

1. Inledning	3
1.1 Val av ämne	3
1.2 Problembakgrund.....	3
1.3 Problemformulering.....	5
1.4 Syfte	5
1.5 Disposition	6
2. Metod	7
2.1 Övergripande angreppssätt.....	7
2.1.1 Intervjun som metod	7
2.2 Val av intervjuformat.....	7
2.2.1 Intervjuers reliabilitet och validitet.....	8
2.3 Urval av respondenter	8
2.4 Handgripligt angreppssätt	8
2.4.1 Insamling av primärdata	9
2.4.2 Insamling av sekundärdata.....	9
2.5 Källkritik	9
2.5.1 Källkritik av primärdata.....	10
2.5.2 Källkritik av sekundärdata och litteratur.....	10
3. Redovisning i ett teoretiskt perspektiv.....	11
3.1 Institutionen redovisning	11
3.2 Redovisningens roll	12
3.3 Ansatser i redovisningsteorin.....	14
3.4 En återblick	15
4. Den kommunala redovisningens utveckling.....	16
4.1 Kommunal redovisning.....	16
4.1.1 Ett historiskt perspektiv	16
4.1.2 God ekonomisk hushållning och balanskrav	17
4.1.3 Lag om kommunal redovisning	17
4.1.4 God redovisningssed.....	18
4.1.5 Den kommunala särarten	18
4.1.6 En återblick	19
5. Allmänna bestämmelser för kommunala årsredovisningen.....	21
5.1 Årsredovisningens syfte.....	21
5.2 Årsredovisningens innehåll.....	21
5.3 Årsredovisningens användare	22
5.4 Effekter av information.....	24
5.5 En återblick	25
6. Empiri	26
6.1 Kommunal verksamhet	26
6.2 De intervjuade	27
6.3 Ekonomiavdelningen	27
6.3.1 Den kommunala årsredovisningen.....	27
6.3.2 Årsredovisningens användare	28
6.3.3 Utveckling - förbättring	30
6.4 Kommunfullmäktige	31
6.4.1 Den kommunala årsredovisningen.....	31
6.4.2 Årsredovisningens användning.....	31
6.4.3 Utveckling - förbättring	33
7. Analys	35
7.1 Årsredovisningens syfte.....	35

7.2 Faktorer som påverkar användningen av årsredovisningen.....	36
7.3 Vad har utveckling av kommunal årsredovisning inneburit.....	37
8. Slutsats.....	39
8.1 Årsredovisningens syfte.....	39
8.2 Den kommunala särartens inverkan på användandet av årsredovisningen.....	39
8.3 Vad har utvecklingen av kommunal årsredovisning inneburit.....	39
8.4 Kan kommunal årsredovisning bli ett funktionellt verktyg.....	40
8.5 Avslutande kommentar.....	40
Källförteckning.....	41
Bilagor.....	44
Bilaga 1, Intervjumall.....	44
Bilaga 2, Intervjupersoner.....	45

1. Inledning

1.1 Val av ämne

Vårt ämnesval grundar sig i ett intresse att få ett bredare perspektiv på redovisningens problematik. Att vi vid studiens början inte hade någon erfarenhet av offentlig redovisning ansåg vi inte skulle begränsa våra möjligheter att genomföra studien - tvärtom då vi inte hade förutfattade meningar, åtminstone vad avser kommunal redovisning.

Visserligen såg vi vid uppsatsskrivandets början offentlig verksamhet såsom en byråkratisk och något ineffektiv organisation. Vår uppfattning om offentlig verksamhet har dock ändrats under arbetets gång, då vi har fått en viss förståelse för verksamhetens omfattning och komplexa struktur. En reflektion vi gjort är att det vore naturligt att varje ekonomistudent fick insikt i kommunal verksamhet, om inte annat så för att inte nödvändigtvis utgå från det privata näringslivets värderingar.

1.2 Problembakgrund

Inom området kommunal verksamhet har under de senaste trettio åren stora förändringar skett och idag ansvarar kommunen för en stor del av den offentliga verksamheten. Kommunernas utveckling tog fart i början av 1960-talet under en tid då Sverige befann sig i en stark tillväxtfas. Tillväxten gynnade inte minst kommunerna vars ekonomi var god. Men den starka tillväxten avtog efter hand och redan i början av 70-talet började det talas om en ekonomisk kris i de svenska kommunerna. Det var emellertid inte bara den stagnerande tillväxten som bidrog till kommunernas prekära situation, nya ansvarsområden och en större organisation innebar att nya problem skulle lösas inom ramen för kommunens budget. (Orrbeck 1998)

Under de senaste åren har många kommuner stärkt sina finanser, men fortfarande har en övervägande del av kommunerna en ansträngd ekonomi. Enligt beräkningar gjorda av svenska kommunförbundet förväntades cirka nittio kommuner redovisa ett negativt resultat bokslutsåret 2001. Förbundet har också räknat fram att kommunerna måste sänka sina utgifter med över 11 miljarder kronor för att kunna uppfylla det lagstadgade balanskravet, vilket innebär att varje kommuns intäkter i resultaträkningen skall vara större än utgifterna. (SCB.se)

Det finns som sagt fortfarande ett stort antal kommuner som uppvisar ett negativt resultat. Vad innebär detta? Är det så att de kommuner som visar på lägst resultat i resultaträkningen är de som bedriver sämst verksamhet? Inom privat verksamhet hade förmodligen många resonerat på detta sätt. Men när man studerar kommunal verksamhet finns det emellertid ett antal faktorer som bör beaktas som särskilt påverkar kommunernas ekonomi.

Man måste beakta att staten har stort inflytande över kommunernas ekonomier, detta trots att kommunen är autonoma med egen beskattningsrätt. Det är ju staten som styr inriktningen av den kommunala verksamheten vilket självfallet inverkar på dess ekonomi. Den svenska ekonomin är också starkt beroende av omvärlden vilket inte bara påverkar kommunernas ekonomier direkt utan också indirekt via statens budget. Det åligger inte bara en kommun att hantera effekterna av vad en lågkonjunktur innebär i form av lägre skatteintäkter, följderna av en stigande arbetslöshet måste också hanteras. Detta innebär att kommuner måste bedriva verksamhet som staten beslutar om och de kan inte fullt ut bestämma verksamhetens omfattning. Vidare utgör statsbidrag en del av kommunens intäkter, intäkter vars storlek bestäms utav staten och utifrån statens kriterier för fördelning.

Den faktor som kanske är allra viktigast att ha i åtanke när kommunal verksamhet utvärderas grundar sig i verksamhetens målsättning. Ifall ett företag i den privata sektorn visar ett negativt resultat behöver den trenden brytas, kan företaget inte inom rimlig tid vända resultatet finns det vanligtvis inget incitament för att driva verksamheten vidare. När offentlig verksamhet utvärderas går det inte att göra en bedömning utifrån samma kriterier som används inom den privata sektorn. Faktum är att för verksamhetens långsiktiga fortlevnad utgör ett negativt resultat inget hinder, eftersom kommunens existens garanteras av staten.

Ett sätt att belysa skillnaden mellan privat och offentlig verksamhet är att jämföra deras skilda syften. Inom den offentliga sektorn är verksamheten målet och pengarna medlen, medan det kan sägas råda ett motsatsförhållande inom den privata sektorn. (Bengtsson, Brorström 1999)

Ur kommuninvånarnas perspektiv är det förmodligen inte önskvärt att kommunen primärt strävar efter vinst, skattepengarna bör istället användas på ett sätt som skapar bästa möjliga välfärd för kommunens invånare. Ett problem är just svårigheten i att definiera vad begreppet värde innebär för kommunen. I den privata sektorn ligger räntabilitet i fokus, ett värde som till sin karaktär är tydligt och mätbart – att operationalisera mätvärden för kommunala sektorn är däremot inte helt enkelt.

Under senare år har kommunerna fått mycket uppmärksamhet och kommunernas problem att upprätthålla en positiv resultaträkning har inneburit att krav ställts på förnyelse. Förändring har skett och flera nya modeller och metoder har tagits fram för organisation, ekonomistyrning, redovisning och finansiell bedömning. Resultatet av gjorda förändringar varierar men organisationen har förändrats och på ett övergripande plan kan sägas att verksamheten idag styrs på ett sätt som väsentligt skiljer sig från de metoder som användes för bara tio år sedan. (Brorström, Haglund och Solli 1999)

Inom redovisning utgör den kommunala årsredovisningen det slutgiltiga dokument som kommunen varje år måste publicera för allmänheten. Årsredovisningen skall återge den verksamhet som kommunen företagit under året. Dokumentet utgör

förmodligen det enda tillgängliga dokument som försöker återspegla hela kommunens verksamhet. Medan budgeten påvisar hur pengar kommer att spenderas under innevarande år kan årsredovisningen användas för att se om utfallet stämde med budgeten. Årsredovisningen kan ses som ett mycket viktigt dokument eftersom den gör kommunens verksamhet tillgänglig för allmänheten. Detta understryks inte minst av Brorström (1997), vilken bland annat refererar till Mills (1959), som hävdar att skyldigheten att redovisa inte bara är viktig för att uppnå effektivitet i samhället, redovisningen utgör även en förutsättning för en fungerande demokrati:

”For democracy implies that those who bear the consequences of decisions have enough knowledge-not to speak of power-to hold the decision-makers accountable(Mills 1959, sid 325)”

1.3 Problemformulering

En naturlig utgångspunkt vid årsredovisningens utformning torde vara att först skapa sig en uppfattning om målgrupp och syfte. Utifrån detta perspektiv anser vi att det är relevant att studera vilken funktion användarna tycker att kommunens årsredovisning fyller. Hur stämmer användarnas uppfattning överens med avsändarnas och hur förhåller sig detta till vad som sägs i lagen och redovisningsteorin?

På vilket sätt årsredovisningen används kan kopplas till bland annat förmåga och intresse. Med detta menar vi att det kan krävas en viss kunskapsnivå och erfarenhet av ekonomiskt tänkande hos användaren för att den information som återges i årsredovisningen skall utgöra en relevant informationskälla. Vilka problem upplever användare och avsändare med årsredovisningen och hur benägna är de att övervinna detta?

Flera förändringar har gjorts inom kommunal redovisning och bland annat har den nya redovisningslagen och det lagstadgade balanskravet inneburit att ytterligare krav ställts på den externa redovisningens utformning (Bengtsson, Brorström 1999). En bakomliggande faktor till den nya lagen var att åstadkomma en större fasthet och kontinuitet i redovisningen. Men det finns även utrymme för en viss kreativitet. Tidigare studier av Brorström (1995) har visat att ekonomischefer har stort inflytande över årsredovisningens innehåll, utformning och spridning. Men vad har de förändringar som gjorts inneburit för användningen i praktiken?

1.4 Syfte

Syftet med vår uppsats är att utreda vilken funktion årsredovisningen fyller i den kommunala organisationen.

1.5 Disposition

- Kapitel 1** I detta introducerande kapitel behandlas bakgrunden till vår uppsats. Därefter följer en problemdiskussion relaterad till vilken funktion årsredovisningen fyller i kommunal verksamhet. Kapitlet avslutas med vårt framarbetade syfte.
- Kapitel 2** I metodkapitlet redogör vi för de olika metodval som gjorts och diskuterar hur dessa påverkat vår undersökning.
- Kapitel 3** I kapitel tre diskuterar vi redovisning såsom en samhällelig institution, detta följs av en genomgång av redovisningens syfte och ett kort resonemang om teoretiska ansatser inom redovisningen.
- Kapitel 4** Kapitel fyra innehåller en historisk återblick av den kommunala redovisningen. En diskussion förs om hur dess regelverk kommit att utvecklas samt vilka faktorer som bidragit till dess utveckling. Vidare redogör vi för faktorer som särpräglar offentlig redovisning i allmänhet.
- Kapitel 5** Detta kapitel syftar till att redogöra för årsredovisningens uppbyggnad och funktion. Efter det följer ett avsnitt som resonerar kring tänkbara användare. Det avslutande stycket syftar till att behandla faktorer som kan ha inverkan på tillgodogörandet av information.
- Kapitel 6** I vårt empirikapitel ger vi en övergripande bild av de kommuner vi valt att intervjua. Därefter kommer vi att redogöra för de intervjuades uppfattning om syftet med den kommunala redovisningen och för faktorer som har inverkan på hur redovisningen används. I det sista stycket återges vad utvecklingen anses ha inneburit för den kommunala redovisningen.
- Kapitel 7** I kapitel sju analyserar vi vårt empiriska material med utgångspunkt i de teoretiska referensramar vi redogjort för.
- Kapitel 8** Avslutningsvis kommer vi att presentera resultatet av vår undersökning, samt redogöra för de viktigaste reflektionerna från analysen. Förslag till fortsatta studier kommer att lämnas i slutet av kapitlet.

