budgetantaganden eller kalkylerade förutsättningar som budgeten är baserad på. De övriga 60% av kommunerna har inget separat avsnitt, utan lyfter fram olika kalkylerade förutsättningar under olika avsnitt i budgeten. Nackdelen med detta är att det blir krångligare att hitta olika kalkylerade förutsättningar när man som läsare söker efter dessa. Det blir också svårare att få en samlad bild.

I figur 2 redovisas de olika kalkylerade förutsättningarna som återfanns i budgetdokumenten. Av figuren kan det utläsas att samtliga granskade kommuner redogjorde för skatteintäkternas beräkning. Andra faktorer som lyftes fram i nästan hälften av kommunerna var uppräknig av löner, inflation/prisutveckling och effektiviseringsbelopp.

**Figur 2:** Kalkylerade förutsättningar i de studerade budgetdokumenten

Funna kalkylerade förutsättningar eller budgetantagande	Antal kommuner eller regioner
Uppräkning av löner	40%
Inflation/prisutveckling	40%
Personalkostnadspålägg	10%
Skatteintäkternas beräkning	100%
Ökning av verksamhetens intäkter	10%
Uppräkning av hyror	10%
Prognos invånare	10%
Finansnetto	10%
Internränta	30%
Pensionernas beräkning	20%
Effektiviseringsbelopp eller procent	40%

## 3.3 Finansiellt perspektiv

Det finansiella perspektivet i budgeten belyser hur kommunen beskriver sin finansiella ställning och dess utveckling över tiden och anger därmed de finansiella förutsättningarna eller ramarna för den verksamhet som kommunerna bedriver.

Det finansiella perspektivet tar omfångsmässigt i anspråk cirka 20% av ett genomsnittligt kommunalt budgetdokument. Perspektivet kan indelas i tre större områden, nämligen finansiella mål, finansiell analys och finansiella rapporter med noter. Med begreppet finansiell analys avses i första hand en analys av de finansiella rapporterna inklusive drifts- och investeringsbudget.

I finansiellt perspektiv ingår också en redovisning av balanskravet och resultatutjämningsreserv.

### ***Finansiella mål och god ekonomisk hushållning.***

Sedan 2005 ska kommuner i sin årliga budget fastställa finansiella mål av betydelse för en god ekonomisk hushållning. Dessa ska ange en tydlig ambitionsnivå för den egna finansiella utvecklingen och ställningen. Målformuleringarna ska utgå från vad som i normalfallet är att betrakta som god ekonomisk hushållning. Varje enskild kommun får därefter anpassa målen till sina egna förhållanden och omständigheter. För att målen för god ekonomisk hushållning ska få betydelse i beslutsprocessen och bli ett levande och viktigt instrument i kommunens styrning, krävs enligt lagstiftaren att de stäms av, följs upp och utvärderas kontinuerligt. De ska bland annat redovisas i delårsrapporten och årsredovisningens förvaltningsberättelse.

I budgeten redovisar 90% av kommunerna finansiella mål kopplade till god ekonomisk hushållning. Av dessa har dock bara 20 % relaterat sina mål till någon form av diskussion om vad som är god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv.

I de tio granskade kommunerna finns 35 olika finansiella målsättningar. Det innebär att i snitt blir de 3 finansiella mål per kommun.

De finansiella målen utformas på antal olika sätt. Någon direkt enhetlig praxis finns inte. Den vanligaste finansiella målsättningen är att relatera årets resultat till skatteintäkter och kommunalekonomisk utjämning. Detta finansiella mål används av 60% av kommunerna.

Andra mer frekvent förekommande finansiella mål är soliditetsnivåer och finansieringsgraden av investeringarna. Dessa två mål används av 40% av kommunerna. De övriga mål som återfinns i de granskade budgetdokumenten är relativt kommununika mål. Samtliga 35 finansiella mål redovisas i figur 3.

**Figur 3:** *Finansiella mål i de granskade kommunerna och regionerna*

<b>Funna kalkylerade förutsättningar eller budgetantagande</b>	<b>Antal kommuner eller regioner</b>
Årets resultat /skatteintäkter och statsbidrag	60%
Finansiering av investeringarna av olika slag	40%
Soliditet ska öka eller hållas oförändrad	40%
Lånetak av olika slag	20%
Investeringsvolym, maxtak av olika slag	10%
Egna kapitalet ska värdesäkras	10%
Pensionskapitalets täckningsgrad av kommunens totala pensionsförpliktelser ska vid slutet av året vara 100%	10%
Kommunen ska ha sådan likviditet att finansiell handlingsfrihet säkerställs	10%
Kostnaden för den affärsdrivande verksamheten, VA och avfallshanteringen, ska i sin helhet finansieras med avgifter exklusive sluttäckningen av Ålandsköp	10%
Balanskravsresultatet ska för respektive år minst uppgå till 1 procent av skatter, generella statsbidrag, utjämning och fastighetsavgift.	10%
Vatten- och avloppsverksamheten ska fullt ut vara avgiftsfinansierad	10%
Styrelsen och nämnderna redovisar ett resultat i balans	10%
Klimatbelastningen från Region xxxx läns kapitalförvaltning är lägre än för jämförbara index	10%
Extern upplåning för finansiering av investeringar sker om möjligt genom gröna lån	10%
Betalningsberedskapen uppgår varje tillfälle till minst en månad	10%
Kommunkoncernens eget kapital, uttryckt i kronor per invånare och i fasta priser, ska över tid öka	10%
Kommunkoncernens alla verksamheter ska bedrivas på ett ändamålsenligt och kostnadseffektivt sätt.	10%
Kassalikviditeten ska överstiga 100 procent.	10%
Förvaltad pensionskapital ska på sikt täcka det totala pensionsåtagandet.	10%
Avskrivningskostnaderna som årlig andel av intäkter från skatt och generella statsbidrag ska inte överstiga 6 procent under en rullande tioårsperiod	10%
Budgetavvikelsen ska understiga 1 procent.	10%
Exploateringsverksamheten ska över en rullande tioårsperiod vara i balans	10%

Det finns i genomsnitt tre finansiella målsättningar per kommun. Variationen är dock stor. Alltifrån två mål till sex mål finns bland de tio granskade kommunerna. En iakttagelse är att flera kommuner har finansiella mål som innebär, att om ett eller två finansiella mål uppfylls, kommer också det tredje målet att uppfyllas. Det innebär att vissa av de antagna finansiella målen är onödiga ur ett utvärderingsperspektiv. Det kan dock finnas andra förklaringar till att kommuner har dessa typer av mål, till exempel pedagogiska förklaringar av samband mellan olika finansiella mål.

### **Finansiell analys**

I budgetdokumentet redovisar lite mindre än hälften av kommunerna någon form av finansiell analys baserad på de finansiella rapporterna och viss övrig information, till exempel drift- och investeringsbudgeten. Övriga kommuner upprättar inte finansiell analys, utan i deras budgetdokument finns endast renodlade finansiella grunddata som utmärks av olika ekonomiska rapporter eller uppställningar.

Av de kommuner som upprättar en finansiell analys är det cirka hälften som har en tydlig struktur på den. Med tydlig struktur avses att analysen bygger på ett pedagogiskt resonemang som syftar till att lyfta fram finansiella möjligheter och risker med kommunens finansiella ställning och utveckling. Den andra hälften av kommunerna redovisar en mer kortfattad och strukturlös finansiell analys. Denna typ av analys präglas oftast av att den kretsar kring några få faktorer/nyckeltal som har stor påverkan på kommunens förväntade resultat och ställning, till exempel skatteintäkternas förväntade utfall. Den förenklade analysen innehåller sällan något mer utvecklat pedagogiskt resonemang kring hur till exempel budgeterat resultat i kombination med budgeterade investeringar påverkar kommunens kort- och långsiktiga finansiella utrymme. Ett annat sätt att uttrycka det är att resultat- respektive finansieringsbudgeten i analysen inte kopplas ihop med balansbudgeten. Det är också i denna typ av förenklad finansiell analys ovanligt med känslighets- eller riskanalyser kring hur resultat och den finansiella ställningen påverkas om olika viktiga faktorer utvecklas annorlunda än de budgeterade förutsättningarna. Denna typ av resonemang är något mer förekommande bland de kommuner som använder sig av mer strukturera-de finansiella analysmodeller.

Tidsperspektivet för den finansiella analysen omfattar i de flesta kommuner ett år. Det fanns ingen kommun i undersökningen som gjorde en analys av den förväntade finansiella utvecklingen och ställningen som redovisas över tre år i resultat- och balansbudget.

En väsentlig del av den finansiella analysen är vilka fackmässiga begrepp/ uttryck och finansiella nyckeltal som analyseras för att beskriva kommunens finansiella ställning och utveckling. Skillnaden mellan ett begrepp och ett nyckeltal definieras som att nyckeltalet är en relation mellan två absoluta tal, medan ett finansiellt begrepp är en fackmässig term som beskriver ett tillstånd eller förändringen av ett sådant, till exempel årets resultat och långfristiga skulder.

En genomgång av de finansiella analyserna i budgetdokumenten visar att de tio granskade kommunerna totalt använder sig av omkring 10 olika fackmässiga

begrepp och nyckeltal. Vid en motsvarande genomgång av årsredovisningarnas finansiella analyser, återfinns omkring 15 fackmässiga begrepp och nyckeltal. Förutom att budgetdokumentets finansiella analys är kortare, innehåller den också färre analyser av nyckeltal och fackmässiga begrepp än årsredovisningen.

**Figur 4:** Begrepp och nyckeltal som analyseras i den finansiella analysen i budgeten

Begrepp eller nyckeltal (procent)	Antal kommuner eller regioner
Årets resultat	50%
Årets resultat / skatteintäkter och statsbidrag	40%
Finansieringsgrad av investeringarna	30%
Soliditet	20%
Investeringsvolym	20%
Likviditet i allmänna termer	20%
Pensionskostnader/skuld	20%
Nettokostnadsandel	20%
Låneskuld	20%
Nettokostnadsavvikelse	10%
Investeringsgarnas andel av nettokostnader	10%

### **Resultatbudgetens utformning och innehåll**

Alla granskade kommuner upprättar en resultatbudget i sitt budgetdokument.

Resultatbudgeten kan delas in i tre större uppställningsformer:

- 20% följer den standarduppställningsform som finns för resultaträkningen i lagen om kommunal bokföring och redovisning (LKBR).
- 30% upprättar en mer detaljerad variant. Det innebär att kommunens resultatbudget har utökats med ett antal rader jämfört med LKBR.
- 50% av kommunerna har gått motsatt väg, resultatbudgeten har komprimerats jämfört med uppställningen i LKBR.