2. Metod

Att producera vetenskaplig legitim kunskap kräver mycket av sina utövare. Det som särskiljer vetenskapen är att processen bakom måste redovisas tydligt. Med detta menas att forskaren öppet skall redovisa hela sin arsenal av problem, teorier, metoder, material och naturligtvis resultat (Lundquist 1993). Med andra ord är vetenskapen villkorad av processen, dvs. hur forskaren når fram till kunskap. Nedan följer en diskussion och redogörelse för uppsatsens sammanhang och vetenskapliga utgångspunkter. Angreppssättet kan delas in i två nivåer, dels det övergripande och dels det handgripliga. Det övergripande angreppssättet visar på vilka sätt vi valt att se på problemet, medan det handgripliga angreppssättet redogör för hur vi samlat in, analyserat och bearbetat materialet (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1991).

2.1 Övergripande angreppssätt

Vårt problemområde är till sin karaktär tämligen diffust med relativa och abstrakta resonemang. Vårt syfte är att få en insikt i hur det vi undersökt värderas och används, och vi söker efter den intervjuades subjektiva upplevelse. Ett försök till förståelse kräver god insyn i kommunens verksamhet och vi har därför valt att utgå ifrån en öppen ansats, detta för att inte begränsa möjligheterna i vår undersökning.

2.1.1 Intervjun som metod

Vårt val av metod för insamling av primärdata blev besöksintervjuer (Wiedersheim). Vi ansåg att en enkät inte gynnade uppsatsens syfte, eftersom risken var att vi utarbetade en enkät som inte återspeglade verkligheten. Framförallt såg vi en fara i att det kunde resultera i en studie där det undersökta inte tilläts tala, vilket dåligt skulle spegla naturen hos det vi strävar efter att undersöka.

2.2 Val av intervjuformat

”The fundamental principal of qualitative interviewing is to provide a framework within which respondents can express their own understandings in their own terms” (Patton 1987 sid 115)

Vårt val av form blev en intervju som var strukturerad utifrån olika teman, vi ville därmed undvika en helt strukturerad intervju. Vi ansåg denna form vara mest lämplig för att uppnå vårt syfte. Främsta orsaken till detta kan relateras till detta inledande citatet av Patton och kopplingen till urvalet av intervju personer. Sannolikheten var stor att de personer vi skulle intervjua hade olika bakgrund och kunskaper i ämnet – från tjänstemän till politiker. Vi ansåg det därför nödvändigt att kunna justera och anpassa frågorna beroende på vem vi intervjuar.

En annan aspekt av valet av intervjumetod berör ämnets karaktär. Eftersom ämnet i sig är abstrakt ansåg vi att en diskussion kring ämnet vara lämpligt. En viktig sak att poängtera i sammanhanget var att vi inte hade egna erfarenheter av kommunal verksamhet. På grund av detta hade vi ingen erfarenhet som sådan att diskutera och reflektera kring, vilket gjorde att vi fick koncentrera oss på och lita på respondenternas egna berättelser, med liten inblandning från våran sida.

2.2.1 Intervjuers reliabilitet och validitet

I intervjusammanhang diskuteras ofta reliabilitet i relation till ledande frågor. Kvale (1997) menar att lämpligheten av ledande frågor är helt beroende på ämne och syfte och huruvida de kommer att leda i relevanta riktningar. Enligt honom bör vi i större utsträckning utnyttja dem för att dels pröva tillförlitligheten i de svar vi får, och dels för att verifiera våra egna tolkningar av svaren. En intervjus reliabilitet byggs inte upp genom att undvika ledande frågor utan uppgiften ligger i *”att erkänna betydelsen av dem och försöka göra de orienterade frågorna explicita för att ge läsaren möjlighet att bedöma deras inflytande på forskningsresultaten och validiteten i dessa forskningsresultat”*. (Kvale 1997 sid 146)

Svenning (1996) beskriver två former av validitet i vetenskapliga sammanhang, en inre och en yttre. Den inre validiteten handlar om att rätt frågor ställs till rätt grupper av människor, den inre validiteten i denna uppsats blir därmed en fråga om våra tolkningars sannolikhet och konsistens. Den yttre validiteten fokuserar på projektets helhet och möjligheten till generalisering, avgörande blir hur väl vi lyckas med vårt urval av intervjupersoner samt mängden och kvalitén på informationsinnehållet vi samlar in.

2.3 Urval av respondenter

Avsikten med våra intervjuer var att inhämta ett så stort informationsmaterial som möjligt. Det blev därför naturligt att kontakta kommunens ekonomiavdelning och fråga efter lämplig person att intervjuas angående kommunal redovisning. Vid första intervjutillfället fick vi klart för oss att det även vore intressant att intervjuas en politiker från kommunfullmäktige. Vi önskade komma i kontakt med en person med viss förståelse för problemområdet och som talade både av egen erfarenhet och även utifrån kommunfullmäktiges allmänna uppfattning.

2.4 Handgripligt angreppssätt

Den handgripliga metoden beskriver sättet att skaffa fram data. Man brukar dela in data i primär- och sekundärdata. Primärdata är material som vi själv samlat in, medan sekundärdata utgörs av det material som redan finns dokumenterat. För att läsaren lättare skall kunna bedöma studiens tillförlitlighet redogör vi för hur data samlats in

samt visar på vilka svagheter som eventuellt föreligger. (Eriksson, Wiederheim-Paul 1991)

2.4.1 Insamling av primärdata

I de studier vi genomfört har vi tagit del av information från fem olika kommuner, Landskrona, Lund, Malmö, Staffanstorps och Trelleborg. Detta har skett genom personliga intervjuer, dels med en tjänsteman från ekonomavdelningen dels med en politiker från kommunfullmäktige. Endast ett egentligt intervjutillfälle har förekommit för varje person (se bil 2).

De intervjuade på ekonomiavdelningen är alla involverade i framtagandet av den kommunala årsredovisningen och innehar i flertalet fall rollen som ekonomi- eller redovisningschef. Vad avser kommunfullmäktiges position finns olika politikerroller representerade.

Våra intervjufrågor baserade sig på den intervjumall som finns presenterad i bilaga 1. Diskussionerna kretsade kring tre huvudteman. Alla respondenter har således diskuterat samma ämnen och frågor, men självfallet har diskussionerna även gått utanför dessa områden då detta har varit relevant och intressant för arbetet.

2.4.2 Insamling av sekundärdata

Vi började litteraturstudien med att söka efter alster inom teoribildningen kring redovisning i kommuner, även artiklar från diverse tidskrifter inom området inhämtades. Vi ville härigenom kunna bilda oss en bättre uppfattning om redovisning i kommuner. Denna insamling och process har sedan pågått under större delen av uppsatsskrivandet, parallellt med det övriga arbetet.

Inom de områden som innefattar redovisning i kommuner finns det en hel del litteratur. Dock är en stor del av denna litteratur skriven av enstaka personer med liknande bakgrunder och verksamhetsområden, vilket medför att de använt sig av liknande angreppssätt. Därför anser vi att vi lyckats bra med att hitta den mest passande och relevanta litteraturen.

2.5 Källkritik

Genom att använda sig av de tre källkritiska kriterierna samtidskrav, tendenskritik och beroendekritik kan man skaffa sig en subjektiv uppfattning om källornas validitet, relevans och reliabilitet. (Eriksson, Wiederheim-Paul 1991)

2.5.1 Källkritik av primärdata

Vår egen begränsade erfarenhet som intervjuledare kan ha gjort att vi inte fått fram all information som vi hade för avsikt att få fram. Vi har försökt kompensera detta genom att försäkra oss om att få återkomma till intervjupersonerna om oklarheter uppstått. Samtidskrav gäller det tidsmässiga avståndet i intervjuerna. Vår studie utfördes under en relativt kort och samlad period. Risken torde därför vara liten att relevant data faller bort eller blir föråldrad.

För att undvika tendenskritik vid utförande av intervjuer måste hänsyn tas till intervjuareffekter. Den risk som intervjuareffekter innebär har vi försökt minimera genom att använda en i förväg utformad intervjumall. Vi har även vid alla tillfällen använt oss av en bandspelare för att stödja våra anteckningar, och vi anser därmed att risken för missuppfattningar minskades.

2.5.2 Källkritik av sekundärdata och litteratur

Samtidskravet innebär att källor skall bedömas som aktuella. Ingen data som samlats in sekundärt är äldre än två år, medan böcker och artiklar utgörs av både äldre och nyare alster. Den övervägande delen av litteraturen är från 1996 eller senare och därmed anser vi samtidskravet vara uppfyllt.

Tendenskritik gäller framförallt vilka egenintressen författaren har. Den sekundärdata som vi använt oss av påverkar förvisso resultatet av arbetet, men i betydligt mindre grad än primärdata. De flesta böckerna är skrivna av erkända akademiker som velat utveckla eller ge sin syn på området. Litteraturen har övervägande varit objektiv och genom att vi haft en kritisk inställning har vi kunnat undvika att färgas av de subjektiva vinklingar som fanns.

Beroendekritik handlar om hur alla källor är beroende av varandra på något vis. Våra sekundärdata kommer till viss del från de studerade verksamheterna, vilket naturligtvis kan färga materialet. Vad avser svenska författare med anknytning till kommunal redovisning har vi endast funnit ett fåtal. Då dessa har ett nära samarbete kan detta innebära en liten nackdel.

3. Redovisning i ett teoretiskt perspektiv

Redovisningen har en betydelsefull roll i samhället. Inledningsvis diskuterar vi redovisning såsom en samhällelig institution, vilket följs av en genomgång av redovisningens syfte och ett kort resonemang om teoretiska ansatser inom redovisningen.

3.1 Institutionen redovisning

I samhället finns institutioner inrättade för att behandla krav och hantera konflikter. Hur formaliserad detta arrangemang är varierar mellan olika institutioner. Det kan handla om sedvänja eller lagstiftning, men oavsett formalitet utgör institutionen en viktig elementär grund för politiken. (Cassel 2000)

En institution är etablerad på tradition och förnuft och den inskränker den enskildes handlande genom att sätta gränser för vad som är och inte är tillåtet (Cassel 2000). En institution kan enligt Brorström (1997) liknas vid ett slags infrastruktur som stödjer eller hindrar mänsklig samordning och allokering av resurser. Begreppet institution är till sin karaktär abstrakt och syftar till att skapa stabilitet och reducera osäkerhet (Brorström, Cregård och Siverbo 2001).

Institutionen kan vara både formell som informell. De formella institutionerna är lagar och fastställda regler. De är till sin form mer konkreta och beskriver tydligt vilket tillvägagångssätt som är lämpligt. De informella reglerna består av en mer eller mindre formaliserad överenskommelse mellan parterna, vilket innebär att det existerar en medvetenhet om vilket sätt som bör användas. Hänsyn bör därmed tas till det förhållningssätt som är allmänt vedertaget. (Brorström, Cregård och Siverbo 2001)

De etablerade institutionerna fungerar som motkraft vid förändring och skapar tröghet i förändringsprocessen. En fördel med en långsam process skulle vara att utvecklingen förhoppningsvis skyndas på i en lagom snabb takt, men det kan även innebära det omvända. (Brorström, 1982) Men Boland (1992) menar att en varaktig institution i samhället alltid löper risken för att bli illa anpassad till de verksamheter de påverkar. Institutionens tröghet att kunna förändra sig kan innebära svårigheter för organisationen att skapa ett regelsystem som är optimalt vid den givna tidpunkten (Brorström, Cregård och Siverbo 2001).

Förutsättningar för att bedöma olika typer av samhällsorganisationer, tillvägagångssätt vid bedömning och bedömningens innebörd påverkas till stor del av hur redovisningen är utformad och på vilka principer den grundas på och redovisningen kan därmed ses som en viktig samhällelig institution. (Brorström, 1997) Redovisningen är uppbyggd utifrån lagar och normer, vilket, som ovan nämnts, innebär att det finns både formella och informella regler. Att det finns lagar som kontrollerar olika samhälleliga institutioner kan tyckas naturligt och självklart, så har det nästan alltid varit och så måste det vara. Men inom området redovisning finns

debatten om vart gränsen för lagstiftningens omfattning går och hur det kommer sig att det finns ett faktiskt behov av reglerad redovisningsinformation.