Den genomsnittliga resultatbudgeten innehåller fyra till fem kolumner. En kolumn för årsbudgeten finns med i alla de granskade resultatbudgeterna (2022). Alla kommuner har också med kolumner som visar budgeterat resultat för ytterligare två år framåt i tiden jämfört med årsbudgeten (2023–2024). Förutom

dessa kolumner har merparten av kommunerna med en eller två kolumner till. Det handlar då om kolumner för innevarande årsbudget (2021) och/eller det senast kända bokslutet (2020).

**Figur 5:** Resultatbudgetens utformning och innehåll 2022.

	Antal kommuner eller regioner 2022
<b>Typ av resultatbudget</b>	
Finns ingen resultatbudget	0%
Komprimerad variant	50%
Detaljerad modell	30%
LKBR-uppställning	20%
<b>Vilka kolumner redovisas i resultatbudgeten</b>	
Bokslut 2020	50%
Budget 2021	70%
Prognos 2021	10%
Budget 2022	100%
Plan 2023–2024	100%

### **Balansbudgetens utformning**

80% av de granskade kommunerna upprättar en balansbudget.

Balansbudgeten kan delas in i två större uppställningsformer:

- 30 % följer den standarduppställningsform som finns för balansräkningen i lagen om kommunal bokföring och redovisning (LKBR).
- 50 % har komprimerat sin balansbudget jämfört med uppställningen i LKBR.

Kolumnerna i balansbudgeten följer för det mesta de kolumner som kommunen har valt att redovisa under resultatbudgeten. Det som skiljer i ett antal kommuner är att det finns färre antal kolumner i balansbudgeten jämfört med resultatbudgeten.



**Figur 6:** Balansbudgetens utformning och innehåll 2022.

	<b>Antal kommuner eller regioner</b>
<b>Typ av balansbudget</b>	
LKBR-uppställning	50%
Komprimerad variant	30%
Finns ingen balansbudget	20%
<b>Vilka kolumner redovisas i balansbudget*</b>	
Bokslut 2020	50%
Budget 2021	63%
Prognos 2021	0%
Budget 2022	100%
Plan 2023–2024	100%
Plan 2025–2026	25%

### ***Kassaflödesbudgetens utformning***

Av de granskade kommunerna upprättar 7 % någon form av kassaflödesbudget. Uppställningsformen varierar dock mellan enskilda kommuner. Samtliga kommuner använder indirekt metod när kassaflödesbudgeten upprättas. Uppställningsmässigt är kassaflödesbudgeten mer komprimerad än kassaflödesanalysen i årsredovisningen.

### ***Driftbudgetens utformning och innehåll***

Av kommunallagens 11:e kapitlets 6§ framgår det att kommuner i budgeten ska redovisas hur verksamheten har finansierats. En viktig rapport för att uppfylla detta krav är vad som oftast benämns som driftbudget. Den är en specifikation av raderna verksamhetens intäkter och kostnader i resultatbudgeten. Motsvarande rapport i årsredovisningen i lagstiftningen benämns driftredovisning och regleras i LKBR:s 10:e kapitel.

Bland kommunerna återfanns bara en uppställningsform för driftbudgeten. Samtliga redovisar en driftbudget som baseras på en nettoredovisning per nämnd.

Samtliga kommuner redovisar en driftbudget för budgetåret och hälften redovisar också anslag för den periodens två kommande år.

**Figur 7:** Driftbudgetens utformning och innehåll 2022.

	Antal kommuner eller regioner
<b>Typ av driftbudget eller liknande uppställning</b>	
Nettoredovisning per nämnd	100%
<b>Vilka kolumner redovisas i driftbudgeten</b>	
Bokslut 2020	0%
Budget 2021	40%
Prognos 2021	0%
Budget 2022	100%
Plan 2023–2024	50%

### **Investeringsbudgetens utformning och innehåll**

Nästan samtliga kommuner redovisar en investeringsbudget. De flesta redovisar en samlad investeringsbudget som innehåller de olika investeringsprojekten placerade under den nämnd som ansvarar för projektet.

En iakttagelse är att många kommuner har en dubbelredovisning av investeringsprojekten i budgeten. Exakt samma information om investeringsprojekten återfinns på ett antal olika ställen i budgetdokumentet.

Av de kommuner som upprättar en investeringsbudget redovisar 70% en treårsplan. 30% redovisar en femårsplan för investeringarna. Det är få kommuner som redovisar några historiska data kring investeringarna.

**Figur 8:** Investeringsbudgetens utformning och innehåll 2022.

	Antal kommuner eller regioner
<b>Typ av investeringsbudget eller liknande uppställning</b>	
Investeringsbudget nämnd och per projektanslag	70%
Finns ingen samlad investeringsbudget	10%
Investeringsbudget redovisat per nämnd	10%
<b>Vilka kolumner redovisas i investeringsbudgeten</b>	
Bokslut 2020	0%
Budget 2021	40%
Prognos 2021	10%
Budget 2022	90%
Plan 2023	70%
Plan 2024	70%
Plan 2025	40%
Plan 2026	30%

### ***Noter till de finansiella rapporterna***

Till de finansiella rapporterna i årsredovisningen – resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning – ska både enligt lagstiftning och gällande praxis lämnas tilläggsupplysningar i form av noter. Detta krav uppfyller samtliga granskade kommuner i årsredovisningen. I budgetdokumentet däremot är det bara en av tio kommuner som redovisar noter.

### ***Budget för koncernkoncernen***

Ingen av granskade kommunerna upprättar en koncernbudget för kommunkoncernen i sitt budgetdokument. En kommun har i budgetdokumentet inkluderat verksamhetsplaner för de ägda bolagen. Denna kommun redovisar dock ingen samlad koncernbudget.

### **3.4 Verksamhetsperspektivet.**

Verksamhetsperspektivet eller verksamhetsplanerna är det största enskilda området/avsnittet i budgetdokumentet. I genomsnitt tar det i anspråk nästan hälften av budgetens totala innehåll. Variationen eller spännvidden mellan de granskade kommunerna är dock stor. Alltifrån en kommun som inte har med verksamhetsperspektivet till en kommun som har 80 % av det totala innehållet i dokumentet knutet till verksamhetsperspektivet.

En iakttagelse är att varje kommun förefaller ha konstruerat sin speciella modell för att beskriva och analysera verksamheten. Olikheterna är klart större än likheterna mellan enskilda kommuner. Det finns också de kommuner där det inte förefaller finnas någon egentlig modell för att på ett överblickbart och samordnat sätt redovisa verksamheten på nämndnivå. Varje nämnd tillåts redovisa sin verksamhet utifrån sin egen konstruktion. Detta leder oftast till att budgeten blir svårläst.

### ***Beskrivning av nämndens/verksamhetens uppgifter***

En beskrivning av nämndens eller verksamhetens uppgifter upprättas av 70 % av de granskade kommunerna. Utformningen och variationen är stor mellan och inom olika kommuner.

### ***Verksamhetsförändringar***

Beslutade verksamhetsförändringar beskrivs i 7 av de 10 budgetdokumenten. Av dessa är det lite över hälften som redovisar en fullständig beskrivning av samtliga verksamhetsförändringar. Oftast görs den på nämndnivå, men i någon

kommun finns också inledningsvis ett övergripande avsnitt som redovisar större verksamhetsförändringar.

Nästan alla kommuner som beskriver verksamhetsförändringar gör det mot föregående årsbudget. Detaljeringsgraden är varierande. En del kommuner redovisar verksamhetsförändringarna på en övergripande nivå, medan andra är mycket detaljrika.

### **Verksamhetsspecifika mål**

Lite mindre än hälften av de granskade kommunerna redovisar olika verksamhetsspecifika mål per nämnd.

### **Ekonomisk redovisning på nämndnivå**

Hälften av de granskade kommunerna har en ekonomisk redovisning på nämndnivå. De flesta använder sig av en tabell där en uppdelning görs i nämndens olika verksamhetsområden. För det mesta redovisas nettokostnaderna per verksamhetsområde. 30% av kommunerna beskriver sina budgeterade investeringar på nämndnivå.

**Figur 9:** Verksamhetsplanernas innehåll i budgetdokumentet

	Antal kommuner eller regioner
<b>Beskrivning av verksamhetsinnehåll</b>	
Verksamhetsbeskrivning för samtliga nämnder	50%
Finns inga verksamhetsbeskrivningar	20%
Verksamhetsbeskrivning per område	20%
Verksamhetsbeskrivning för enskilda nämnder	10%
<b>Verksamhetsförändringar</b>	
Verksamhetsförändringar för samtliga nämnder	50%
Verksamhetsförändringar per område	30%
Finns ingen beskrivning av verksamhetsförändringar	20%
<b>Verksamhetsspecifika mål</b>	
Finns inga verksamhetsspecifika nämndmål	60%
Verksamhetsspecifika mål för samtliga nämnder	40%
<b>Ekonomisk redovisning på nämndnivå</b>	
Finns inga ekonomiska redovisningar	60%
Resultatbudget	40%
Investeringsbudget	30%

### 3.5 Övrigt

#### ***Alternativa handlingsplaner***

Det är ingen av kommunerna som i sitt budgetdokument redovisar någon typ av alternativa handlingsplaner som kan användas om förutsättningarna förändras efter budgetens fastställande i fullmäktige.

Vad som däremot finns i ett antal kommuner är tabelluppställningar som oftast benämns känslighetsanalys. I dessa framgår hur kommunens intäkter och kostnader påverkas vid en viss procentuell förändring. Någon skriftlig analys i anslutning till tabellen som diskuterar sannolikheten för att dessa förändringar ska bli verklighet finns dock inte hos någon kommun.

#### ***Protokoll från fullmäktige***

Några kommuner redovisar i sin budget protokollet från fullmäktiges budgetbeslut. Detta placeras oftast som en bilaga, men i några kommuner finns det också med som ett eget avsnitt i budgeten.

## 4. Iakttagelser och slutsatser från praxisstudien

I detta kapitel lyfts det fram ett antal iakttagelser och slutsatser baserade på den redovisade studien i kapitel 4. Iakttagelserna är härledda utifrån en extern betraktarens perspektiv och den referensram som tidigare redovisats i denna rapport. Budgeten är i första hand ett internt dokument och det kan innebära att flera av de brister som lyfts fram i detta kapitel inte utgör något problem för den enskilda kommunen.

### ***Kommuner följer de krav som finns i kommunallagen***

En första viktig iakttagelse är att samtliga granskade kommuner följer de krav kring budgeten som finns i kommunallagens 11:e kapitel. Kommunerna upprättar en plan för verksamheten och ekonomin under budgetåret. Av den framgår skattesatsen och hur anslagen fördelas i verksamheten. Samtliga kommuner har också med de nödvändiga finansiella rapporter som visar hur verksamheten ska finansieras och hur den ekonomiska ställningen beräknas vara vid budgetårets slut. Det finns även resultatbudget och balansbudget som sträcker sig över tre år.

### ***Kvantitativa och kvalitativa skillnader***

Merparten av de granskade kommunerna har kvantitativa och kvalitativa skillnader mellan och inom olika avsnitt i budgetdokumentet. Detta innebär att dessa kommuner har svårt för att leva upp till egenskaperna ”relevans och väsentlighet”. Ett exempel på detta är att verksamhetsperspektivet eller nämndernas enskilda verksamhetsplaner ofta tillåts dominera på bekostnad av övriga delar i budgeten. De tar ibland i anspråk uppemot 80% av budgetens totala innehåll. Ett annat exempel på detta är att små nämnder får lika stor plats som stora nämnder. Detta leder obönhörligen till att detaljeringsgraden i dokumentet skiftar.

### ***För mycket beskrivning och för lite analys***

Ytterligare en iakttagelse är att den kommunala budgethandlingen oftast är deskriptiv till sin karaktär. Den innehåller inte i någon större utsträckning analyser av vilka risker och möjligheter som finns med de beslutade finansiella planerna och verksamheten. De analyser som görs, finansiella såväl som verksamhetsmässiga, begränsar sig oftast till en jämförelse med budgeten för innevarande år och i vissa fall senast kända bokslut. Med tanke på att budgetdokumentet är del av ekonomistyrningsprocessen är det viktigt att spegla såväl dåtid som framtid i handlingen, så att årsbudgeten kan sättas in i ett vidare perspektiv. Det handlar om att studera trender och hur dessa har påverkat och kan påverka organisationen i framtiden om de fortskrider.

### ***Helhetsperspektivet saknas***

Ett annat problem med de analyser som genomförs i budgeten är att de är starkt områdesavgränsade till sin utformning. Det är få analyser som belyser helheten. Till exempel beskrivs oftast omvärldsperspektivet, det finansiella perspektivet och verksamhetsperspektivet var för sig. Det finns få exempel där kommunerna försöker sig på att lyfta fram sambandet mellan dessa tre områden. Det handlar då om att analysera hur olika omvärldsfaktorer påverkar kommunen och vilken effekt de får på den finansiella ställningen och utvecklingen, men även på verksamheten. Detta problem skulle till viss del kunna avhjälpas med en kvalitativt god inledande sammanfattning. Ur denna aspekt är det en brist att ingen av kommunerna har en sammanfattning i sin budget.

### ***Avsaknad av strukturella finansiella analysmodeller***

En annan övergripande iakttagelse är att hälften av studerade kommunerna saknar strukturerade finansiella analysmodeller i budgetdokumentet. Detta är en stor skillnad mot årsredovisningen, där merparten har relativt väl utvecklade strukturerade analyser för att beskriva kommunens finansiella utveckling och ställning över tiden. Genom att inte använda samma finansiella analysmodeller för budget och redovisning, främjas inte egenskaperna ”jämförbarhet och begriplighet”. Det är också värdefullt ur ett pedagogiskt perspektiv att beslutsfattarna konfronterades med samma analysmodeller i de olika dokumenten. Det ger upphov till ett lärande som främjar beslutsfattandet.

### ***Varierande struktur på finansiella rapporter i olika dokument***

Något som strider mot egenskaperna jämförbarhet och begriplighet är att uppställningsformerna för de finansiella rapporterna oftast varierar mellan budget och årsredovisning. Varför redovisas resultatbudget i en mer detaljerad eller komprimerad form i budgeten än resultaträkningen i årsredovisningen?

En utveckling borde ske mot att kommuner ställer upp räkenskapsinformation på samma sätt oavsett om den finansiella rapporten återfinns i budget, delårsrapport eller årsredovisning.

De finansiella rapporterna i budgetdokumentet bör också i större utsträckning förses med notapparat, precis som i årsredovisningen. Detta skulle främja egenskapen ”öppenhet” och ”begriplighet”, genom att det då blev lättare att jämföra kalkylerande budgetantagande med utfall. Det skulle också göra det ännu lättare att utkräva ansvar för eventuella felaktigheter i budgeteringen.

### ***Kalkylerade förutsättningar lyfts inte fram i tillräcklig utsträckning***

En viktig del för att främja egenskaperna om ”öppenhet och tillförlighet” är att redovisa vilka budgetantaganden eller kalkylerade förutsättningar som budgeten är baserad på. Detta brister till viss del hos många av de granskade kommunerna. Det är endast några få kommuner som har pedagogiska uppställningar, där det på ett tydligt sätt framgår vilka löneökningar, skatteintäkter, personalomkostnadspålägg med mera som budgeten baseras på. En tydligare redovisning av de kalkylerade förutsättningarna skulle även främja möjligheten att utkräva ansvar i samband med bokslut och årsredovisning.

### ***Kommunövergripande mål håller ibland låg kvalitet ur ett styr- och uppföljningsperspektiv***

Alla kommunerna redovisar någon form av kommunövergripande mål. Med hjälp av dessa mål ska fullmäktige styra kommunens verksamhet. Problemet med många av dessa mål är att de tenderar att bli ej mätbara visioner. Ett exempel på detta är ”Hammerhättan har en förskola och skola som skapar goda och jämlika uppväxtvillkor”. Går ett mål inte att mäta, går det inte att följa upp och då går det inte heller att styra utifrån målet. Många mål beskriver också självklarheter som ligger inom kommunens ordinarie uppdrag. Ett exempel på det är ”Hammerhättan har en värdig äldreomsorg med trygghet och självbestämmande”. Frågan är om det behövs ett sådant här mål? Vilken kommun vill inte att de äldre ska känna sig trygga och ha ett självbestämmande. Ligger inte detta



inom uppdraget när man bedriver äldreomsorg? Det finns mycket att diskutera kring kommunens målstyrning och detta är ett stort utvecklingsområde.

### ***Pedagogiska förklaringar av hur olika mål hänger ihop saknas***

I de allra flesta budgetdokumenten finns många olika typer av måluttryck och andra närbesläktade styrningsuttryck. Några exempel är vision, verksamhetsidé, prioriterade områden, utvecklingsområden, kritiska framgångsfaktorer, prioriterade mål, smarta mål, effektmål, inriktningsmål, mål att sträva mot, strategiska mål, övergripande mål, kommungemensamma mål, verksamhetsmål och strategiska styrta! Det saknas i nästan alla kommuner en redovisning som på ett pedagogiskt sätt förklarar sambanden mellan de olika målen och vad som avses med dem. Detta främjar inte egenskapen ”begriplighet”.

### ***Budgeten kan göras mer digital***

Det förefaller var en trend att kommuner i allt mindre utsträckning inte trycker budgetdokumentet. Kommunerna väljer i stället att publicera budgeten i digital form på hemsidan. Det som är intressant är att budgetdokumentet, i många fall, fortfarande är utformat för att läsas i tryckt format. Till exempel är det få budgetdokument som har en klickbar innehållsförteckning. Här finns en utvecklingspotential när det gäller att anpassa budgetdokumentet till ett digitalt format.

### ***Den pedagogiska utformningen kan förbättras***

Ett område som varierar bland de granskade kommunerna är hur man förmedlar sin information ur ett pedagogiskt perspektiv. Språk, layout, men även pedagogiska förklaringar av samband i analyser skiftar både mellan och inom enskilda kommuner. Det finns några kommuner som kännetecknas av en god övergripande innehållsmässig struktur och en väl genomarbetad pedagogik. Till största delen lämnas all information enligt principen om öppenhet. Vidare är budgetens texter oftast genomarbetade, välvägdade och innehåller relevant information. Den förefaller också vara tillförlitlig, vilket främjar kontinuiteten över tid. Dessa budgetdokument innehåller också oftast en eller flera innovativa idéer.

Det finns dock en hel del kommuner som producerar budgetdokument som är relativt svaga ur ett pedagogiskt perspektiv. Generellt för dessa budgetar gäller att det är svårt att se sammanhanget i innehållet och analyserna. Detta, i kombination med en i många fall mindre utvecklad layout och ett ibland un-

dermåligen språk, bidrar till att budgeten ibland blir ett dokument som inte förmår leva upp till egenskaperna ”tillförlitlighet, begriplighet, väsentlighet och öppenhet”.

### ***Risk för informationsöverbelastning***

De granskade budgetdokumenten överstiger ibland 100 sidor. En fråga som bör ställas i detta sammanhang är om dessa omfattande budgetdokument verkligen utgör ett kvalitativt beslutsunderlag för fullmäktige eller om det finns en risk för informationsöverbelastning? Samma fråga kan med fördel också ställas när det gäller de budgetdokument som har ett omfång på runt 10–20 sidor. Här handlar det inte om informationsöverbelastning, utan brist på kvantitativt god information i dokumentet. Utifrån en extern betraktares perspektiv förefaller de omfångsmässigt allt för korta eller långa budgetdokumenten inte främja fullmäktiges roll i budgetprocessen.

### ***Utgör marginaliserade budgetdokument ett tillräckligt underlag för beslut?***

I ett antal kommuner karakteriseras budgetdokumentet starkt av ett marginaltänkande eller inkrementalistisk resursfördelning. Budgeten redovisar och kommenterar nästan uteslutande större föreslagna förändringar gentemot föregående årsbudget. Dessa typer av dokument blir oftast korta till omfånget och ganska lättlästa, eftersom större delen av kommunens verksamhet inte berörs i budgeten. Frågan är dock om denna typ av budgetar verkligen utgör ett tillräckligt bra underlag för fullmäktige som måste anses vara den primära målgruppen för budgeten. Många av dessa budgetar har svårt att leva upp till egenskaperna ”öppenhet och begriplighet”, då de flesta avsnitt i denna typ av budgetdokument är begränsade och oftast osammanhängande.

## 5. Synpunkter att beakta vid upprättande av budgeten

Genomgången av praxis i kapitel 3 och 4 visar att det är angeläget med en fortsatt utveckling av budgetdokumentet. Målsättningen med detta kapitel är att, utifrån de iakttagelser som gjorts i studien, lyfta fram några tankar och idéer som kan tas i beaktande när ett budgetdokument upprättas.