Ett sätt att resonera om redovisningens betydelse för samhället är att eftersom lagen kräver att företagen skall redovisa sin ekonomiska verksamhet externt måste det finnas ett behov av denna information. En annan aspekt av detta resonemang är att lagstiftningen finns för att marknaden själv inte lyckats sätta standards för vilken information som efterfrågas. I en optimalt fungerande marknad skulle utbud och efterfrågan av information kunna styras av de inblandade. (Gröjer 1997)

Men en historisk återblick ger en antydning om att fenomenet redovisning måste styras utifrån lagstiftning och utvecklingen har gått och går fortfarande mot en allt mer reglerad extern redovisning. Det räcker med att ett litet fåtal misslyckats med att ställa upp sin externa redovisning för att skapa debatt. Vid ett flertal tillfällen har just brister i externredovisning med ekonomiska konsekvenser som följd bidragit till utvecklandet av lagstiftning. På 1930-talet uppmärksammades Kreuger-kraschen i Sverige och i slutet av år 2001 uppdagades redovisningsfusk i flera amerikanska bolag. Miljontals amerikaner har fått se sitt aktiekapital omintetgöras, vilket skapat debatt världen över om hur redovisningen skall fungera.

3.2 Redovisningens roll

Att redovisningsfiffel skapar en livlig debatt i stora delar av västvärlden understryker inte minst att redovisningen i någon form har stor betydelse för samhället, åtminstone ifall man får tro alla de journalister och finansanalytiker som uttrycker oro över att vilseledande och rentav falsk redovisning kan innebära en allmän misstro till den finansiella marknaden och risk för att i framtiden nya investeringar inte görs.

Flera teoretiker har studerat vilket syfte redovisningen fyller i samhället. Den amerikanska ekonomin är förmodligen den enskilda ekonomi som har störst betydelse för västvärldens ekonomiska utveckling. Artsberg (1992) har studerat dess normbildning och konstaterar att frågeställningen om redovisningens syfte kan sammanfattas i två frågeställningar.

1. Vad skall redovisningen mäta?
2. Vem är användaren av redovisningsinformation?

Jönsson (1985) konstaterar att själva kärnan bakom redovisning är att någon är redovisningsskyldig gentemot någon annan. En liknande ansats har Watts och Zimmerman (1979) som anser att syftet med redovisningen är att tillgodose efterfrågan på redovisningsdata. Brorström och Falkman (1999) identifierar två övergripande syften med finansiell extern redovisning.

1. Redovisningen skall tillhandahålla relevant information så att intressenten skall kunna göra en bedömning av verksamheten.

2. Redovisningen skall utgöra underlag för utkrävande av ansvar.

Det kan utifrån ovan förda resonemang sägas finna två huvudsakliga syften bakom redovisningen, vilka båda måste lösas inom ramen för en och samma redovisningsmodell. Perspektiven medför principiellt sett olika syn på redovisningen, ett framtids- och ett historiskt perspektiv. Att använda redovisningen som underlag för beslut innebär att redovisningen används för att kunna ställa prognoser, d.v.s. bedöma framtiden. Att använda redovisningen för att utkräva ansvar innebär att ett historiskt perspektiv råder. Dessa två perspektiv kan tillsammans orsaka problem vid upprättandet av redovisningsrapporter. (Brorström, Orrbeck och Petterson 2001)

I olika policyrapporter har redovisningens syfte normativt fastslagits. Stor uppmärksamhet har Truebloodrapporten (AICPA 1973) fått som publicerades i USA. I rapporten ägnas bland annat ett kapitel åt mål med affärsredovisning i offentliga och icke-vinstdrivande organisationer. I rapporten menar man att utifrån kriterier såsom prestationer och måluppfyllelse finns det ingen egentlig skillnad mellan offentliga/icke vinstdrivande organisationer och kommersiella organisationer (Ibid).

An objective of financial statements for governmental and not-for-profit organizations is to provide information useful for evaluating the effectiveness of the management of resources in achieving the organization's goals. Performance measures should be quantified in terms of identified goals. (AICPA, 1973 s. 51)

Enligt Truebloodrapporten är det grundläggande målet med redovisningen att förmedla information som är användbar vid ekonomiska beslut. Viktiga kvalitativa karakteristika för att redovisningen skall kunna uppnå sitt syfte är enligt denna rapport relevans, objektivitet (freedom from bias), jämförbarhet och konsistens. Truebloodrapportens utgångspunkt att redovisningens primära syfte är att användas vid ekonomiska beslut ifrågasattes, men trots det valde FASB (Financial Accounting Standards Board) att utgå från rapporten när de utarbetade sin egen referensram (Artsberg 1992). Även FASB:s övergripande syfte med redovisningen är således att användas vid beslutsfattande. I relation till detta kan ställas Broström & Falkman som identifierar två syften (se ovan) utan att för den skull understryka att det ena syftet är viktigare än det andra. Däremot poängterar (Broström, Orrbeck och Petterson) att det kan innebära svårigheter att kombinera de två syftena.

Även IASC (International Accounting Standards Committé 1988) understryker i sin referensram att relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet är viktiga kvalitativa karakteristika för redovisningen. Enligt IASCs referensram skall redovisningen förse ett stort antal potentiella användare med information om verksamhetens ekonomiska ställning, i syfte att kunna utgöra underlag vid beslutsfattande (Ibid).

3.3 Ansatser i redovisningsteorin

Beroende på vem som skall ta del av redovisningen kan efterfrågan och behovet av information variera. Vidare kan även skilda värderingar påverka sättet på vilket data tolkas. Artsberg (1992) menar på att en svårighet med att kunna mäta och värdera ekonomiska variabler grundar sig på att en del av värdet ligger i att kunna prognostisera framtida händelser, denna svårighet skapar förutsättningar för oenighet. Redovisning är ett område som har studerats utifrån flera olika teoritraditioner. Beroende på nya och förändrade angreppssätt har nya perspektiv på redovisningens funktion och utformning kommit fram. AAA-kommittén (1977) (The American Accounting Association) har gjort följande indelning för att kunna studera ansatserna:

- Klassiska
- Beslutsanvändbarhet
- Information economics

Den klassiska ansatsen delas av kommittén in i två grenar, en induktiv och en deduktiv gren. Den deduktiva grenen kallas av kommittén för "true income"-synsättet. I detta fall sätts inte användaren i fokus. Istället utgår man från att det finns en värderingsbas som är oberoende av vilken eller vilka intressenter som skall använda informationen.

Att söka efter den riktiga värderingsbasen kan ses som ett försök att skapa en mer objektiv grund att göra värderingar utifrån. En objektiv värderingsbas kan ställas i relation till Paton & Littletons (1940) resonemang om ledningens vilja att försöka redovisa ett så bra resultat som möjligt och externa intressenters behov av tillförlitlig information. Den induktiva ansatsen innebär att modeller utvecklas utifrån en mer praktisk ansats. Artsberg ser svårigheter med att göra en indelning mellan en induktiv och deduktiv ansats på det sätt som kommittén motiverar. Detta beror på att ofta används den induktiva och deduktiva ansatsen i kombination med varandra. Exempelvis utgår Moonitz (1961) från en omvärldsanalys men tar sedan hänsyn till vana och tradition.

Beslutsanvändbarhetsynsättet och Information economics har som utgångspunkt att det är användaren som ställs i fokus. Det första av dessa synsätt utgår från att beslut skall kunna tas medan det andra synsättet ser informationsbehovet ur ett utbud och efterfrågescenario, där marknaden själv får bestämma vilken information som eftersöks.

Artsberg (1992) konstaterar att det finns en gemensam nämnare bakom dessa tre skolor, nämligen att redovisningen tillhandahåller information. Det som främst skiljer skolorna åt är att de representerar olika typer av användarsituationer. Två funktioner har utkristalliserats:

- Information för klargörande av ansvarsfrihet/utvärderingsbeslut

- Information för framtidsinriktade ekonomiska beslut.

Den första av dessa funktioner betonas oftast i den klassiska ansatsen, var betoning ligger på ett tillförlitligt resultat. Ett tillförlitligt resultat skall minimera risken att utformningen styrs av egenintressen. Den andra funktionen, som har ett framtidsperspektiv, är applicerbar på de två övriga synsätten. Vilken metod som används står i nära anknytning till det uttalade syftet. För FASB som betonar att redovisningen främsta syfte är att fungera som beslutsunderlag torde det påverka val av metod.

3.4 En återblick

Redovisningens har två huvudsakliga syften vilka utgör anledningen till dess existens. Det handlar om att ansvar skall kunna utkrävas samt att redovisningen skall kunna användas för att fatta beslut. Men vilket informationsbehov som finns varierar beroende på vem som är mottagare och dennes värderingar. Utifrån grundläggande värderingar finns det ingen skillnad på hur redovisningen används, oavsett om den används inom den privata eller offentliga sektorn, detta trots att verksamheterna på flera väsentliga punkter skiljer sig åt. Men skillnaderna har trots allt inneburit att den offentliga redovisningens har genomgått en särskild utveckling vilket redogörs för i nästa kapitel.

4. Den kommunala redovisningens utveckling

I följande kapitel görs en historisk återblick av den kommunala redovisningen. En diskussion förs om hur dess regelverk kommit att utvecklas samt vilka faktorer som bidragit till dess utveckling. Vidare redogör vi för faktorer som särpräglar offentlig redovisning i allmänhet.

4.1 Kommunal redovisning

De svenska kommunerna bedriver en verksamhet som är till för kommunmedborgarna. Detta sker på uppdrag av riksdagen och inom ramen för den så kallade allmänna kompetensen. Finansiering av verksamheten sker huvudsakligen med gemensamma medel, kommunalskatt och statsbidrag. Resurserna skall fördelas i demokratisk ordning och användas effektivt och på ett sätt som garanterar den enskildes rättssäkerhet. Demokrati, effektivitet och rättsäkerhet garanteras av att varje medborgare, användare av kommunal service och beslutsfattare har möjlighet att bedöma hur resurser använts och fördelats (Falkman, Orrbeck 2001).

4.1.1 Ett historiskt perspektiv

I kommunallagen 1953 infördes regler om skydd av den kommunala förmögenheten (Brorström, Falkman, Haglund och Lagebro 2000). Detta förmögenhetsskydd innebar att en generation inte fick förbruka mer än den själv arbetat ihop, kommunens förmögenhet fick inte minska. Det förmögenhetsbevarande synsättet var utgångspunkt för den redovisningsmodell, KRK-56, som kapitalredovisningskommittén förordade 1956 (Ibid).

KRK-56 modellen kom att tillämpas fram till mitten av 80-talet när en ny modell (Kf/Lf-86) infördes som i hög grad är byggd utifrån samma principer som redovisning i den privata sektorn. Kf/Lf-86 modellen utvecklades i samarbete mellan kommun och landstingsförbunden och omfattade resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys samt drift- och investeringsredovisning. Samtliga delar motsvarades av budgetuppställningar. Kommunförbunden utvecklade även ett reglemente för externredovisning som till stora delar byggde på innehållet i bokföringslagen, dock gjordes vissa anpassningar till den kommunala verksamheten. (Bengtsson, Brorström 1999)

Fihn G (1994) har identifierat tre huvudsakliga anledningar till framtagandet av den nya redovisningsmodellen. För det första behövdes en ny lösning för de kommunala redovisningsproblemen, tidigare metoder var inte funktionella. För det andra skulle den nya metoden ge en ökad status och auktoritet till dem som var inblandade i

projektet med den nya redovisningen och för det tredje hotade staten med att införa lagstiftning.

4.1.2 God ekonomisk hushållning och balanskrav

Reglerna om förmögenhetsskyddet togs bort i 1991-års kommunallag och ersattes med en bestämmelse om god ekonomisk hushållning. Det finns ingen uttömmande definition av detta begrepp, varken i lagen eller i förarbetena. Däremot ges i förarbetena exempel på hur begreppet god ekonomisk hushållning skall tolkas, bland annat anges att det hör till god ekonomisk hushållning sett över en något längre tid att upprätthålla balans mellan inkomster och utgifter.

När 1991 års kommunallag varit i kraft i drygt tre år gjorde regeringen en översyn av bestämmelserna om ekonomisk förvaltning. De kom fram till att kravet på god ekonomisk hushållning inte ansågs vara tillräckligt vägledande och för att försöka hindra en fortsatt försämrad ekonomisk situation i kommunerna infördes i kommunallagen ett krav på budgetbalans. Balanskravet, som började gälla från och med räkenskapsåret 2000, innebär att budgeten skall upprättas så att intäkterna uppväger kostnaderna.