### 5.1 Struktur och pedagogik (kommunikativa egenskaper)

#### ***Definition av målgruppen förbättrar dokumentets innehåll***

För att kunna skapa ett kvalitativt budgetdokument är det viktigt i ett inledningskede att definiera målgrupp/er och syfte med dokumentet. Detta för att kunna skapa en budget som informationsmässigt är anpassad till målgruppens behov. Det gäller till exempel att fastställa vilken kunskap som kan krävas av den tänkta målgruppen. Kunskapsnivån påverkar i sin tur utformningen av till exempel beskrivningar av verksamheten, språkbruk, detaljeringsgrad i uppställningar och analyser, pedagogiska förklaringar etcetera.

Budgeten har många intressenter. Allmänheten, media, intresseorganisationer, näringsliv, fullmäktige och den egna organisationen är några exempel. Alla dessa har behov av att kunna ta del av budgetinformationen. Den primära målgruppen för budgeten är dock fullmäktige. Övriga intressenters informationsbehov kan lösas på andra sätt. Om man väljer att ha flera målgrupper för budgetdokumentet, blir det genast svårare att utforma innehållet, särskilt om kunskapsnivån hos målgrupperna varierar. Ett alternativ kan då vara att ta fram olika budgetdokument. Till exempel en populärbudget för kommuninvånarna. Fördelen med detta är också att det minskar risken för informationsöverblastning i budgeten.

### ***Innehållsförteckning och läsanvisningar***

En klickbar innehållsförteckning med läsanvisningar är viktigt på grund av budgetdokumentets komplexa struktur. Budgetdokumentet är ingen handling som beslutsfattare sträckläser. Enligt min erfarenhet läser beslutsfattare olika delar i dokumentet vid olika tillfällen och då är det viktigt att dokumentets struktur kommuniceras på ett pedagogiskt sätt via en innehållsförteckning med läsanvisningar. Med läsanvisningar avses att man under de större avsnitten i innehållsförteckningen gör en kort resumé av vad avsnittet innehåller.

### ***En sammanfattning främjar principen om relevans och väsentlighet***

Det är inte ovanligt med budgetdokument på över 100 sidor. Budgeten är också oftast fokuserad på avgränsade beskrivningar och analyser av olika enskilda områden. Det innebär att det är svårt att snabbt få en helhetsbild av budgetens innehåll. Detta kan till viss del kompenseras med en sammanfattning. Den ska vara objektiv och inte en politisk kommentar till budgetens styrkor. En sådan kommentar bör ligga under ett eget avsnitt som till exempel kan kallas politisk kommentar.

De händelser/slutsatser som lyfts fram i sammanfattningen bör förses med en sidhänvisning. Då har man som läsare möjligt att direkt hoppa vidare i dokumentet, om man vill fördjupa sig i ett område som lyfts fram i sammanfattningen. Är det ett digitalt dokument, bör man kunna klicka på sidhänvisning och hamna på rätt sida.

### ***En politisk kommentar levandegör budgetdokumentet och betonar den kommunala särarten***

Budgeten handlar om politisk styrning. Ett uttryck för detta borde vara att budgeten inleds med en kommentar till budgetens inriktning och innehåll författad av exempelvis kommunstyrelsens ordförande. Den politiska majoriteten kan här lyfta inriktning, styrkor och svårigheter med budgeten.

### ***Pedagogiska förklaringar av styrmodeller och begreppsapparat ger upphov till ett lärande som främjar beslutsfattandet***

I budgetdokumentet bör det finnas förklaringar till fack-, styrnings- eller måluttryck. I avsnittet kan också inkluderas en beskrivning av styrmodellen och budget- och uppföljningsprocessen. Det är viktigt att ta tillvara det tillfälle som budgetdokumentet utgör för att utbilda användare i ekonomi och verksamhet.

Rent praktiskt kan detta utföras i form av ett separat avsnitt i budgeten som på ett övergripande sätt beskriver vilken styrmodell och budget- och uppföljningsprocess kommunen tillämpar. Det är också viktigt att på ett pedagogiskt sätt förklara de olika typer av måluttryck och andra närbesläktade styrningsuttryck som förekommer i budgetdokumentet. Vilka samband har till exempel de olika mål som upprättas på olika nivåer?

### ***Enhetligt språk och enhetlig layout bidrar till att lyfta fram innehållet i dokumentet***

En grundläggande förutsättning för ett kvalitativt budgetdokument är att det präglas av ett enhetligt språk och en god layout som samverkar med innehållet i budgetdokumentet. Risken finns annars att informationen ur ett pedagogiskt perspektiv blir svårläst och svårtolkad. Konsekvensen av detta kan vara att en del av den information som lämnas i budgeten går förlorad. Detta bidrar inte till att öka effektiviteten i verksamheten.

Ett första steg att öka kvalitet på språket är att ta fram skrivregler som beskriver hur skribenten ska skriva i budgeten. Till exempel, vilket tempus ska skribenten använda. Ett annat steg för att komma till rätta med ovanstående brister bör vara att ekonomerna tar initiativ till ett utökat samarbete med informationsavdelningen i kommunen för att kommunicera innehållet i budgeten.

### ***Tabeller och diagram ska vara läs- och tolkningsbara***

Ett budgetdokument innehåller ett antal tabeller och diagram. Det är viktigt att dessa är pedagogiska och läsbara för den målgrupp som budgetdokumentet vänder sig till.

Tabeller kan med fördel användas i budgetdokumentet för att göra en stor mängd information mer lättöverskådlig. En tabell kan i många fall ställas upp information på ett sätt som gör den lättare att uppfatta än om den skulle skrivas i löpande text. Har man däremot bara upp till två eller tre värden att presentera behövs i regel ingen tabell.

Det finns många olika layouter för en tabell, men en bra grundregel är att inte lägga in mer skiljelinjer mellan kolumner och rader än vad som är absolut nödvändigt. Det är jobbigt att läsa en tabell om rutmönstret är för tätt, men det är lika jobbigt om det är för gles och inte ger tillräcklig guide för ögat vilka värden som hör till vilken rad.

Det är viktigt att beakta att tabellen ska fungera som ett fristående objekt och läsaren ska kunna förstå tabellens innehåll enbart genom att titta på tabellen och läsa tabelltexten.

## **5.2 Övergripande information och analyser**

### ***En omvärldsanalys skapar förståelse för en kommuns komplexa förhållande till omvärlden***

En väl strukturerad omvärldsanalys skapar förståelse för en kommuns komplexa förhållande till omvärlden. Den bör spegla hur yttre omständigheter påverkar eller kan påverka kommunen. I analysen är det viktigt att kommunens utveckling och situation sätts in i ett sammanhang. Förutsättningar inför framtiden bör redovisas och förklaras genom en strukturerad genomgång av olika omvärldsfaktorer eller andra givna förutsättningar. Exempel på sådana är:

- Samhällsekonomisk utveckling och situation
- Kommunsektorns utveckling och situation
- Regionens eller länets utveckling och situation
- Befolkningsstruktur och dess utveckling
- Näringsliv, arbetsmarknad och bostadsmarknad
- Skatteutjämningsystemets påverkan på intäkterna

### ***Redovisning av kalkylerade förutsättningar främjar principen om öppenhet***

Budgeten är ett dokument som bygger på ett antal kalkylerade förutsättningar. Dessa bör i budgeten redovisas på ett strukturerat och transparent sätt, helst i ett eget avgränsat avsnitt. Detta för att ge användaren av budgeten en möjlighet att bilda sig en uppfattning kring styrkor och svagheter i budgeten. En tydlig redovisning av kalkylerade förutsättningar främjar också möjligheten att utkräva ansvar i samband med fastställandet av årsredovisningen.

### ***En känslighetsanalys bidrar till att fokusera möjligheter och risker***

En budget kan med fördel också innehålla en samlad känslighetsanalys som syftar till att beskriva hur olika faktorer kan påverka kommunens utveckling och ställning, till exempel att 1 % i löneökning medför ökande eller minskade

kostnader på 10 mkr för kommunen. En sådan typ av analys medverkar till att risker och möjligheter fokuseras.

### ***Övergripande handlingsplaner främjar ett helhetsperspektiv***

Kommunen redovisar ibland i budgeten vad som skulle kunna benämnas som övergripande områdesvisa handlingsplaner. Det kan till exempel vara en handlingsplan som beskriver ett antal åtgärder som ska genomföras i hela organisationen för att få ned sjukskrivningarna. Dessa typer av planer kan konstrueras på många olika sätt och de utgör ett naturligt komplement till de nämndvisa verksamhetsplanerna för att främja ett helhetsperspektiv. Om dessa planer lämnas utanför budgetdokumentet, till exempel i en bilaga, bör konkreta mål med anledning av dessa handlingsplaner som berör budgetperioden redovisas i budgeten.

### ***Kvalitetssäkring av olika typer av mål i budgeten***

I den kommunala budgeten förekommer många och olika typer av mål. Det redovisas både övergripande och lokala verksamhetsmål. I de flesta kommuner är variationen stor både när det gäller kvantitet och främst kvalitet. Därför är det viktigt att målen kvalitetssäkras ur ett helhetsperspektiv. Varje kommun bör formulera sina krav för att kvalitetssäkra målen. Nedan följer några exempel på krav som kan ställas på de mål som finns med i budgeten:

- Målen/nyckeltalen ska kunna mätas, annars går de inte att följa upp.
- Det ska vara lätt att förstå målen. Tydliga och klara formuleringar är viktigt.
- Målen måste vara möjliga att uppnå och påverka.
- Organisationen måste känna till målen och de ska vara accepterade av främst personalen.
- Målen ska vara uppdelade så att det klart framgår vad som ska uppnås under budgetperioden och vad som ska uppnås på längre sikt.

### 5.3 Finansiellt perspektiv

#### ***Likartade uppställningar i alla finansiella rapporter oavsett dokument främjar användarnas kunskap***

De finansiella rapporterna bör ställas upp på samma sätt, oavsett om de återfinns i budget, delårsrapport eller årsredovisning. En gemensam struktur skapar en kontinuitet, vilket möjliggör en ökad förståelse för den finansiella utvecklingen och ställningen. De finansiella rapporterna bör också, om det är möjligt, samlas på ett uppslag. Ett sådant presentationsätt ger en förbättrad överblick och bidrar till en ökad förståelse för kopplingen mellan resultatbudget, kassaflödesbudget och balansbudget.

Resultatbudgeten och balansbudgeten ska följa de krav som ställs på dessa i den kommunala redovisningslagen. Där anges uppställningsformer och dessa får bara förändras genom att extra rader tillfogas för att höja informationsvärdet på rapporterna. Inga av de ursprungliga raderna får plockas bort.