Balanskravets syfte är att skapa förutsättningar för en långsiktig stabil ekonomisk utveckling och att förhindra att kommunens ekonomi gröps ur. Kravet skall garantera att varje generation bär kostnaderna för den service generationen i fråga själv fattat beslut om och använder. Huvudprincipen är att balanskravet skall vara uppfyllt varje enskilt år. Ifall resultaträkningen trots allt uppvisar ett negativt resultat skall detta täckas med framtida överskott (Orrbeck, Falkman). Balanskravet ledde också fram till förslaget om att införa en särskild kommunal redovisningslag. (Brorström et al. 2000).

4.1.3 Lag om kommunal redovisning

Förslaget om införandet av ett balanskrav knutet till resultaträkningen ledde fram till ett förslag om att införa en särskild kommunal redovisningslag. Det fanns enligt Brorström et al. (2000) två viktiga skäl till att i lag stärka den kommunala redovisningen. För det första befarades att "...ambitionen att låta redovisningen utgöra ett relevant beslutsunderlag byggt på objektiva principer skulle gå förlorad..." (s. 12). För det andra ville man "...upprätthålla en samordnad och enhetlig kommunal redovisningsstandard. Balanskravets mätning kräver enhetlighet" (s. 12). Redovisningslagen skulle innebära en högre grad av klarhet eftersom bestämmelserna i kommunallagen i ett antal fall ansågs otydliga.

Utgångspunkten vid framtagandet av den nya lagen var att redovisningen skulle vara densamma i såväl privat som kommunal sektor men att den kommunala särarten kunde motivera särskilda krav på den kommunala redovisningen.

4.1.4 God redovisningssed

Den kommunala redovisningslagen är att betrakta som en ramlag och ger utrymme för normbildning genom att det i lagtexten ställs krav på att god redovisningssed skall följas. Begreppet god redovisningssed har hämtats från den redovisningslagstiftning som gäller för den privata sektorn. I förarbetena till bokföringslagen beskrivs god redovisningssed som en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. Samma definition går att finna i årsredovisningens förarbeten. Där anges vidare att auktoritativa organ såsom Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet bör ges särskild betydelse för vad som skall gälla i kommuner och landsting.

Begreppet god redovisningssed infördes i kommunal redovisning i och med att den nya kommunallagen trädde i kraft 1992. Även i förarbetena till lagen om kommunal redovisning sägs att god redovisningssed även i fortsättningen bör vara ett centralt begrepp i den kommunala redovisningen. För att närmare lägga fast innebörden av god redovisningssed och utveckla god redovisningssed i kommuner och landsting skulle ett särskilt organ bildas, Rådet för kommunal redovisning. Detta råd bildades dels för att i tolkningen av lagen lägga fast den närmare innebörden av god redovisningssed dels för att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner och landsting. Rådet förväntas att verka i samklang med Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet.

Enligt förarbetena till den kommunala redovisningen skiljer sig syftet med kommunal verksamhet i väsentliga avseenden från syftet med den privata verksamheten. Den särart som finns i och med syftet och finansiering måste ges särskild hänsyn och beaktas på ett relevant sätt. De normer som har utvecklats i den privata sektorn beträffande företagens redovisning kan vara irrelevanta i kommuner och landsting, men vad den kommunala särarten verkligen består av har inte definierats närmare. För att god redovisningssed i kommuner och landsting långsiktigt skall kunna utvecklas fordras att begreppet kommunal särart definieras. Ifall begreppet inte är definierat blir det svårt att avgöra hur en redovisningsfråga skall tolkas. (Tagesson 2002)

4.1.5 Den kommunala särarten

I följande stycke belyses en rad av de speciella förutsättningar som ger uttryck för den kommunala särarten och vilka konsekvenser det får för den kommunala redovisningen i jämförelse med privat verksamhet. Brorström et al. (2000).

Den övervägande delen av kommunens intäkter utgörs av skatteintäkt och är därmed i stort given till sin omfattning. Intäkternas storlek bestäms politiskt och inte utifrån marknadsmässig prissättning. Dessa inkomster saknar preciserade motprestationer. Detta är enligt Falkman & Orrbeck (2001) det tydligaste uttrycket för att offentliga organisationers ekonomiska förutsättningar skiljer sig från dem som är

marknadsorienterade. Skatteintäkternas karaktär innebär även att intäkter inte ökar bara för att servicen till medborgaren utökas. Tvärtom ger istället en utökad service ett negativt resultat i redovisningen, detta eftersom kostnaderna förmodligen ökar i paritet med prestationsökningen. Detsamma gäller ofta i "besparingstider" då nedskärningar i budgeten mest visar på en förbättrad ekonomi men sällan visar de försämringar i servicen som blir följden.

Vidare är kommunal verksamhet inte beroende av investerare som vill ha avkastning på sitt satsade kapital, vilket innebär att verksamheten inte evalueras utifrån samma kriterier. För kommersiell verksamhet är det primära att uppnå en viss räntabilitet medan i kommunal verksamhet är det andra mål som ställs i fokus. Det finns överhuvudtaget inte något krav på avkastning i den bemärkelse att något riskkapital skall förräntas.

En annan aspekt av kommunens särart är att det i princip inte förekommer några konkurrensmässiga förhållanden. En kommun existens är även reglerad i grundlagen vilket innebär att den inte kan försättas i konkurs. Följden av den kommunala särarten är att vissa redovisningsprinciper är mer betydelsefulla för kommuner och landsting än vad de är inom andra samhällsorganisationer. (ibid)

De principer som enligt Brorström et al. (2000) är särskilt viktiga är:

- Principen om pågående verksamhet
- Principen om öppenhet
- Försiktighetsprincipen
- Kongruensprincipen
- Objektivitetsprincipen
- Principen om historiska anskaffningsvärden

Enligt Brorström et al. (2000) kan de tre första principerna ses som huvudprinciper vilka är överordnade de övriga. Principen om pågående verksamhet får en särskild innebörd eftersom kommunens existens är garanterad i regeringsformen. Principen om öppenhet motiveras av att kommunen förvaltar allmänna medel vilket innebär att det inte finns något motiv mot fullständig öppenhet (Brorström et al. 2000). Kravet på öppenhet kan ses som särskilt viktigt för kommunal verksamhet eftersom resurser fördelas på politiska grunder (Orrbeck & Falkman, 2001). På liknande sätt motiveras principen om försiktighet, det är allmänhetens pengar som förvaltas.

4.1.6 En återblick

Utgångspunkt för den kommunala ekonomin är att varje generation inte skall spendera mer pengar än de själv tjänat ihop. I grunden är den kommunala redovisningen baserad på samma principer som den privata redovisningen. Under senare år har flera förändringar genomförts och bland annat har en kommunal redovisningslag och ett lagstadgat balanskrav införts. Den redovisning som

kommunerna varje år företar sig sammanställs i årsredovisningen, detta dokument finns sedan tillgängligt för användaren. Den kommunala särarten bidrar till att användaren kan ha ett något skilt fokus i sättet att analysera dess innehåll och vilken nytta användaren har av årsredovisningen grundar sig på vilket sätt informationen kan hanteras.

5. Allmänna bestämmelser för kommunala årsredovisningen

Detta kapitel syftar till att redogöra för årsredovisningens uppbyggnad och funktion. Efter det följer ett avsnitt som resonerar kring tänkbara användare. Det avslutande stycket syftar till att behandla faktorer som kan ha inverkan på tillgängligheten och tillgodogörandet av information. Att detta stycke avslutar den teoretiska genomgången beror på att den skall ses utifrån redovisningens syfte, den kommunala utvecklingen, samt den kommunala särarten.

5.1 Årsredovisningens syfte

Årsredovisningens övergripande syfte är förmedla relevant information till kommuninvånare, fullmäktige samt övriga intressenter. Upprättandet skall ske av kommunstyrelsen och på ett sådant sätt att den underlättar styrning och uppföljning. Enligt Årsredovisningslagens (ÅRL) definition skall:

1p. Årsredovisningen skall redogöra för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen vid räkenskapsårets slut

Vid årsredovisningens utformning bör ett antal specifika förutsättningar beaktas. Särskild hänsyn bör tas till att målformuleringar, prioriteringar och resursfördelning sker med hjälp av budget och beslut om denna. Budgeten utgör fullmäktiges viktigaste styrinstrument och dess utfall bör återspegla i den kommunala årsredovisningen, både i kvantitativa och kvalitativa termer (Brorström 2002)

En praktisk aspekt av årsredovisningens utformning är att styrelsen enligt praxis presenterar en sammanfattning för fullmäktige, detta som ett led i styrelsens ansvar. Årsredovisningen skall omfatta kommunal verksamhet i sin helhet, detta innebär att även sådan kommunal verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer skall inkluderas.

5.2 Årsredovisningens innehåll

Enligt kommunallagen skall en årsredovisning bestå av en följande delar;

- förvaltningsberättelse
- resultaträkning och balansräkning
- finansieringsanalys
- en sammanställd redovisning

Förvaltningsberättelsen skall innehålla en sammanställning av kommunens verksamhet, den bör även ange förutsättningar och strategier inför framtiden. Vidare skall kompletterande information lämnas om sådant som inte tydligt framkommer i

resultat och balansräkningen men som emellertid är betydelsefull information för att kunna bedöma verksamhetens utveckling och ställning. Emellertid behöver inte all den information som finns i årsredovisningen finnas i förvaltningsberättelsen, exempelvis kan årsredovisningen innehålla information av mer allmännyttig karaktär, denna information behöver inte nödvändigtvis inkluderas i förvaltningsberättelsen (Brorström 2000).

Resultaträkningen skall enligt paragraf ett, KRL, redovisa intäkter samt förändring av det egna kapitalet för det aktuella räkenskapsåret. Det lagstadgade balanskravet (se 4.1.2) är kopplat till resultaträkningens sista rad, dvs. ”Årets resultat”, med anledning av detta bör en not lämnas avseende avstämningen mot kommunallagens balanskrav. Balansräkningen skall enligt andra paragrafen redovisa kommunens tillgångar, skulder, avsättningar och eget kapital. För att skapa möjlighet för jämförelse skall respektive rad i resultat och balansräkningen även kompletteras med föregående års värde, detta för att skapa bättre förutsättningar för jämförelse Brorström (2001).

Finansieringsanalysen skall redovisa kommunens finansiering och investeringar under räkenskapsåret. Hur utformningen skall ske återges inte i lagen. Den sammanställda redovisningen utgör det som i privata företag benämns koncernredovisning.

5.3 Årsredovisningens användare

Av den amerikanska litteratur som rör ”non profit organizations” är ett vanligt tema att behandla vem som är tänkta användare (Brorström, 1982), Anthony (Anthony, 1978, s. 42ff) har skapat en lista över externa användargrupper:

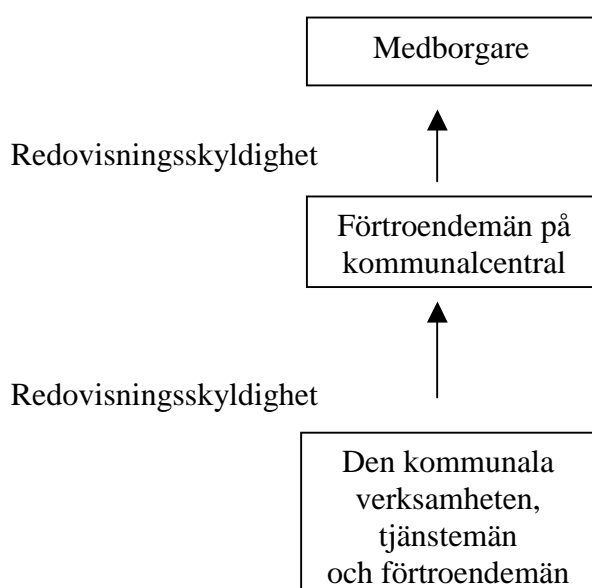
1. Governing bodies
2. Investors and creditors
3. Resource providers
4. Oversight bodies
5. Constituents

De olika användargrupperna är av Anthony rankade utifrån vilket behov de tros ha av redovisningsinformationen. Enligt listan är det den politiska ledningen (Governing bodies) som är i störst behov av finansiell information. De ansvarar för utformning och övervakning av politiken och är därför i behov av information som gör att de kan kontrollera utvecklingen, de behöver också information som underlag för framtida planer och beslut (Brorström 1982). Noterbart i Anthony's lista är det väljarna (constituents) som är i minst behov av redovisningsinformation.

I kommentar till listan nämner Anthony att det förstås kan förekomma överlappningar i listan. Vidare anser Anthony att det är relativt enkelt att göra en förteckning av olika intressenter, däremot är det svårt att bedöma informationsbehovet ju längre listan blir. Men enligt Brorström (1982) är listan för omfattande för att kunna användas för att

sammanställa informationsbehovet. Vad som behövs är en mer begränsad syn på antalet intressenter. Andra som behandlat frågan om användare och användning av redovisningsinformation är Gross och Jablonsky (1979). De menar att den finansiella information som presenteras skall klara av att tillfredsställa alla tänkbara intressenter, vad de kallar ett "grandparent test".

Användare av bokslutsinformation kan diskuteras utifrån begreppet redovisningsskyldighet. Det innebär att överordnade skall förse med tillfredställande information över händelser under en viss tidsperiod. Utifrån detta perspektiv blir redovisningsskyldighet ett förhållande mellan två parter. I en organisation kan redovisningen framträda på flera olika nivåer. Förtroendemän på kommunalcentral nivå är de som är ytterst ansvariga för kommunens verksamhet. Vid kommunalvalen har medborgarna genom rösträtten möjlighet att utkräva ansvar av de förtroendevalda. (Brorström 2001) Resonemanget kan sammanfattas i följande figur:



Figur 1: Redovisningsskyldighet mellan olika grupper, Brorström, 1982, s. 24.

En intressant fråga som uppkommer utifrån modellen är resonemanget kring medborgarna. Enligt Anthony är just invånarna de som har minst behov av redovisningsinformation, trots detta är de den grupp som redovisningsskyldigheten ytterst angår. För att kunna utkräva ansvar bör information finnas tillgänglig för att ett ställningstagande skall kunna tas. Rimligen skulle man kunna tänkas sig att det vore lämpligt att redovisningsinformationen vände sig även till den enskilde kommuninvånaren. Brorström (1982) tror dock inte att det är realistiskt att tänka sig medborgaren i allmänhet som användare av bokslutet.

5.4 Effekter av information

Empirisk forskning har påvisat att förtroendevalda i många fall saknar välgrundade uppfattningar om ekonomin och verksamheten. Brunjson & Jönsson (1979) konstaterar i sina studier att tjänstemännen ofta fungerar som sändare av information och förtroendemännen som mottagare, vilket kan urskiljas från modellen ovan. De ser problem i att förtroendemännen ofta saknar en välgrundad uppfattning i vissa frågor. Den oklara uppfattningen kan innebära svårigheter att stå emot beslut som kan innebära negativa följder.

Det kan vara intressant är att studera varför det möjligtvis är så att politikerna ibland saknar en klar välgrundad uppfattning. Enligt Brorström torde problemet inte ligga i att politikerna utifrån ett kvantitativt perspektiv saknar information. Studier av tillgänglig information har visat att det kan finnas ett 30-tal olika dokument som alla påvisar någon form av redovisningsinformation (Larborn-Friberg 1981). Utifrån dessa studier är det relevant att studera problematik kring individers förmåga att behandla information. En övergripande definition på problemet skulle kunna vara den som i Schroeder & Clark (2000) benämns som HIP (Human Information Processing).

Studier har visat att individer har en begränsad förmåga att hantera stora mängder information. Följden av denna problematik kan summeras utifrån tre perspektiv. (1) Vilken information en individ väljer att ta del av är till stor del selektiv. Detta innebär att eftersom individer har en begränsad förmåga att sammanställa information, blir vad de förväntar sig om en viss situation också det som i stor utsträckning upplevs. (2) Eftersom individer ofta tar beslut utifrån en begränsad del av all den information som ges finns det inte kapacitet för att göra ett helt optimalt beslut. (3.) Svårigheten att ta till sig stora mängder information innebär att informationsprocessen ofta sker i sekvenser. Ibland används en del information ur ett avsnitt medan ett annat kan passera (Schroeder & Clark 2000)

Snowball (1980) har studerat effekterna av informationsflöde och konstaterar att människors förmåga att bearbeta information begränsas ifall vi befinner oss i en komplex miljö med mycket information. En alltför hög kvantitet information kan få effekten att själva bearbetningen blir mindre effektiv. Snowball menar att förmågan att bearbeta information är beroende på vilken kunskap personen har och i begreppet kunskap inkluderas tidigare erfarenheter och utbildning..

Det kan tyckas rimligt att det finns en nivå för hur mycket information vi kan ta till oss och att denna nivå är beroende av våra kunskaper och erfarenheter. Dock borde det vara av betydelse att fastställa den nivå av information som är rimlig för att individen skall kunna bearbeta informationen effektivt.

Casey (1980) utreder i en studie hur banktjänstemän prognostiserar framtida konkurser beroende på vilken information de innehar. Slutsats av studien var att banktjänstemän med mycket redovisningsinformation inte i större utsträckning kunde prognostisera framtida konkurser jämfört med de som fick tillgång till mindre

information. Däremot tog de dem längre tid att sammanställa informationen vilket även innebar att gruppen med mindre information relativt sett fick mer tid till att behandla sitt material. Intressant är just tidsaspekten, skall ett beslut tas inom en viss tidsram och en alltför stor mängd information finns tillgänglig måste prioriteringar göras, skall mycket eller lite information behandlas, skall vissa aspekter behandlas mer noggrant eller inte?

Brorström, Haglund och Solli (1995) identifierar ett samband mellan kunskap, informationsbehov och intresse. Kunskap om ekonomi är en förutsättning för användandet av ekonomiinformation. Men vilken kunskap som krävs beror på vilken typ av information användaren efterfrågar och anser är relevant. Vidare har intresset för ekonomi en nära anknytning till kunskap och informationsbehov, det är vanligt, framförallt när verksamheten i sig är besvärlig, att ekonomi kommer bort från dagordningen.

5.5 En återblick

Det finns ett flertal tänkbara användare av den kommunala årsredovisningen och enligt Brorström (2000) är kommunfullmäktige den primära målgruppen. Det är de som huvudsakligen skall tolka den information som återges och det är därmed intressant att veta vilken information de efterfrågar, allt för mycket information är inte alltid det bästa. Kapitlet syftar vidare till att belysa faktorer som har inverkan på hur information hanterats. Kunskapsnivå, informationsmängd och intresse för ekonomi är alla faktorer som påverkar hur information tolkas, de olika faktorerna har också enligt Brorström, Haglund och Solli (1995) ett naturligt samband.

6. Empiri

Nedan kommer vi först att ge en övergripande bild av de kommuner vi valt att intervjua. Därefter kommer vi att redogöra för de intervjuades uppfattning om syftet med den kommunala redovisningen och för faktorer som har inverkan på hur redovisningen används. I det sista stycket återges vad utvecklingen anses ha inneburit för den kommunala redovisningen.

6.1 Kommunal verksamhet

Det finns idag 289 kommuner i Sverige. Mellan 1952 och 1973 genomfördes en rad sammanslagningar och antalet minskade från 2498 till 278. Tanken bakom dessa omfattande reformer var att varje kommun måste ha ett tillräckligt befolkningsunderlag. Under välfärdsstatens utveckling hade kommunernas ansvarsområden ökat dramatiskt och för att kunna genomföra uppgifterna krävdes ett stort antal skattebetalare, och småkommunerna hade därmed spelat ut sin roll. (Lundin, 1999)

Utifrån tillgängliga kommuner har vi valt att genomföra intervjuer med fem skånska kommuner. Urvalet har gjorts, dels utifrån kommunernas geografiska läge, men främst mot bakgrund av deras storlek, från storkommunen Malmö med drygt en kvarts miljon invånare, till Staffanstorps kommun med cirka 20 000 invånare. Exempelvis är Malmö Stads organisation, sett till antalet anställda, nästan 20 gånger större än Staffanstorps kommun. Dessa skilda förutsättningar inverkar naturligtvis på hur mycket resurser som kan spenderas på redovisningen.

I tabellen nedan återges kommunerna i storleksordning, vi har utgått från befolkningens storlek, men rangordningen återspeglar sig även i ett antal andra jämförbara mått såsom antalet anställda och kommunens intäkter.

Kriterier	Malmö	Lund	Landskrona	Trelleborg	Staffanstorps
Befolkning	264 989	100 301	38 441	38 700	200 59
Antal anställda	19 238	7236	2752	2726	1028
Ledamöter i kommunfullmäktige	61	65	51	51	41
Ledamöter i kommunstyrelsen	11	13	11		13
Årets Res. 2001 (Koncern)	2826	-2	911	47	23
Uppfyller balanskrav?	Ja	Nej	Ja	Ja	Ja
Skatteintäkter +Statsbidrag Mkr	8846	2845	1196	1125	537
Verksamhetens intäkter	4553	2684	825	551	238

Summa tillgångar Mkr	13 158	8231	3410	2039	1067
Summa eget kapital Mkr	7878	3395	1899	1149	316
Antal sidor årsred.	62	79	64	46	53
Bilaga till årsred.	Nej	Kvalitetsred.	Personalred.	Nej	Nej

Källa: respektive kommuns årsredovisning

6.2 De intervjuade

Vi har valt att intervjua en ekonomiansvarig tjänsteman samt en fullmäktigeledamot i respektive kommun. Den ekonomiansvariga tjänstemannen har en naturlig anknytning till årsredovisningen som ansvarig för dess produktion. Ledamoten/politikern å sin sida är enligt Brorström (2000) årsredovisningens främsta användare och väljs, precis som riksdagsledamöterna i allmänna val. De väljs för en period av fyra år och deras uppgifter är att fastställa mål och riktlinjer för verksamheten, budget, skatt och organisationsfrågor (Lundin, 1999).

6.3 Ekonomiavdelningen

6.3.1 Den kommunala årsredovisningen

De ekonomiansvariga tjänstemännen är överlag nöjda med på vilket sätt den kommunala verksamheten återges i årsredovisningen. De anser informationen vara relevant och relativt enkel att använda. Några av respondenterna tycker att årsredovisningen börjar bli allt för omfattande, vilket de på sikt tror kan begränsa läsvärdet. Ett problem som en intervjuperson nämner är svårigheten att veta var fokus i årsredovisningen borde läggas. Personen hänvisar till att kommunen bedriver så många olika former av verksamheter och anser att det egentligen är en omöjlig uppgift att veta om redovisningen verkligen återspeglar verksamheten på ett bra sätt.

Tjänstemännen har i stora drag en gemensam uppfattning om årsredovisningens användning. Främst vill de att den skall användas som ett aktivt dokument för beslutsfattande, de anser att det finns ett behov av detta vilket motiveras med att politiker ibland missar att utvärdera året. De tycker dessutom att årsredovisningen borde få mer utrymme i den allmänna debatten. Nedan återges några uttryck för årsredovisningens användning:

”Beslutsunderlag för resursfördelning”

”Jämförelse flera år både för ekonomi och verksamhetstal”

”Avstämning av mål och analys av verksamheten”

”Underlag för diskussion med nämnderna”

”Underlag för revisionens bedömning av hur kommunen sköts”

”Information till utomstående intressenter”

De ekonomiansvariga tjänstemännen anser vidare att en av årsredovisningens viktigaste uppgifter är att knyta an till föregående års budget, detta för att skapa en motvikt till nästa års budget. Tidigare var det vanligt att budgetprocessen endast skedde utifrån föregående års budget. Ifråga om denna återkoppling mellan årsredovisning och budget åstadkommits i kommunerna finns skilda meningar, en intervjuperson anser sig ha uppnått denna koppling, medan en annan uttrycker en önskan att detta skulle framkomma på ett bättre sätt.

Tjänstemännen tycker att årsredovisningen kan liknas vid en uppslagsbok, en uttrycker det såsom *"ingen läser denna från pärm till pärm, då är man ju dum i huvudet"*. Respondenterna anser att den bör fungera som en informationskälla att använda löpande under året för att inhämta information om de olika verksamheterna. Men som informationskälla finns också uppfattningen att den information som återges inte alltid är tillräcklig och vill man få detaljerade uppgifter bör man söka den faktiska källan.

6.3.2 Årsredovisningens användare

De intervjuade anser att det kan finnas ett antal tänkbara användare, men flertalet anser att den viktigaste användaren är kommunfullmäktige. Andra intressenter som nämns är kommuninvånare, banker, dagstidningar och anställda.