Rapporterna bör layoutas på sådant sätt att det klart och tydligt framgår vad som är rubrikader, resultat, balans och summarader. Det gäller att arbeta med fet stil och olika text grader för att uppnå en läsbar finansiell rapport. Rubrikader och summarader kan med fördel ligga i fet stil.

De finansiella rapporterna bör aldrig brytas och exempelvis redovisas på kommande sidan i dokumentet. Får man exempelvis inte plats med balansräkningen på en sida, kan man placera "tillgångarna" på vänstersidan på ett uppslag och "skulder och eget kapital" på högersidan. Då får läsaren möjlighet att överblicka och läsa rapporten. Detta gäller om dokumentet trycks eller ska skrivas ut. Hanteras bara dokumentet digitalt får man tillämpa andra lösningar. Det viktiga är att hitta en pedagogisk redovisning av de finansiella rapporterna, så att informationstagaren på ett lättförståeligt sätt kan tillgodogöra sig informationen i rapporterna.

Rapporterna kan med fördel redovisas i miljoner kronor, för att öka läsbarheten. Detta gäller även mindre kommuner. Det finns ingen kommun i Sverige som är så liten, att det inte går att använda miljontals kronor i de finansiella rapporterna.

#### ***Drift- och investeringsbudget bör synkroniseras mellan budget och årsredovisning***

Drift- och investeringsbudgeten bör, så långt det är möjligt, synkroniseras med uppställningsformerna som återfinns i årsredovisningen för dessa två rappor-



ter. Rapporterna i budgeten och årsredovisningen bör utformas enligt RKR:s rekommendation nr 14. Fördelen med att ha samma uppställningsform i budgeten och årsredovisningen är att det främjar ett lärande hos läsaren.

### ***Likartad grundläggande modell för finansiell analys främjar användarnas förståelse***

Den finansiella analysen handlar om att vrida och vända på uppgifterna i de finansiella rapporterna för att därigenom förmedla ett fördjupat perspektiv och bidra till ökade insikter. Analyserna bör innehålla jämförelser över tid i syfte att kartlägga utvecklingstendenser och att identifiera finansiella problem. Trendbeskrivningarna skapar då förutsättningar för att bedöma utvecklingen under en kommande period och ger underlag för att besluta om och vidta åtgärder för att hantera eventuella problem. En förutsättning för att analysen ska vara användbar är en konsekvent redovisning över tid. Stora krav måste ställas på enhetlighet över tid avseende tillämpade budget- och redovisningsprinciper. Analysen bör också präglas av principerna om öppenhet och väsentlighet.

En finansiell analys i budgeten, kan utformas med följande sju nyckeltal:

- Årets resultat i förhållande till skatteintäkter och generella statsbidrag
- Årets resultat exklusive jämförelsestörande poster i förhållande till skatteintäkter och generella statsbidrag
- Investeringsvolym
- Finansieringsgraden av investeringarna
- Soliditet
- Kassalikviditet
- Kommunalskatt

Med hjälp av dessa sju nyckeltal kan man övergripande analysera en kommuns finansiella ställning och utveckling. Det är dock viktigt att nyckeltalen presenteras på ett strukturerat sätt. Analysen bör utgå från resultatet och investeringarna. Sedan bör det diskuteras hur resultat och investeringar har påverkat kommunens balansräkning och den finansiella ställningen. Analysen bör innehålla en diskussion om kommunen uppnår god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv. I analysen bör också diskuteras hur stark kommunens finansiella ställning är utifrån kända förutsättningar i framtiden, för att klargöra vilka styr-

kor och svagheter kommunen har ur ett finansiellt perspektiv och vilka möjligheter detta innebär för att möta förändringar inom och utanför organisationen.

### ***Lagstiftningen kräver finansiella mål av betydelse för god ekonomisk hushållning***

Kommuner ska ange en tydlig ambitionsnivå för den egna finansiella utvecklingen och ställningen i form av finansiella mål kopplade till god ekonomisk hushållning. Målformuleringarna ska utgå från vad som i normalfallet är att betrakta som god ekonomisk hushållning. Varje enskild kommun får därefter anpassa målen till sina egna förhållanden och omständigheter. Det är viktigt att de finansiella målen ställs upp på ett tydligt och pedagogiskt sätt. En koppling mot eller integrering i den finansiella analysen är önskvärd. Målen bör också utformas på så sätt att de har en naturlig koppling mot varandra, till exempel bör det finnas både resultat- och balansräkningsinriktade finansiella mål.

### ***Noter kan utvecklas för att stärka principen om öppenhet***

I budgeten förekommer normalt inte några noter. I ett antal kommuner finns i stället mer detaljerade finansiella rapporter. Detta får ibland till konsekvens att rapporterna överbelastas med information. För att komma till rätta med detta problem bör notapparaten i budgeten utvecklas. Detta kommer också att främja principerna om ”öppenhet” och ”begriplighet”. Detta bidrar till en ökad likformighet mellan budget, delårsrapport och årsredovisning.

Noterna bör vara uppbyggda på ett sådant sätt att de systematiskt och informativt beskriver viktiga resultat- eller balansrader i de finansiella rapporterna. Noterna bör dock inte överbelastas med information, utan ska innehålla den mängd som behövs för att användaren av noterna ska kunna bedöma kommunens resultat och ställning. Samma typer av uppställningar av noter bör användas i budget och årsredovisning. I budgeten i mer komprimerad form och i årsredovisningen i mer detaljerad form.

### ***Budget för kommunkoncern är viktigt ur ett uppföljningsperspektiv***

Enligt kommunallagens 11:e kapitel ska kommuner ha en god ekonomisk hushållning i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. En konsekvens av detta är att de kommuner som bedriver en stor del av sin verksamhet i en annan juridisk person bör upprätta en resultat- och balansbudget för kommunkoncernen samt redovisa de större bolagens finansiella rapporter i

samlad form i budgeten. Detta underlättar också en god uppföljning av koncernen och bolagen i delårsrapporten och årsredovisningen.

### ***Balanskrav och resultatutjämningsreserven i ett eget avsnitt***

Balanskravet och resultatutjämningsreserv är ett statligt krav på kommuner. En redovisning av balanskravet ska ske i budgeten. Det görs med fördel i ett eget avsnitt för att undvika sammanblandning med god ekonomisk hushållning.

Balanskravet är ett komplext statligt krav och därför kan det vara bra att inledningsvis beskriva vad balanskravet fyller för funktion. En kort beskrivning av resultatutjämningsreserven och dess regelverk bör också göras i detta avsnitt, om kommunen har beslutat om en sådan reserv.

Det är viktigt att balanskravsuppställningen följer den lagstadgade modellen som återfinns i kapitel 11 i LKBR. Inga rader bör läggas till eller tas bort. Om synnerliga skäl används ska de enligt RKR 15 ligga som en egen rad efter Årets balanskravsresultat.

Har kommunen några tidigare balanskravunderskott att återställa, bör det framgå i en separat tabell under detta avsnitt.

## **5.4 Verksamhetsperspektiv**

### ***En gemensam grundläggande modell för verksamheten ökar läsbarheten***

En grundläggande förutsättning för att skapa en god beskrivning av verksamhetsperspektivet är att det utarbetas en gemensam modell för nämndernas verksamhetsplaner i kommunen. Detta skapar kontinuitet och är pedagogiskt, vilket möjliggör en ökad förståelse för de olika verksamheternas utveckling och ställning. Modell och struktur måste dock anpassas efter lokala förutsättningar.

## **5.5 Några övriga frågeställningar kring budgetdokumentet**

### ***Kan alternativa handlingsplaner vid förändrade förutsättningar bidra till en snabbare anpassning av ekonomin och verksamheten?***

Det man vet med säkerhet, när man beslutar om en budget, är att verkligheten inte kommer att bli som man planerat. Förändringar inträffar ibland snabbt. Kommuner har en beslutsprocess som med nödvändighet tar relativt lång tid. Man kan då fråga sig om det är rimligt att bara ha en plan i budgeten. Att besluta om alternativa handlingsplaner redan vid budgettillfället skulle skapa förutsättningar för en snabbare anpassning till de verkliga förhållandena.

***Kopplingar till kompletterande dokument***

I många kommuner belastas budgetdokumentet med en mängd information. Detta får oftast till konsekvens att budgetdokumentet blir tungt att läsa och tolka. En lösning på denna problematik kan vara att i ett speciellt avsnitt i budgetdokumentet hänvisa till andra styrdokument eller dylikt. De kan läggas i bilaga eller publiceras på nätet. Detta bör innebära att budgetdokumentet kan reduceras till omfånget och bara innehålla sådan information som behövs för att fatta kvalitativa budgetbeslut i fullmäktige.

## 6. Förslag till fortsatta studier

Den studie som genomförts har varit begränsad. Under arbetets gång har flera frågor väckts som det inte funnits utrymme för att behandla i denna rapport. Förhoppningsvis kan denna rapport stimulera till en utveckling av budgetdokumentet, men också till fler forsknings- och utvecklingsprojekt med inriktning på olika delar av budgetprocessen.

Några förslag till fortsatta studier är:

- Hur fungerar budgetprocessen i olika kommuner? Vilka likheter och olikheter kan påvisas mellan till exempel fattiga och rika kommuner, stora och små kommuner o.s.v.
- Hur använder och tolkar man budgetdokumentet till exempel bland fullmäktigeledamöterna? Vad har användarna för synpunkter på budgetens innehåll och utformning?

# Referenser

Donatella, Pierre, Hans Petersson och Ola Eriksson (2022). *Finansiell analys i kommuner och regioner*. Studentlitteratur: Lund.

Rutherford, Brian A. (2000). *An introduction to modern financial reporting theory*. SAGE: London.

SOU 2021:75, En god kommunal hushållning.

Rådet för kommunal redovisning (2022) *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och regioner*.

# Bilaga 1. Ett exempel på ett budgetdokument som synkroniserar med årsredovisningen

Det känns angeläget att försöka konstruera ett exempel på budgetdokument. Tanke är att skapa en diskussion hur ett sådant dokument kan utformas utifrån studien och mina övriga erfarenheter. Jag har valt att utgå från hur en årsredovisning utformas för att få en ökad samstämmighet mellan budget och årsredovisning. Detta tror jag skulle förenkla för alla beslutsfattare. Om budgeten, delårsrapporten och årsredovisningen konstrueras enligt samma mall och uppställningsform, bör detta ge upphov till ett lärande och igenkännande som leder till att beslutsfattaren har lättare att ta åt sig informationen i dokumenten. Förhoppningsvis leder detta i sin tur till att det blir lättare att fatta effektivare beslut i kommunen.

Min målgrupp i detta förslag till budgetdokument är i första hand fullmäktige, som ska fastställa och styra utifrån det.

Förslaget innehåller en del information som tidigare presenterats tidigare i rapporten.

## **1. Benämning på dokumentet**

Det finns många olika benämningar på budgetdokumentet i kommuner och regioner. Jag anser att det är viktigt att eftersträva enkelhet och tydlighet när dokumentet ska namnges. Det borde räcka med att benämna det "Budget 2022". Underrubriker som verksamhetsplan, EFP, flerårsplan, strategisk plan, mål, planeringsförutsättningar, ekonomisk planering och årsplan förvirrar mer än det skapar tydlighet. Om man väljer att ha en benämning på budgetdokumentet

som innehåller olika fackuttryck, är det viktigt att man förklarar dessa i början på dokumentet.

## 2. Politisk kommenterar

Budgeten handlar om politisk styrning. Ett uttryck för detta är att budgeten inleds med en kommentar till budgetens inriktning och innehåll författad av den politiska majoriteten. Den kan här lyfta fram inriktning, styrkor och utmaningar med budgeten. När det blir dags att summera budgetåret i årsredovisningen, kan kommunstyrelsen hänvisa till budgetskrivningen och lyfta fram det man lyckas genomföra i budgeten. Finns det några områden där man inte nådde fram, bör detta också framgå för att främja principen om öppenhet.

## 3. Innehållsförteckning med läsanvisningar

En innehållsförteckning med läsanvisningar är viktigt på grund av budgetdokumentets komplexa struktur. Budgetdokumentet är ingen handling som beslutsfattare sträckläser. Enligt min erfarenhet, läser beslutfattarna olika delar i dokumentet vid olika tillfällen. Då är det viktigt att budgetens struktur kommuniceras på ett pedagogiskt sätt via en innehållsförteckning med läsanvisningar. Med läsanvisningar avses att man under de större avsnitten i innehållsförteckningen gör en kort resumé av vad avsnittet innehåller. Innehållsförteckningen bör vara klickbar.

## 4. Sammanfattning

I detta avsnitt görs en objektiv sammanfattning av budgetdokumentet. De händelser/slutsatser som lyfts fram i sammanfattningen bör förses med en sidhänvisning. Då har läsare möjlighet att direkt hoppa vidare i dokumentet, om man vill läsa mer om det som lyftes fram i sammanfattningen. Är det ett digitalt dokument, bör man kunna klicka på sidhänvisning och hamna på rätt sida.

Sammanfattningen bör skrivas utifrån risk och väsentlighet och inte överstiga 2 sidor. Allt som lyfts fram i sammanfattningen måste gå att återfinna på annan plats i dokumentet. Den får inte innehålla information som bara återfinns i sammanfattningen.

## 5. Förvaltningsberättelsen

Begreppet "förvaltningsberättelsen" är fackuttryck som inte alla känner till. Inledningsvis är det därför viktigt att beskriva syftet med detta avsnitt och att förvaltningsberättelsen underindelas i olika delavsnitt. Delavsnitten ges sam-



ma benämning som i årsredovisningen. Det enda avsnittet som inte återfinns i budgeten är ” framtidsbedömning”. Detta på grund av att hela budgeten är en framtidsbedömning. Följande åtta områden bör återfinnas i förvaltningsberättelsen i budgeten:

- Den kommunala koncernen
- Översikt över verksamhetens utveckling
- Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning
- Händelser av väsentlig betydelse
- Styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten
- God ekonomisk hushållning
- Balanskrav och resultatutjämningsreserv
- Väsentliga personalförhållanden

På de kommande sidorna återfinns en genomgång av de åtta delavsnitten under förvaltningsberättelsen.

### ***5.1 Den kommunala koncernen***

Avsnittet som inleder förvaltningsberättelsen bör innehålla ett organisationsdiagram över kommunkoncernen. Diagrammet bör se ut på samma sätt som i årsredovisningen. Det är en fördel om diagrammet kan inkludera storleksvariabler som omsättning och antal årsarbetare. Detta ger en uppfattning om hur stora olika nämnder och bolag är och det kan i sin tur bidra till en förståelse kring organisationens komplexitet och risker.

### ***5.2 Översikt över verksamhetens utveckling***

Det andra avsnittet i förvaltningsberättelsen inleds med en tabell av viktiga finansiella och verksamhetsmässiga nyckeltal. Tabellen bör synkroniseras med årsredovisningen, så att samma nyckeltal, så långt det är möjligt, återfinns i budget och årsredovisning. Om kommunen upprättar en budget för kommunkoncernen, är det möjligt att ha två tabeller i budgeten, en för kommunen och en för kommunkoncernen. Upprättas ingen budget för koncernen, är det bara möjligt att ta fram en tabell som avser kommunen.

Större förändringar över tiden av enskilda nyckeltal i tabellen bör kommenteras. Om det är möjligt bör också tidigare års utfallsvärden för enskilda nyckeltal finnas med i tabellen. Detta möjliggör för läsaren att bedöma realismen i nyckeltalen genom att jämföra utfallsvärden med budgetvärden.

### **5.3 Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning**

Målsättningen för detta tredje delavsnitt är att lyfta fram, utifrån ett riskperspektiv, viktiga förhållande som påverkar eller kan påverka resultat och ställning. Ett förhållande ska anses vara viktigt för bedömningen av resultat eller ekonomisk ställning om det har väsentlig påverkan på den kommunala koncernens eller kommunens verksamhet. För att få en samstämmighet med årsredovisningen kan avsnittet delas in i 4 olika delar, omvärldsanalys inklusive övergripande risker, finansiella risker, pensionsförpliktelser och övriga viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning.

#### *5.3.1 Omvärldsanalys inklusive övergripande risker*

En omvärldsanalys bör spegla hur yttre händelser, omständigheter och risker kan påverka eller påverkar kommunen. I analysen är det viktigt att kommunens utveckling och situation sätts in i ett sammanhang. Förutsättningar inför framtiden bör redovisas och förklaras genom en strukturerad genomgång av olika omvärldsfaktorer eller andra givna förutsättningar. När det är möjligt bör olika omständigheter och risker kopplas till hur det påverkar eller kan påverka kommunens resultat och ställning. Nedan lyfts det fram några exempel på ett antal omvärldsfaktorer som bör analyseras och beskrivas:

- Samhällsekonomisk utveckling och situation
- Kommunsektorns utveckling och situation
- Regionens eller länets utveckling och situation
- Befolkningsstruktur och dess utveckling
- Näringsliv, arbetsmarknad och bostadsmarknad
- Skatteutjämningsystemets påverkan på intäkterna

#### *5.3.2 Finansiella risker*

I detta avsnitt bör lämnas upplysningar om finansiella risker och hur dessa risker hanteras i budgeten. Upplysning bör lämnas av de finansiella risker som kommunala koncernen och kommunen är exponerade för, såsom ränterisk, valutrisk, kreditrisk, etcetera. Budgeterar kommunen några finansiella intäkter i resultatbudgeten är det viktigt att dessa belyses ur ett riskperspektiv.

### *5.3.3 Pensionskostnader och pensionsförpliktelser*

Budgeten bör innehålla upplysningar om de totala pensionsförpliktelserna för kommunkoncernen och kommunen. Med total pensionsförpliktelse avses summan av avsättningar för pensioner (inklusive särskild löneskatt) och ansvarsförbindelser avseende pensionsförpliktelser (inklusive särskild löneskatt). Kännedom om total pensionsförpliktelse är nödvändig för att det ska vara möjligt att bedöma den kommunala koncernens och kommunens ekonomiska ställning.

I förvaltningsberättelsen i årsredovisningen används en tabell för att beskriva pensionsförpliktelserna. Till stora delar kan även denna tabell användas i budgetdokumentet för att ge en bra överblick över årets budgeterade pensionskostnader och pensionsförpliktelser.

### *5.3.4 Övriga viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning*

I detta avsnitt lyfts fram övriga viktiga förhållande för resultat och ekonomisk ställning som inte har berörts tidigare. Har kommunen större borgensåtaganden, kan de analyseras ur ett riskperspektiv i detta avsnitt. Ett annat område som kan diskuteras här är riktade statsbidrag och dess betydelse utifrån ett resultatperspektiv.

## **5.4 Händelser av väsentlig betydelse**

I detta fjärde delavsnittet i förvaltningsberättelsen görs en sammanfattning av väsentliga budgeterade händelser i verksamheten. I denna budgetmodell utgör detta avsnitt en slags sammanfattning av avsnitt 7 som beskriver satsningar och effektiviseringar utifrån ett lokalt nämndperspektiv.

Följande områden kan komprimerat beskrivas i detta avsnitt:

- Vilka större driftsatsningar görs i form av tilldelade medel i budgeten?
- Vilka större investeringar görs under den kommande planperioden.
- Finns det krav på effektiviseringar och vilka är de i så fall?
- Finns det krav på besparingar och vilka är de i så fall?

Detta avsnitts utformning påverkas av vilken styr- och budgetmodell som kommunen tillämpar. Detta och avsnitt 7 i denna bilaga, vilka handlar om fullmäk-

tiges krav på nämndernas ekonomi och verksamhet, måste anpassas till kommunens lokala styrmodeller och förutsättningar.

### **5.5 Styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten**

I detta avsnitt lämnas upplysningar om väsentliga aspekter avseende styrning, uppföljning och intern kontroll för den kommunala koncernen och kommunen. Upplysningar kan också lämnas för väsentliga koncernenheter såsom nämnder och kommunala koncernföretag. Upplysningarna kan inkludera en kortfattad beskrivning av hur mål fastställs, hur budgetar tas fram samt av hur budget- och måluppföljning genomförs. Av upplysningarna kan också framgå hur den interna kontrollen är utformad.

Upplysningarna kan även inkludera beskrivningar av hur kommunen och kommunkoncernen arbetar med verksamhetsplaner, kvalitetspolicy, investeringsplaner, lokalförsörjningsplaner, upphandlings- och konkurrenspolicy och kompetensförsörjningsplaner.

För att nå ovanstående uppgifter kan avsnittet underindelas i tre områden. Det första behandlar styrmodellen samt budget och uppföljningsprocessen. Det andra behandlar vision, kommunövergripande mål och indikatorer. Det tredje behandlar en beskrivning av övriga planer för styrning och uppföljning.

#### **5.5.1 Styrmodell inklusive budget- och uppföljningsprocessen**

En kortfattad beskrivning av kommunens styrmodell inleder detta avsnitt. Den kompletteras med en beskrivning av budget- och uppföljningsprocessen.