Bankerna utgör en användare som enligt intervjupersonerna visar intresse för årsredovisningen, vilket anses bero på att de på ett enkelt sätt kan studera den finansiella analysen utifrån de kriterier som används i privat sektor. De bidrar ofta med kommentarer på innehållet, vilket en respondent upplever som både *"positivt och roligt"*, de uppmuntrar verkligen en kommunikation.

Andra intressenter är kommuninvånarna. Ingen av de intervjuade har upplevt något märkbart intresse från dessa, *"alla som bor i en kommun betalar skatt, men det finns inget formellt krav att informera invånarna och det märks heller inget intresse från kommuninvånarna"*. Indirekt kan information nås ut till allmänheten via dagspressen som ofta studerar kommunens ekonomiska ställning. En annan möjlighet är att studera årsredovisningen på Internet, men om det görs har ingen studerat, dock tror flertalet att det är mindre troligt.

Som nämnts anses kommunfullmäktige vara den primära användaren av årsredovisningen. De utgör den målgrupp som de ekonomiansvariga tjänstemännen främst vill tillgodose med information. Dock är en respondent av annan mening och nämner att kommunfullmäktige nog inte är den främsta användaren *"men eftersom det är i kommunfullmäktige som godkänner årsredovisningen är det också till dem vi återberättar"*.

Det finns en önskan hos intervjupersonerna att kommunfullmäktige använder

årsredovisningen i större utsträckning än vad som är fallet idag. Enligt deras mening borde det spenderas mer tid på årsredovisningen med tanke på de resurser som lagts ner. De är kritiska till att den inte diskuteras mer, och när den väl presenteras visas inget större intresse.

Framförallt efterfrågar de att kommunfullmäktige i större utsträckning kommenterade dess innehåll, vilket de anser medföra svårigheter i att bedöma kommunfullmäktiges uppfattning om årsredovisningen. En intervjuperson säger att vid sporadiska samtal med fullmäktige finns en positiv inställning till årsredovisningen, men menar samtidigt att de nästan aldrig får någon kreativ feedback. Årsredovisningen får därmed inte den uppmärksamhet de anser vore önskvärt, vilket uttrycks på flera sätt:

”kommunfullmäktige bläddrar nog, men de orkar nog inte läsa igenom den”

”vi har lyckats sätta av 1 till 1.5 timmar med nämnderna, men det är absolut inte så mycket tid som det borde vara. Det är väldigt kort tid ifall man avhandlar hela året.”

”till slut hamnar den nog bara i papperskorgen”

”den tvingar styrelsen och nämnder att stämma av verksamheten åtminstone en gång om året”.

”när den presenteras är det aldrig någon som ställer frågor, det tar tio minuter, sen konstaterar man och godkänner den, antingen förstår de allt eller ingenting eller så är de helt enkelt inte intresserade, man önskar ju att man fick lite mer feedback”.

6.3.2.1 Användarproblem

Tjänstemännen anser att politiker arbetar utifrån en referensram som i grunden skiljer sig från det ekonomiska tänkandet. Detta innebär att politiker arbetar för att bli omvalda och att göra besparingar är inte bästa sättet. De anser att politiker gärna lovar förbättringar som inte alltid går att åstadkomma inom den budgeterade ekonomiska ramen. Någon talar om politiker som visionärer, som helst vill se framåt och inte bakåt. En annan tjänsteman tycker att politiker ofta inte fokuserar på ekonomiska frågor förrän det är tvunget.

Att politiker inte alltid är insatta i ekonomiska frågor tror de intervjuade även kan bero på att kommunfullmäktige utgörs av fritidspolitiker med varierande yrkesbakgrund. Detta innebär att intresset och kunskapen om ekonomi skiljer sig åt. De personer som normalt sätt inte arbetar med ekonomiska frågor upplevs inte heller ha detta intresse i politiken. En av intervjupersonerna uttrycker detta såsom *”av 41 ledamöter är det ungefär 10 personer som är insatta i årsredovisningen”*. Respondenterna tror att de som är insatta ofta fungerar som förmedlare av ekonomisk information inom partierna.

Ett annat dilemma, enligt de intervjuade, är att politiker ofta intresserar sig för en

enskild specifik fråga. Detta leder till att ledamöterna bortser från helheten, och ifall någon ”brinner” tillräckligt mycket för en viss fråga kan det lätt bli så att denna fråga får extra uppmärksamhet. Det är inte alltid den viktigaste frågan som debatteras, utan istället hamnar de personer som mest entusiastiskt talar för sin sak i rampljuset.

Vidare anser intervjupersonerna att årsredovisningen kan vara något komplex och svårförståelig för politikerna, och möjligen borde dess innehåll förenklas. Men en intervjuperson ser en fara i en ”förenkling” eftersom man då kan förlora helhetsperspektivet, och hänvisar till att man faktiskt kan slå upp den information som man vill ha. De ser helst att det förekommer mer utbildning, vilket de tror skulle öka intresset och kunskapen för årsredovisningen.

6.3.3 Utveckling - förbättring

Intervjupersonerna är överens om att den kommunala redovisningen har utvecklats positivt. De menar att årsredovisningen förbättrats, både avseende enhetlighet, översiktlighet och förståelse. Några respondenter hänvisar till att den redovisning som gjordes förr var fylld av siffror och ostrukturerad, och därmed mycket svår att använda ”*man var i princip tvungen att arbeta med redovisning i kommunen för att förstå den*”. Vidare anses att nya former av redovisning såsom miljö- och kvalitetsredovisning har bidragit till att förmedla en mer heltäckande bild av verksamheten.

Att den kommunala redovisningen kommer att likna den i privat sektor ser ingen i fullmäktige som något problem, snarare upplevs det som positivt. Intervjupersonerna tror att den därmed blir mer tillgänglig för användarna. Så länge läsaren är medveten om kommunens särart och har dess syfte i åtanke ses så är dess likhet med privat sektor inget problem. Dessutom poängterar flera tjänstemän vikten av att på ett så objektiva sätt som möjligt återge vad som verkligen har skett inom den kommunala verksamheten. En uttryckte sig såsom:

”många privata företag visar gärna på kommersiellt sköna siffror, de vill att det ska se bra ut, men man vill ju vara så objektiv som möjligt, och jag har ju inget vinstintresse, snarare en skyldighet att beskriva hur saker och ting verkligen är”.

Vad den nya redovisningslagen inneburit för årsredovisningen finns delade meningar om, dock är alla överens om att det är positivt att ”få ha sin egen lag”. En intervjuperson tycker det känns betryggande att kunna referera till lagen när kommunfullmäktige ställer frågor angående redovisningen. Några respondenter säger dock att den nya redovisningslagen inte inneburit några egentliga skillnader för just deras kommun. Detta eftersom de redan följde kommunförbundets förslag på uppställning, vilket i stort sätt är baserat på samma principer som den kommunala redovisningslagen

Balanskravet, som var en av anledningarna till den nya lagen, anser de intervjuade

inneburit en ökad ekonomisk debatt. De tycker att balanskravet i sig är bra, men tycker att kravet är för lågt ställt och menar på att ett nollresultat inte skapar något utrymme för oväntade utgifter och framtida investeringar. En tjänsteman tycker det finns en fara i att balanskravet kan ta uppmärksamhet från god ekonomi och dess innebörd. En respondent poängterar att fullmäktige ofta verkar eftersträva ett nollresultat och vill därmed spendera det kapital som finns tillgängligt.

Rådet för kommunal redovisning har enligt intervjupersonerna ett stort inflytande på årsredovisningens utveckling, en respondent liknar rådet vid ett forum för den kommunala redovisningens utveckling. Andra faktorer som påverkar årsredovisningens utformning är de intryck som tas från andra kommuner, men även tävlingar anordnade av exempelvis Komrev och KEFU fungerar som inspirationskälla.

6.4 Kommunfullmäktige

6.4.1 Den kommunala årsredovisningen

Kommunfullmäktigeledamöterna är i stort sätt nöjda med hur den kommunala verksamheten återges i årsredovisningen. De har visserligen inte helt klar uppfattning om dess användningsområden men anser ändå att dess existens är viktig. Utifrån deras uttalanden har årsredovisningen främst en form av kontrollerande funktion, dels att användas av dem själva, politikerna, dels att finnas till för dem som betalar skatt, kommuninvånarna. Syftet med årsredovisningen, beskriver en del av de intervjuade enligt följande:

”årsredovisningen skall redogöra för vad som har hänt under det föregående året”

”på ett övergripande plan återge hur verksamheter bedrivits under året”

”hur styrelsen, kommunfullmäktige samt nämnder har spenderat och nyttjat tillgängliga resurser”

Politikerna tycker att årsredovisningen kan vara en bra informationskälla för att snabbt få en insikt i en verksamhet. På samma sätt anser de att årsredovisningen kan gynna kommuninvånarna som förhoppningsvis kan få förståelse för kommunens olika verksamhetsområden. De tycker vidare att den skrivna texten bidrar till förståelse, och de anser att det finns svårigheter med att återge kommunal verksamhet endast i siffror.

6.4.2 Årsredovisningens användning

Den aktiva användningen anses vara begränsad, man tittar i årsredovisningen ibland och som ovan nämnts används den ofta som en form av uppslagsbok, primärt kan då

vara att få en snabb inblick i en nämnd där kunskapen är begränsad. Några konkreta åsikter om dess innehåll och tänkbara förändringar har inte gått att utläsa, möjligen skulle det vara att den är allt för omfattande. Det talas om att exempelvis revisionen har en viktig uppgift som granskare, och i och med deras kontroll anser politikerna att det inte finns större behov för deras åsikt.

Flera respondenter talar om att det finns ett flertal dokument som är betydelsefulla. Budgeten är visserligen det som anses mest betydelsefullt, men vilken ställning årsredovisningen har till dessa andra dokument står inte helt klart. Här menar en politiker att det bland annat kommer mycket övrig information från ekonomiavdelningen, vilket innebär att intervjupersonen inte ser något behov av årsredovisningen i detta avseende.

Den allmänna uppfattningen bland flera av kommunpolitikerna är att årsredovisningen faktiskt inte används speciellt mycket. En respondent tycker att allt för mycket pengar spenderas på den och ifrågasätter kostnader för dokumentet i förhållande till dess användning. Nedan följer ett antal citat som syftar till att spegla attityder till årsredovisningen:

”årsredovisningen spelar en liten roll som beslutsunderlag och därför behövs det inte läggas ner mycket tid på den”

”det finns många olika dokument som beskriver verksamheten och årsredovisningen är inte det tyngsta av dem utan blir istället en sammanfattning”.

”årsredovisningen har alltid haft liten politisk uppmärksamhet”

6.4.2.1 Användarproblem

Kommunfullmäktige tycker att det finns en skillnad i resonemang mellan ekonomer och politiker. Medan ekonomer främst fokuserar på ekonomiska mått har politikerna ett annorlunda synsätt på verksamheten. De tycker att verksamheten är alltför komplex för att kunna återges i siffror. En ledamot uttrycker sig enligt följande:

”ekonomer är bra på att analysera ekonomiska samband och beskriva dessa, men de är sämre på att beskriva verksamheterna eftersom de inte är ute och arbetar med detta såsom politikerna är”.

En annan problematik med årsredovisningen är att den upplevs som svårläst och svårtolkad för lekmännen i fullmäktige. Alla ledamöter har fått sin plats i fullmäktige för att de har en specifik kompetens med vilken de representerar en grupp i samhället. Därför besitter varje ledamot olika kunskaper inom olika ämnen och många har ingen ekonomisk bakgrund. En intervjuperson anser emellertid att om man kan läsa andra kommunala dokument är det inga problem att läsa en årsredovisning.

Genom att årsredovisningen upplevs svår att läsa och tolka anser flera av de

intervjuade att det skulle vara bättre att göra en kortare version, då denna skulle bli enklare att ta till sig och därmed kunna öka intresset för ekonomi. Detta kan också bero på att personer i kommunfullmäktige i allmänhet inte har tid att läsa in all information i detalj då de har andra arbeten på dagtid men det finns en önskan att förstå vad informationen innebär. En intervjuperson nämner *"det öser in papper här och det är omöjligt att läsa alltihop, om jag skulle sitta i 200 år skulle jag ändå inte vara färdig"*.

En av de tillfrågade anser att en populärutgåva som utges specifikt för politiker kan vara ett alternativ så att informationen blir mer intressant och lättförståelig. I en av kommunerna gjordes en populärutgåva 1995. Målgruppen för denna utgåva var medborgarna i kommunen, och man ville från kommunstyrelsens sida beskriva och förklara vart skattepengarna gick. Denna populärutgåva fick dock mycket kritik. Kritiken från kommunfullmäktige var att den ansågs vara ett politiskt dokument och av medborgarna kritiserades bland annat att man borde använda skattepengarna till något bättre än att skicka ut broschyrer. Dock är det svårt att veta hur många av användarna som tog till sig informationen och ansåg den vara till någon nytta.