#### **5.5.2 Vision, kommunövergripande mål och indikatorer**

Här redovisas inledningsvis kommunens vision eller verksamhetsidé. Till den kopplas eventuella kommunövergripande mål. Finns det några indikatorer kopplade till målen bör de redovisas i anslutning till målen. I detta avsnitt är det viktigt att vara kortfattad, men ändå pedagogisk. För att inte riskera att överbelasta budgeten med för mycket information om målen, kan ett separat måldokumentet upprättas som kompletterar budgeten med mer utförlig information kring målen. Detta dokument kan placeras som en bilaga till budgeten.

#### **5.5.3 Övriga planer för styrning och uppföljning**

Under detta avsnitt görs en genomgång av övriga planer som är av betydelse för styrning och uppföljning.

## **5.6 God ekonomisk hushållning och ekonomisk ställning**

I det sjätte avsnittet i förvaltningsberättelsen som benämns ”God ekonomisk hushållning och ekonomisk ställning” redovisas en finansiell analys som inkluderar kommunens finansiella mål av betydelse för god ekonomisk hushållning. Om kommunen har några verksamhetsmässiga mål av betydelse för god ekonomisk hushållning redovisas de under ett eget område, sist i detta avsnitt. Under avsnittet ”God ekonomisk hushållning och ekonomisk ställning” redovisas också kalkylerade budgetförutsättningar, skattesats och eventuellt en känslighetsanalys.

### *5.6.1 Finansiell analys inklusive mål för finansiella mål för god ekonomisk hushållning*

En utgångspunkt är att de modeller som används för finansiell analys ska vara strukturerade på samma sätt oavsett om de används i budget, delårsrapport eller i årsredovisning. Vissa skillnader i detaljeringsnivå kan finnas, men strukturen bör vara densamma. Detta ger upphov till en kontinuitet och lärande.

En finansiell analys i budgeten, kan utformas med följande sju nyckeltal:

- Årets resultat i förhållande till skatteintäkter och generella statsbidrag
- Årets resultat exklusive jämförelsestörande poster i förhållande till skatteintäkter och generella statsbidrag
- Investeringsvolym
- Finansieringsgraden av investeringarna
- Soliditet
- Kassalikviditet
- Kommunalskatt

Med hjälp av dessa sju nyckeltal kan man övergripande analysera en kommuns förväntade finansiella ställning och utveckling. Det är dock viktigt att nyckeltalen presenteras på ett strukturerat sätt. Analysen bör utgå från resultatet och tillgångsanskaffningarna i form av investeringar. Sedan bör det diskuteras hur resultat och investeringar har påverkat kommunens balansräkning och den finansiella ställningen. I boken ”Finansiell analys av kommuner och regioner” presenteras en finansiell analysmodell som benämns RK-modellen. Det är

exempel på en modell som bygger på denna struktur. Modellen kan användas både i budget, delårsrapport och årsredovisning.

Den finansiella analysen bör också innehålla en diskussion om kommunen uppnår god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv. I analysen bör också diskuteras hur stark kommunens finansiella ställning är utifrån kända och okända förutsättningar i framtiden, för att klargöra vilka styrkor och svagheter kommunen har ur ett finansiellt perspektiv och vilka möjligheter detta innebär för att möta förändringar inom och utanför organisationen.

Denna finansiella analys med sju nyckeltal kan även utgöra en grund för den finansiella analysen i delårsrapporten och årsredovisningen. Ytterligare några nyckeltal bör då tillfogas, exempelvis budgetföljsamhet.

Finansiella mål för god ekonomisk hushållning bör integreras i den finansiella analysen. Detta möjliggör för läsare att på ett relativt enkelt sätt se hur de finansiella målen uppfylls i budgetdokumentet. Det ger också en bild av hur den finansiella utvecklingen och ställning ser ut om den finansiella målen uppfylls eller inte uppfylls.

### *5.6.2 Kalkylerande förutsättningar för budgeten*

Här görs en avgränsad redovisning av de kalkylförutsättningar som budgeten är upprättad utifrån, till exempel budgeterade löneökningar. Viktiga redovisningsprinciper bör också redovisas här.

### *5.6.3 Känslighetsanalys*

En budget kan med fördel också innehålla en samlad känslighetsanalys som syftar till att beskriva hur olika faktorer kan påverka kommunens utveckling och ställning, till exempel att 1 % i löneökning medför ökade kostnader för 10 mkr för kommunen. En sådan typ av analys medverkar till att risker och möjligheter fokuseras i budgeten. Informationsmottagaren får en möjlighet att själv bedöma hur starkt det budgeterade resultatet är genom att relatera det till olika tänkta utfall.

### *5.6.4 Skattesats*

Lagstiftningen kräver att skattesatsen ska fastställas före november månads utgång i fullmäktige. En beskrivning av skattesatsen och dess utveckling placeras lämpligen under ett avsnitt knutet till god ekonomisk hushållning.

### *5.6.5 Kommunövergripande verksamhetsmål för god ekonomisk hushållning*

Har kommunen några kommunövergripande verksamhetsmässiga mål av betydelse för god ekonomisk hushållning redovisas de under detta avsnitt. Gör inte en koppling av målet till god ekonomisk hushållning, bör målet placeras under avsnitt 5.5.1 som benämns ”Vision, kommunövergripande mål och indikatorer.”

### **5.7 Balanskrav och resultatutjämningsreserv**

I detta sjunde avsnitt i förvaltningsberättelsen redovisas en balanskravsuppställning för budgeten enligt 11:e kapitlet i LKBR. I uppställningen ska framgå om kommunen tänker göra i anspråksåtagande eller avsättning till resultatutjämningsreserven, om en sådan tillämpas. Om kommunen redovisar ett negativt balanskravsresultat och vill hävda synnerliga skäl ska det framgå klart och tydligt vilka de synnerliga skälen är.

Har kommunen några tidigare balanskravsunderskott att återställa, bör det framgå i en separat tabell/uppställning under detta avsnitt.

Balanskravsresultatet bör aldrig redovisas i den finansiella analysen, utan en beskrivning bör ske under detta avsnitt.

Balanskravet är ett komplext statligt krav och därför kan det vara bra att inledningsvis i detta avsnitt beskriva vad balanskravet fyller för funktion. En kort beskrivning av resultatutjämningsreserven och dess regelverk bör också göras i detta avsnitt. Om kommunen har beslutat om en resultatutjämningsreserv.

### **5.8 Väsentliga personalförhållanden**

I detta avslutande åttonde avsnitt i förvaltningsberättelsen lämnas upplysningar om väsentliga personalförhållanden i den kommunala koncernen och kommunen. Sådana förhållanden kan inkludera antalet anställda, ålders- och könsfördelning, genomsnittlig utbildningsnivå, arbete med personalförsörjning (särskilt avseende bristyrken) och kompetensutveckling. Upplysningarna bör lämnas med utgångspunkt från den kommunala koncernen och sedan brytas ned till de olika enheterna som ingår i koncernen. De lämnade nyckeltalen bör beskrivas och analysera utifrån ett framtidsperspektiv.

## **6. Finansiella rapporter och noter**

Detta avsnitt i budgeten innehåller de finansiella rapporterna inklusive drift- och investeringsbudget. Viktiga noter bör också redovisas under detta avsnitt.

De finansiella rapporterna bör ställas upp på samma sätt, oavsett om de återfinns i budget, delårsrapport eller årsredovisning. En gemensam struktur skapar en kontinuitet, vilket möjliggör en ökad förståelse för den finansiella utvecklingen och ställningen. De finansiella rapporterna bör också, om det är möjligt, samlas på ett uppslag. Ett sådant presentationssätt ger en förbättrad överblick och bidrar till en ökad förståelse för kopplingen mellan resultatbudget, kassaflödesbudget och balansbudget.

Resultatbudgeten och balansbudgeten ska också följa de krav som ställs på dessa i den kommunala redovisningslagen. Där anges uppställningsformer och dessa får bara förändras genom att extra rader tillfogas för att höja informationsvärdet på rapporterna. Inga av de ursprungliga raderna får plockas bort.

Rapporterna bör layoutas på sådant sätt att det klart och tydligt framgår vad som är rubrikader, resultat, balans och summerader. Det gäller att arbeta med fet stil och olika grader för att uppnå en läsbar finansiell rapport. Rubrikader och summerader kan med fördel ligga i fetstil.

De finansiella rapporterna bör aldrig brytas och exempelvis redovisas på kommande sidan i dokumentet. Får man exempelvis inte plats med balansräkningen på en sida, kan man placera "tillgångarna" på vänstersidan på ett uppslag och "skulder och eget kapital" på högersidan. Då får läsaren möjlighet att överblicka och läsa rapporten. Detta gäller om dokumentet trycks eller ska skrivas ut. Hanteras bara dokumentet digitalt får man tillämpa andra lösningar. Det viktiga är att hitta en pedagogisk redovisning av de finansiella rapporterna, så att informationstagaren på ett lättförståeligt sätt kan tillgodogöra sig informationen i rapporterna.

Rapporterna kan med fördel redovisas i miljoner kronor, för att öka läsbarheten. Detta gäller även mindre kommuner. Det finns ingen kommun i Sverige som är så liten, att det inte går att använda miljontals kronor i de finansiella rapporterna.

Drift- och investeringsbudgeten bör, så långt det är möjligt, synkroniseras med uppställningsformerna som används i årsredovisningen för dessa rapporter. Rapporterna i budgeten och årsredovisningen bör utformas enligt RKR:s rekommendation nr 14.

## **7. Verksamhetsbeskrivningar på nämnd**

Syftet med detta kapitel är att nämndvis lyfta fram de viktigaste verksamhetsförändringarna, mål och uppdragen, ekonomiska ramar och andra händelser



som är viktiga för fullmäktige. Detta avsnitt bör vara synkroniserat med nämndens budget och verksamhetsplan.

En beskrivning av verksamheten bör ske utifrån en likartad modell, där ett historiskt perspektiv kopplas samman med framtiden. Informationen i detta avsnitt, precis som övriga delar i budgeten, bör vara av betydelsefull karaktär för användarnas beslutsfattande. Texter bör vara koncentrerade och väl genomarbetade. En enhetlig rubriksättning bör gälla för samtliga nämnder. Nedan följer ett förslag till hur dessa rubriker med innehåll skulle kunna se ut:

### ***7.1 Beskrivning av nämnden och dess uppdrag***

Under detta delavsnitt beskrivs nämndens uppdrag kortfattat. Tanken med avsnittet är att ge den icke initierade läsaren en kort överblick över den verksamhet som nämnden ska bedriva det kommande året.

### ***7.2 Mål och/eller indikatorer***

Här redovisas nämndens mål och/eller indikatorer. Om målen utgår från kommunövergripande mål bör detta tydligt redovisas.

### ***7.3 Uppdrag eller likande***

Finns några speciella uppdrag eller dylikt för nämnden, bör de lyftas fram under detta avsnitt.

### ***7.4 Ekonomisk redovisning kopplat till god ekonomisk hushållning***

Det avslutande avsnittet bör innehålla en ekonomisk redovisning för nämnden, gärna kopplad till eventuella mål för god ekonomisk hushållning.

## **8. Övrigt**

Det avslutande avsnitt i budgeten kan till exempel innehålla ”förslag till beslut” om kommunen vill lyfta fram beslutet.

# Bilaga 2: Undersökning av åtta kommuner och två regioner

## Kartläggning av olika områden

Vad benämns budgetdokumentet

Reviderad Strategisk plan 2022–2024 med Budget 2022

Verksamhetsplan med budget 2022 och ekonomisk planering för 2023–2024

Budget 2022 EFP 2023–2024

Årsplan 2022

Mål och budget 2022–2024

Flerårsplan 2022–2024

Budget 2022

Budget 2022 samt plan för ekonomin åren 2023–2024

Verksamhetsplan med budget 2022 och Planeringsförutsättningar för 2023–2024

## Procent total

10%

10%

10%

10%

10%

10%

20%

10%

10%

## 1. Övergripande underlag

### Budgetens längd totalt och i de tre delområdena

Övergripande underlag

Ekonomiskt underlag

Verksamhetsunderlag

Övrigt till exempel protokoll och bilagor. Förslag till beslut

Totalt antal sidor (cirka)

## % av totalen

35%

19%

45%

1%

65 sidor

### Budgets form och layout

Egen layoutat i Word

Professionellt layoutad

Professionellt layoutad och tryckt

60%

40%

0%

### Finns läsanvisningar?

0%

### Finns en Innehållsförteckning?

90%

### Finns sammanfattning av dokumentet?

0%

### Finns en underskriven politisk kommentar?

80%

### Finns någon form av Omvärlds- eller riskanalys?

60%

### Finns någon form av beskrivning styrmodell med mera?

80%

### Redovisas Vision eller övergripande verksamhetsidé?

100%

### Finns kommunövergripande mål?

100%

**2. Ekonomi- och räkenskapsunderlag**

<b>Skattesats redovisas?</b>	<b>100%</b>
<b>Finansiell analys - Struktur på eventuell analys</b>	
Finns ingen finansiell analys	<b>60%</b>
Någon form av finansiell analys	<b>40%</b>
<b>Finansiella nyckeltal som redovisas i den finansiella analysen</b>	
Årets resultat	<b>50%</b>
Årets resultat / skatteintäkter och statsbidrag	<b>40%</b>
Nettokostnadsavvikelse	<b>10%</b>
Investeringsvolym	<b>20%</b>
Investeringarnas andel av nettokostnader	<b>10%</b>
Finansieringsgrad av investeringarna	<b>30%</b>
Soliditet	<b>20%</b>
Likviditet i allmänna termer	<b>20%</b>
Pensionskostnader/skuld	<b>20%</b>
Nettokostnadsandel	<b>20%</b>
Finansnetto	<b>10%</b>
Låneskuld	<b>20%</b>
<b>Resultatbudget - former för uppställning</b>	
Finns ingen resultatbudget	<b>0%</b>
Komprimerad variant	<b>50%</b>
LKBR-uppställning	<b>20%</b>
Detaljerad modell	<b>30%</b>
<b>Resultatbudget - kolumner</b>	
Bokslut 2020	<b>50%</b>
Budget 2021	<b>70%</b>
Prognos 2021	<b>10%</b>
Budget 2022	<b>100%</b>
Plan 2023–2024	<b>100%</b>
Plan 2025–2026	
<b>Finansieringsbudget - former för uppställning</b>	
Finns ingen kassaflödesanalys	<b>30%</b>
Finns kassaflödesanalys	<b>70%</b>
<b>Finansieringsbudget - kolumner</b>	
Bokslut 2020	<b>50%</b>
Budget 2021	<b>60%</b>
Prognos 2021	<b>10%</b>
Budget 2022	<b>60%</b>
Plan 2023–2024	<b>70%</b>
Plan 2025–2026	

**Balansbudget - former för uppställning**

Finns ingen balansbudget	20%
LKBR-uppställning	50%
Komprimerad variant	30%

**Balansbudget - kolumner**

Bokslut 2020	40%
Budget 2021	50%
Prognos 2021	0%
Budget 2022	90%
Plan 2023–2024	80%
Plan 2025–2026	20%

**Finns en plan för ekonomin över tre år.**

80%

**Driftbudget - former för uppställning**

Finns ingen samlad driftsbudget	0%
Nettoredovisning per nämnd	100%

**Driftbudget - kolumner**

Bokslut 2020	0%
Budget 2021	40%
Prognos 2021	0%
Budget 2022	100%
Plan 2023–2024	50%

**Investeringsbudget - former för uppställning**

Finns ingen samlad investeringsbudget	10%
Investeringsplan redovisat per nämnd	10%
Investeringsplan nämnd och per projektanslag	70%

**Investeringsbudget - kolumner**

Bokslut 2020	0%
Budget 2021	40%
Prognos 2021	10%
Budget 2022	80%
Plan 2023	70%
Plan 2024	70%
Plan 2025	40%
Plan 2026	30%

**Sammanställd budget för kommunkoncern**

Finns ingen kommunkoncernbudget	100%
Resultatbudget för kommunkoncernen	0%
Finansieringsbudget för kommunkoncernen	0%
Balansbudget för kommunkoncernen	0%
Verksamhetsplaner för bolagen	

<b>Finns ett avsnitt om redovisningsprinciper och/eller noter</b>	<b>10%</b>
<b>Redovisning balanskrav och resultatutjämningsreserv</b>	<b>20%</b>
<b>Finns redovisning av budget- och kalkylförutsättningar</b>	
Finns ingen separat redovisning av budget- och kalkylförutsättningar	60%
Finns separat redovisning av budget- och kalkylförutsättningar	40%
<b>Vilka kalkylförutsättningar nämns i budgeten</b>	
Uppräkning av löner	30%
Inflation/prisutveckling	40%
Basbeloppet utveckling	0%
Personalkostnadspålägg	10%
Skatteintäkternas beräkning	100%
Ökning av verksamhetens intäkter	10%
Uppräkning av hyror	0%
Prognos invånare	10%
kapitalkostnader	0%
Finansnetto	0%
Internränta	30%
Taxor och avgifter	0%
Pensionernas beräkning	20%
Effektiviseringsbelopp eller procent	
<b>Finns finansiella mål kopplade till god ekonomisk hushållning?</b>	
Finns finansiella mål i budgeten	60%
Finns inga finansiella mål i budgeten	10%
<b>Vilka finansiella mål används?</b>	
Årets resultat /skatteintäkter och statsbidrag	60%
Investeringsvolym, max tak av olika slag	10%
Lånetak av olika slag	20%
Finansiering av investeringarna av olika slag	40%
Egna kapitalet ska värdesäkras	10%
Soliditet ska öka eller hållas oförändrad	40%
Pensionskapitalets täckningsgrad av kommunens totala pensionsförpliktelser ska vid slutet av året vara 100%	10%
Kommunen ska ha sådan likviditet att finansiell handlingsfrihet säkerställs	10%
Kostnaden för den affärsdrivande verksamheten, VA och avfallshanteringen, ska i sin helhet finansieras med avgifter exklusive sluttäckningen av Ålandsköp.	10%
Balanskravsresultatet ska för respektive år minst uppgå till 1 procent av skatter, generella statsbidrag, utjämnning och fastighetsavgift.	10%
Vatten- och avloppsverksamheten ska fullt ut vara avgiftsfinansierad.	10%
Styrelsen och nämnderna redovisar ett resultat i balans.	10%
Klimatbelastningen från Region Xxxxx läns kapitalförvaltning är lägre än för jämförbara index.	10%
Extern upplåning för finansiering av investeringar sker om möjligt genom gröna lån.	10%

Betalningsberedskapen uppgår varje tillfälle till minst en månad.	10%
Kommunkoncernens eget kapital, uttryckt i kronor per invånare och i fasta priser, ska över tid öka.	10%
Kommunkoncernens alla verksamheter ska bedrivas på ett ändamålsenligt och kostnadseffektivt sätt.	10%
Kassalikviditeten ska överstiga 100 procent.	10%
Förvaltad pensionskapital ska på sikt täcka det totala pensionsåtagandet.	10%
Avskrivningskostnaderna som årlig andel av intäkter från skatt och generella statsbidrag ska inte överstiga 6 procent under en rullande tioårsperiod.	10%
Budgetavvikelsen ska understiga 1 procent.	10%
Exploateringsverksamheten ska över en rullande tioårsperiod vara i balans.	10%
<b>Summa antal mål i genomsnitt per kommun eller region</b>	<b>3,4</b>
<b>3. Verksamhetsplaner</b>	
<b>Beskrivning av verksamhetsinnehåll</b>	
Finns inga verksamhetsbeskrivningar	20%
Verksamhetsbeskrivning för samtliga nämnder	50%
Verksamhetsbeskrivning för enskilda nämnder	10%
Verksamhetsbeskrivning per område	20%
<b>Verksamhetsförändringar</b>	
Finns ingen beskrivning av verksamhetsförändringar	20%
Verksamhetsförändringar för samtliga nämnder	50%
Verksamhetsförändringar per område	30%
<b>Verksamhetsspecifika mål</b>	
Finns inga verksamhetsspecifika nämndmål	60%
Verksamhetsspecifika mål för samtliga nämnder	40%
<b>Ekonomisk redovisning på nämndnivå</b>	
Finns inga ekonomiska redovisningar	60%
Resultatbudget	40%
Investeringsbudget	30%
<b>Risikanalyser/omvärldspåverkan av verksamhetsområdet</b>	<b>0%</b>
<b>Framtidsbedömning på nämndnivå</b>	<b>0%</b>

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

**Verksamheten** utgår ifrån ett samarbetsavtal mellan kommuner och regioner 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



**KommunForskning  
i Västsverige**

c/o Göteborgs universitet  
Box 665  
405 30 Göteborg

Tel 031-786 59 00  
E-post [kfi@kfi.se](mailto:kfi@kfi.se)  
[www.kfi.se](http://www.kfi.se)