Förutom att skapa en populärversion anser respondenterna att fler utbildningar inom ekonomi och redovisning borde initieras av kommunen. Detta för att överbrygga de problem som finns. För tillfället anordnas utbildningar inom dessa områden mestadels av partierna inom kommunfullmäktige och då i de flesta fall endast för nyvalda ledamöter. Några intervjupersoner skulle t.ex. vilja att politiker fick avsätta en heldag till att fräscha upp exempelvis balansräkningen och kassaflödesanalysen.

6.4.3 Utveckling - förbättring

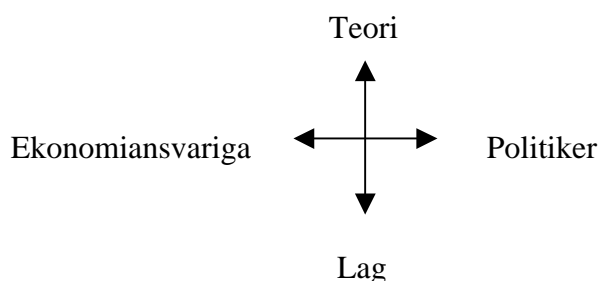
Respondenterna anser att utvecklingen av årsredovisningen i huvudsak varit positiv. Vissa delar upplevs som bra och andra mindre bra, men på det hela taget är det svårt att säga vad utvecklingen i stort inneburit för användandet. En av de intervjuade anser dock att årsredovisningen har blivit bättre genom att kvalitetsredovisning tagits med, vilket i sin tur kan ha inneburit ett ökat intresse för politikerna att läsa dokumentet. Politikerna anser att det finns ett behov av nya former av redovisning vilket de motiverar med den kommunala särarten. En politiker anser att det är viktigt att allt inte mäts i ekonomiska termer, kommunen är inte en sådan typ av verksamhet. Fullmäktigeledamöterna upplever att användandet av årsredovisningen ökat, vilket förstås kan ha flera förklaringar. En intervjuperson tror att en förklaring till det ökade intresset bland annat beror på 1990-talets nedskärningar i kommunerna. Även införandet av balanskravet, menar flera intervjupersoner, har inneburit en ökad uppmärksamhet för årsredovisningen. Det faktum att det inte är tillåtet att ha ett negativt resultat ger en tydlig signal vad som förväntas av kommunen. På det hela taget anses den ekonomiska debatten kommit mer i fokus.

Några av intervjupersonerna har fått uppfattningen om att en bidragande faktor till förbättringar kan ha varit den kommunala redovisningslagen. En av ledamöterna i

kommunfullmäktige anser att lagen inneburit en ökad förståelse och tydlighet i kommunens redovisning. Politikerna har, i allmänna termer, talat om att utvecklingen går i rätt riktning och att lagen kan ha haft viss inverkan i detta.

7. Analys

I analysen utgår vi från de aspekter som redogörs för i modellen nedan, vår avsikt är att utreda de ekonomiansvariga tjänstemännens samt kommunpolitikerns inställning till den kommunala årsredovisningen. Vidare vill vi ställa detta i relation till vad teorin och lagen säger om redovisningens funktion.



7.1 Årsredovisningens syfte

Det finns en övertygelse bland både ekonomiansvariga och fullmäktigeledamöter att redovisningen är betydelsefull. Dock finns det en antydning till att uppfattningen om dess syfte skiljer sig åt i vissa avseenden. Detta resonemang utgår från de två syften med redovisningen som framhållits av bland annat Brorström och Falkman (2000), det vill säga att redovisningen ska kunna användas som beslutsunderlag samt för utkrävande av ansvar. Även årsredovisningslagen stödjer detta resonemang och poängterar att syftet med årsredovisningen är att underlätta uppföljning och styrning i kommunal verksamhet.

Bland ekonomerna finns en strävan och vilja att få fullmäktige, som skall vara den primära användaren, att öka användningen av årsredovisningen. De vill att årsredovisningen i ökad omfattning skall utgöra underlag för diskussion kring framtida beslut. Genom att exempelvis stämma av året som passerat mot den fastställda budgeten kan verksamheten utvärderas, och därmed även fungera som beslutsunderlag. Det görs naturligtvis många utvärderingar och vissa även i relation till årsredovisningen, men tjänstemännen verkar vara eniga att den potential de anser finnas i årsredovisningen inte utnyttjas till fullo.

Det andra syftet, det vill säga att i någon form använda årsredovisningen för att kontrollera verksamheten, upplevs vara av betydelse, men det är sällan som ekonomerna för resonemang utifrån detta perspektiv. Möjligtvis beror detta på att just kontrollfunktionen tas för givet och att de därmed inte argumenterar utifrån detta perspektiv. Dock påpekar någon tjänsteman att en förkortad version skulle begränsa informationsvärdet eftersom man skulle få ge avkall på allt för mycket information. Frågan man bör ställa sig om och när årsredovisningen utvecklas är vad den skall användas till. Ser användaren dokumentet huvudsakligen som en form av kontrollfunktion eller anser de den primära funktionen vara att använda dokumentet som beslutsunderlag, eller är båda perspektiven lika viktiga. De amerikanska

normgivande organen har valt att ha som utgångspunkt att årsredovisningen primärt skall användas som beslutsunderlag, medan kontrollfunktionen är sekundär. Som det ser ut i dagsläget anser ekonomerna att den i praktiken fungerar på ett som går tvärtemot det amerikanska synsättet, det vill säga att de anser att fullmäktiges något passiva inställning till dess innehåll gör att den främst fungerar som ett kontrollerande verktyg.

Politikerna har till skillnad från ekonomerna, inte en klar bild av syftet med årsredovisningen. De är inte helt säkra på vilken funktion årsredovisningen fyller i den kommunala verksamheten. Utifrån deras perspektiv upplevs årsredovisningen främst utgöra ett verktyg för att kontrollera verksamheten. De ifrågasätter inte dess existens, men däremot förs resonemang om att det finns andra dokument som väger tyngre och att det kanske spenderas för mycket pengar på årsredovisningen i förhållande till dess användning. Vid diskussion om dess innehåll förs ofta resonemang om att det är viktigt att den granskas av revisorsnämnden och att innehållet är korrekt. Däremot verkar det inte vara lika viktigt att diskutera möjligheten att faktiskt använda den. Men inom kommunfullmäktige finns också uppfattningen att årsredovisningen borde föras högre upp på agendan för att därmed gynna den ekonomiska debatten.

Tjänstemän och politiker kan sägas vara överens om hur årsredovisningen faktiskt används. Men däremot är de inte överens om eller har samma uppfattning om hur den borde användas. Även utifrån teoretiska resonemang om dess användning finns en diskrepans mellan det uttalade syftet och den praktiska användningen.

7.2 Faktorer som påverkar användningen av årsredovisningen

Tjänstemännen har förhoppningen att dokumentet skall användas för att fatta beslut, och vill göra redovisningen mer tillgänglig för användarna. För att bland annat kunna fungera som beslutsunderlag är det nödvändigt att intressenten har förmågan och viljan att ta till sig den information som ges. Ekonomerna strävar efter att göra årsredovisningen enklare men de anser fortfarande att det finns viss brist på kunskap, vilket de tror har inverkan på hur den används. De anser att detta kan bero på att politikerna har skilda yrkesbakgrunder och att intresset för politik och verksamhet prioriteras före ekonomi och därmed också årsredovisningen. För att överbrygga denna barriär anser flera av fullmäktigeledamöterna att det borde finnas mer utbildning vilket skulle ge en ökad förståelse.

Även politikerna medger att ett problem kan vara att det är svårt att förstå årsredovisningens innehåll. Men medan detta problem möjligen upplevs vara ett primärt problem bland de ekonomiansvariga verkar inte ledamöterna ha samma uppfattning. Flera politiker betonar istället att det finns flera andra dokument som är lika viktiga och att det finns andra problem att lösa än enbart de av ekonomisk karaktär. Årsredovisningen har inte, bland fullmäktige, en prioriterad ställning, vilket verkar tendera till att den till viss del sällas bort i informationsflödet. Framförallt får

den då ingen status som beslutsunderlag, där det rimligen borde krävas ett aktivt användande för att uppnå detta syfte. Men som underlag för utkrävande av ansvar kan dokumentet fortfarande fylla sin funktion.

Bland både ekonomer och politiker finns uppfattningen om att ledamöter ofta är speciellt engagerade i en enskild specifik fråga, vilket de anser kan leda intresset bort från årsredovisningen, som ger en helhetsbild. Information om den verksamhet man själv är involverad i kan hämtas från annat håll och därmed får årsredovisningen inte någon upphöjd betydelse.

Brorström, Haglund och Solli (1995) resonerar om kopplingen mellan intresse och kunskap, och fanns det en bättre kunskap skulle möjligen intresset för årsredovisningen öka. Denna koppling görs även av ekonomerna som anser att om politikerna skulle besitta den kunskap som krävs för att analysera och tolka redovisningen på ett korrekt sätt skulle förmodligen deras intresse öka. Detta skulle då i sin tur kunna påverka utformningen av årsredovisningen till att bli ett dokument som mer aktivt används, eftersom efterfråga och utbud går i samma riktning.

Detta resonemang leder oss in på hur man skall kunna hålla fullmäktigeledamöternas intresse för ekonomi vid liv. Detta med hänsyn till att ekonomi tenderar att hållas skilt från verksamheten. Uppfattningen vi fick från intervjupersonerna var att det är lätt att ekonomi stryks från dagordningen när verksamheten i sig själv är besvärlig. Därför ville både de ekonomiansvariga och ledamöterna att det skulle finnas en fortlöpande dialog dem emellan.

7.3 Vad har utveckling av kommunal årsredovisning inneburit

Det har skett ett flertal förändringar vari den största förändringen ligger i att den kommunala redovisningen i stor utsträckning anpassats till den privata sektorn. Ekonomerna anser i stora drag att utvecklingen inneburit betydande förändringar och anser att dokumentet blivit både trovärdigare och mer användbart, bland annat ur ett jämförelseperspektiv. Däremot är det svårt att få ett tydligt svar på vad utvecklingen har inneburit i praktiken; har den blivit mer tillgänglig för användaren och används den på det sätt som avsändaren haft som mål. Överlag verkar inte tjänstemännen anse att fullmäktige är speciellt intresserade av innehållet och därmed har dess användning inte förändrats avsevärt. Den utveckling som sker, förutom vad som har lagstiftats, består av en kommunikation mellan olika kommuner och delvis i kontakt mellan olika organ som intresserar sig för dess utveckling. Fullmäktigeledamöterna som är den primära användaren tenderar att inte delta aktivt i utvecklingen utan intar en passiv roll, vilket till mycket påminner om deras inställning till årsredovisningen.

Kommunikationen mellan tjänstemännen och politiker upplevs fortfarande mycket begränsad. I flera kommuner är den i det närmaste obefintlig. Det finns en önskan att fullmäktige i högre grad kommenterade innehållet, men samtidigt verkar ekonomerna inte tro att detta någonsin kommer att ske. Svårigheten att uppnå denna

kommunikation kan bero på flera faktorer, men det ger i alla fall en tydlig signal att förändringar inte ändrat användarens uppfattning om årsredovisningen.

Politikerna är övertygade om att årsredovisningen blivit ett bättre dokument, men har dock svårt att beskriva vad som har blivit bättre och vad det i så fall inneburit. Möjligtvis kan det vara kopplat till det faktum att de inte upplever årsredovisningen som det mest betydelsefulla dokumentet, och därför inte så engagerade i dess innehåll. Det finns en skepticism till att årsredovisningen blir allt mer omfattande och innehållsrikare.

Balanskravet verkar i allmänhet ha medfört att uppmärksamhet riktats mot redovisningen. Men vad balanskravet inneburit i praktiken kan vara svårt att avgöra, för även före balanskravets införande strävade kommunerna efter ett positivt resultat.

Politikerna är inte heller övertygade om vart de vill att utvecklingen skall leda, de anser visserligen att nya former av redovisning såsom kvalitetsredovisning och miljöredovisning är positivt, men att det trots allt är svårt att veta hur årsredovisningen skall användas. Den kommunala särarten innebär problem eftersom det medför svårigheter att veta vad och hur saker skall utvärderas. Normalt sätt är intressenter vana vid att tala i termer som vinst och räntabilitet men när det kommer till offentlig verksamhet upplevs det problematiskt att definiera vilka variabler som är viktiga. Detta kan leda till att årsredovisningen inte får samma status som i privat verksamhet.

8. Slutsats

I detta kapitel kommer vi att presentera resultatet av vår undersökning, samt redogöra för de viktigaste reflektionerna från analysen. Förslag till fortsatta studier kommer att lämnas i slutet av kapitlet.

8.1 Årsredovisningens syfte

Utifrån vad som anges i Årsredovisningslagen skall den kommunala årsredovisningen underlätta styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten. Den redovisningsteori som funnits att tillgå poängterar redovisningens roll som ett verktyg för kontroll och beslutsfattande. Både tjänstemän och politiker, om än från olika infallsvinklar, har den uppfattningen att årsredovisningen inte används vid beslutsfattande. Detta uttrycks bl.a. av politikerna genom att de inte prioriterar detta dokument vid uppföljning och av ekonomer genom att de anser att årsredovisningen borde användas mer aktivt och inte bara som ett kontrollerande verktyg. Utav de två syftena bakom redovisningen som angetts, både i teorin och lagen, drar vi slutsatsen att ett av syftena inte uppfylls i praktiken, d.v.s. att dokumentet inte används som ett verktyg för att fatta beslut.

8.2 Den kommunala särartens inverkan på användandet av årsredovisningen

Det finns flera faktorer som har inverkan på hur den kommunala årsredovisningen används, men störst påverkan har den särprägel som den kommunala verksamheten innebär. Bland annat tenderar politikerna att inte prioritera enbart de ekonomiska konsekvenserna av ett beslut utan försöker ofta istället se till andra faktorer som därmed kommer i fokus. Detta innebär att årsredovisningen som upplevs vara inriktad på främst ekonomiska variabler kan hamna i skymundan. Men med detta är inte sagt att fullmäktige inte efterfrågar denna typ av information. Istället för att prioritera årsredovisningen verkar de ta del av denna ekonomiska information utifrån andra dokument och källor, som upplevs vara mer tillgängliga och relevanta. Utifrån detta drar vi slutsatsen att ekonomer strävar efter att uppnå syftet med redovisning medan fullmäktigeledamöter har andra prioriteringar och inte samma strävan. Problemet ligger enligt vår uppfattning huvudsakligen hos politikerna och deras inställning till årsredovisningen och inte hos ekonomerna.

8.3 Vad har utvecklingen av kommunal årsredovisning inneburit

Diskrepansen mellan årsredovisningens syfte och hur den i realiteten används är inte ny och för att skapa förändring har stora resurser lagts på dess utveckling. Årsredovisningen har utvecklats från att ha varit relativt obetydligt och snårig till att

bli ett mer proffsigt dokument. Detta som ett led i satsningen att möta användarna, dock har utvecklingen i stort inte inneburit någon förändring.

En fråga är om man ska fortsätta att eftersträva ett ökat intresse från kommunfullmäktige att se årsredovisningen som ett dokument att använda vid beslut. Det skulle mycket väl vara tänkbart att årsredovisningens syfte vore att främst finnas för att kontrollera verksamheten. Därmed kan resurser på dess utformning sparas. Det skulle kräva att avsändare och användare kunde enas om dess funktion och därmed tillsammans arbeta mot samma mål.

8.4 Kan kommunal årsredovisning bli ett funktionellt verktyg

Genom vår studie får vi uppfattningen att man för att uppnå lagen och teorins syfte måste koncentrera sig på att få kommunfullmäktige att tillgodogöra sig informationen. Ett sätt är att fortsätta förenkla och göra dokumentet mer pedagogiskt. Samtidigt krävs det också utbildning av kommunfullmäktige. Dessa två faktorer i kombination med varandra skulle kunna leda till en ökad förståelse, vilket i förlängningen kan innebära en ökad användning.

Sett till de resurser som satsats på årsredovisningen verkar det dock tämligen fruktlöst. Utvecklingen har inte inneburit någon större förändring i användandet av dokumentet. Ett problem verkar vara att de två syftena med årsredovisningen, enligt teorin, motverkar varandra. Därför anser vi att det borde vara lämpligt att antingen välja bort beslutsfattandet eller att göra dess betydelse underställd kontrollfunktionen. Detta skulle därmed kunna medföra att man i högre grad mötte det behov användarna ser i årsredovisningen.

För att göra årsredovisningen till ett funktionellt verktyg bör man utgå ifrån årsredovisningens målgrupp och syfte. Det innebär att den borde anpassas till verkligheten och inte efter teorin och lagen.

8.5 Avslutande kommentar

Samtidigt har vi i vår undersökning funnit att det också finns andra funktioner för årsredovisningen, som inte anges i lagen eller teorin. En tänkbar funktion kan vara att den ger uttryck för kommunens potential och förmåga att vara en attraktiv region och därmed blir den ett verktyg i kommunens marknadsföring. Det kan handla om att locka företag och andra intressenter till sin region och därmed höja dess attraktionsvärde. Det vore intressant att göra en undersökning och se på alla de funktioner årsredovisningen kan tänkas fylla.

Källförteckning

Publicerade källor

AAA (1977). *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance. Committee on concepts and standards for external reports*. Ohio: AAA.

AICPA (1973). *Objectives of financial statements*. ("Trueblood-rapporten"). Chicago: AICPA.

Anthony, R A (1978). *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations*. Connecticut: FASB.

Artsberg, Kristina (1992). *Normbildning och redovisningsförändring – Värderingar vid val av mätprinciper inom svensk redovisning*. Malmö: Team Offset.

Bokföringslagen (BFL 1999:1078).

Boland, L A (1992). *The principles of Economics. Some Lies My Teachers Told Me*. New York: Routledge.

Brorström, Björn (1982). *Planeringspolitik eller resultatpolitik – Om användning och utformning av kommunala bokslut*. Lund: Doxa.

Brorström, Björn (1995). *Effektivitet: synsätt, begrepp och modell*. Göteborg: KFi-rapport nr 4.

Brorström, Björn (1997). *För den goda redovisningsseden*. Lund: Studentlitteratur.

Bengtsson, Ulla, Brorström, Björn (1999). *Forskarperspektiv på kommunala problem*. Göteborg: KFi-rapport nr 50.

Brorström, Björn, Haglund, Anders och Solli, Rolf (1999). *Förvaltningsekonomi*. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn, Orrbeck, Katarina, Petersson, Hans (1999). *Finansiell bedömning. Tre perspektiv*. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn, Falkman, Pär, Haglund, Anders och Lagebro, Anneli (2000). *Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning*. Stockholm: Rådet för kommunal redovisning.

Brorström, Björn, Cregård, Anna och Siverbo, Sven (2001). *Institutioner och individer: om utveckling i framgångsrika kommuner*. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn, Orrbeck, Katarina (2001). Olika årsredovisningar – alla med goda motiv. Göteborg: KFi-rapport nr 60.

Casey, Jr, Cornelius J (1980) "Variation in Accounting Information Load: The Effects on Loan Officers' Predictions of Bankruptcy" *The accounting review* Vol LV, Nr 1, s 36-47.

Cassel, Filip (2000). *Behovet av kommunal externrevision*. Stockholm: SNS.

Falkman, Pär, Orrbeck, Katarina (2001). *Den offentliga sektorns redovisning*. Lund: Studentlitteratur.

Fihn, Glenn (1994). *Förändring och användning av redovisning*. Göteborg: Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Gross, M J, Jablonsky, S F (1979). *Principles of Accounting and Reporting for Non-Profit Organizations*. New York: John Wiley & Sons.

Gröjer, Jan-Erik (1997). *Grundläggande redovisningsteori*. Lund: Studentlitteratur.

IASC (1988). *Framework for the preparation and presentation of financial statements*. London: IASC.

Jönsson, S (1985). *Eliten och normerna*. Lund: Doxa.

Kommunal Redovisningslag (KRL 1997:614).

Kommunallagen (KL 1991:900).

Kvale, Steinar (1997). *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Lund: Studentlitteratur.

Larborn-Friberg G (1981). *KPP-projektet om planering i en kommun – Alingsås*. Stockholm: Statens råd för byggnadsforskning.

Lundquist, Lennart (1993). *Det vetenskapliga studiet av politik*. Lund: Studentlitteratur.

Mills, Charles Wright (1959). *The Power Elite*. London: Oxford University.

Moonitz, M (1961). *The basic postulates of accounting. An accounting research study*. AICPA.

Orrbeck, Katarina (1998). *Finansiella rapporter och ekonomiska krav – politikernas perspektiv*. Göteborg: Förvaltningshögskolans rapporter nr 16.

Paton, W.A, Littleton, A.C (1940). *An introduction to corporate accounting standards*. Ohio: AAA.

Patton, Michael Quinn (1987). *How to use Qualitative Methods in Evaluation*. London: SAGE Publications.

Schroeder, Richard G, Clark, Myrtle W, Cathey, Jack M (2000). *Financial Accounting Theory and Analysis*. New York: John Wiley & Sons, Inc.

Snowball, Doug (1980) "Some effects of accounting expertise and information load: an empirical study" *Accounting, Organizations and Society* Vol 5, s 323-335.

Svenning, Conny (1996). *Metodboken*. Lorentz förlag.

Tagesson, Torbjörn (2002). *Kostnadsredovisning som underlag för benchmarking och prissättning – studier av kommunal va-verksamhet*. Lund: Business Press.

Watts, R, Zimmermann, J (1979). *The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses*. *The Accounting Review* nr 2.

Wiedersheim-Paul, Finn och Eriksson, Lars T (1991). *Att utreda, forska och rapportera*. Malmö: Liber – Hermods.

Årsredovisning (2001). Landskrona kommun.

Årsredovisning (2001). Lunds kommun.

Årsredovisning (2001). Malmö kommun.

Årsredovisning (2001). Staffanstorps kommun.

Årsredovisning (2001). Trelleborgs kommun.

Årsredovisninglagen (ÅRL 1995:1554).

Elektroniska källor

<http://www.scb.se/statistik/oe0107/vkv1.xls>

Bilagor

Bilaga 1, Intervjumall

1. Vilken är Er befattning inom kommunen?

Årsredovisningens syfte

2. Vad anser Ni vara årsredovisningens syfte?
3. Hur används årsredovisningen i kommunal verksamhet?
4. Är årsredovisningen ett viktigt verktyg i beslutsprocessen i kommunen?

Faktorer som påverkar användandet av årsredovisningen

5. Flera kommunala årsredovisningar är idag väldigt omfattande, vilket innebär både för- och nackdelar. Tror Ni att en mer sammanfattande årsredovisning skulle innebära att dess användning ökade?
6. Tror Ni att årsredovisningens användare har tillräckligt med kunskap och intresse för att kunna tillgodogöra sig dokumentet på ett tillfredsställande sätt?
7. Förekommer det en tillfredsställande dialog, i form av diskussion och feedback, mellan ekonomiavdelningen och användarna vad avser årsredovisningen och dess utformning?

Vad har utvecklingen av årsredovisningen inneburit i kommunal verksamhet

8. Ser Ni några orosmoment med att den kommunala sektorns årsredovisning anpassar sig efter den privata sektorns?
9. Vad har införandet av kommunal redovisningslag och balanskravet inneburit?
10. Emellanåt sker förändringar i årsredovisningen, vilka tror Ni är de bakomliggande faktorerna till dessa förändringar, exempelvis utveckling av praxis, jämförelse med andra kommuner etc?
11. Har Ni något annat att tillägga som kan vara av vikt för denna undersökning, exempelvis något Ni tycker är utmärkande i Er årsredovisning i jämförelse med andras?

Bilaga 2, Intervjupersoner

Landskrona

Per Mikael Svensson, Ekonomichef, 2002-12-10

Agne Wentzel , Kommunfullmäktigeledamot, 2002-12-12

Lund

Kaj Persson, Redovisningschef, 2002-12-09

Lennart Prytz, Kommunstyrelsens ordförande, 2002-12-13

Malmö

Magdalena Titze, Controller 2002-12-09

Anders Rubin, Kommunfullmäktigeledamot, 2002-12-16

Staffanstorps

Unto Järvirova, Ekonomichef, 2002-12-10

Torbjörn Löwendahl, Kommunfullmäktigeledamot, 2002-12-17

Trelleborg

Agneta Sjölund, Ekonomichef, 2002-12-05

Sune Larsson, Kommunfullmäktigeledamot, 2002-12-12