

FÖRVALTNINGSBERÄTTELSEN

*– en viktig del av den
kommunala årsredovisningen*

Juni 2003



FÖRORD	5
FÖRFATTARNAS FÖRORD	7
SAMMANFATTNING	9
1. INLEDNING – SKRIFTENS UTGÅNGSPUNKT, SYFTE OCH INNEHÅLL	14
1.1 Bakgrund	15
1.2 Syftet med studien	15
1.3 Metod och studiens uppläggning	16
1.4 Idéskriftens fortsatta disposition	16
2. FÖRVALTNINGSBERÄTTELSEN – LAGSTIFTNING OCH NORMGIVNING	18
2.1 Redovisning och tolkning av den kommunala förvaltningsberättelsen	19
3. FÖRVALTNINGSBERÄTTELSEN – PRAXIS OCH IAKTTAGELSER	28
3.1 Hur struktureras och vad innehåller förvaltningsberättelsen?	29
3.2 Enskilda frågeställningar i förvaltningsberättelsen	32
3.3 Sammanfattande kommentar kring förvaltningsberättelsen	36
4. SPECIFIKA OMRÅDEN UR ETT PRAXISPERSPEKTIV	40
4.1 Omvärldsanalys	41
4.2 Finansiell analys eller modell	43
4.3 Finansiella rapporter inklusive tilläggsupplysningar	47
4.4 Personalredovisning	49
4.5 Tematiska redovisningar	51
4.6 Verksamhetsredovisning	52
4.7 Sammanställd redovisning	54
4.8 Politiska kommentarer	55
5. NÅGRA ÖVERGRIPANDE IAKTTAGELSER	58
5.1 Varierande standard på årsredovisningen	60
5.2 Generella iakttagelser kring årsredovisningens utformning och innehåll	63
6. FÖRSLAG TILL UTVECKLING	68
6.1 Förvaltningsberättelse	69
6.2 Övriga nödvändiga delar i årsredovisningen	73
6.3 Särskilda kvaliteter – erfarenhet av forskning och användning	77
6.4 Fortsatt utveckling nödvändig	78
7. FRAMTIDA TRENDER ELLER INNOVATIONER I ÅRSREDOVISNINGEN	80
LITTERATUR	89

Bilaga 1:	
FÖRSLAG PÅ FÖRKORTAD FINANSIELL ANALYS	90
Bilaga 2:	
DJUPLODANDE PRAXISSTUDIE KRING INFORMATIONSSINNEHÅLLET ÅRSREDOVISNINGEN	96
1. PRAXISSTUDIENS INNEHÅLL, SYFTE OCH METOD	96
2. OMFATTNING, STRUKTUR OCH UTSEENDE PÅ ÅRSREDOVISNINGEN	98
3. OMVÄRLDSANALYS	102
4. FINANSIELL ANALYS ELLER MODELL	110
5. BALANSKRAV OCH GOD EKONOMISK HUSHÅLLNING	124
6. FINANSIELLA RAPPORTER INKLUSIVE TILLÄGGSUPPLYSNINGAR	132
7. PERSONALREDOVISNING	140
8. TEMATISKA REDOVISNINGAR	148
9. VERKSAMHETSREDOVISNING	152
10. SAMMANSTÄLLD REDOVISNING	158
11. POLITISKA KOMMENTARER	164

FÖRORD

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING har som huvudsakligt syfte att utveckla god redovisningssed i enlighet med lagen om kommunal redovisning. Rådet ger ut rekommendationer, informationer och idéskrifter inom området kommunal redovisning. Idéskrifterna är inte normerande utan har som syfte att skapa debatt och stimulera till utveckling av den kommunala redovisningen.

Förvaltningsberättelsen är en av årsredovisningens obligatoriska delar. Den reglering som finns i lagen om kommunal redovisning angående förvaltningsberättelsens innehåll och utformning är relativt översiktlig och enligt lagens förarbeten överlämnas den närmare utformningen och omfattningen till praxisutvecklingen.

Föreliggande idéskrift redovisar hur praxis utvecklats under de drygt fem år som gått sedan lagen infördes. Förvaltningsberättelsen är en väsentlig del av årsredovisningen. Såsom konstateras i praxisundersökningen går emellertid berättelsen ofta inte att konsekvent avskilja från årsredovisningens övriga delar. Skriftens redovisning av praxis ger därför en god bild av den kommunala årsredovisningens kvaliteter och brister. Utifrån denna redovisning diskuteras och lämnas förslag på hur förvaltningsberättelsen, och därmed årsredovisningen, kan utvecklas och förbättras

Skriften har utarbetats inom Kommunforskning i Västsverige av Hans Petersson och Carina Andersson. Huvudförfattare till skriften är Hans Petersson, tidigare ekonomichef i Vårgårda kommun, numera koncernredovisningschef i Göteborgs Stad. Hans är också verksam vid Kommunforskning i Västsverige och Förvaltningshögskolan med inriktning mot externredovisning och finansiell bedömning. Carina Andersson är doktorand vid Förvaltningshögskolan med inriktning mot ekonomistyrning samt verksam vid Kommunforskning i Västsverige

Rådet för kommunal redovisning är utgivare av skriften och delar författarnas uppfattning om att förvaltningsberättelsen och därmed årsredovisningen kan och bör utvecklas och förbättras. Rådet anser att denna skrift kan stimulera till utvecklingen av en god praxis inom det berörda området. För skriftens sakinnehåll och slutsatser svarar dock författarna.

Harald Lindström

Rådet för Kommunal redovisning, ordförande

FÖRFATTARNAS FÖRORD

Det har nu gått mer än fem år sedan den kommunala redovisningslagen och bestämmelsen om förvaltningsberättelsen infördes. Vår granskning i denna skrift visar att förvaltningsberättelsens innehåll för närvarande är mycket skiftande såväl ur ett kvantitativt som ett kvalitativt perspektiv. Enskilda kommuner och landsting förefaller göra olika bedömningar av både hur förvaltningsberättelsen skall struktureras och av vad som skall ingå i den.

Det känns därför viktigt att genom denna skrift försöka medverka till att förvaltningsberättelsen utvecklas vidare. Det handlar enligt vår uppfattning om att i ett första skede etablera en ”lågstanivå” för vad förvaltningsberättelsen bör innehålla. Enligt vår uppfattning bör den vara komprimerad, redovisas i ett samlat avsnitt i årsredovisningens inledning och innehålla följande delar: omvärldsanalys, måluppfyllelse, förkortad och förenklad finansiell analys av kommun/landsting och sammanställd redovisning, drifts- och investeringsredovisning med korta kommentarer, väsentliga personalförhållanden, viktiga förhållanden för bedömning av utveckling och tillstånd samt framtidsbedömning.

Den kommunala förvaltningsberättelsen bör betona det kommunala uppdraget. Detta innebär att det är viktigt att fokusera på vilken verksamhet som producerats under året och hur detta stämde överens med uppsatta mål för verksamheten. Detta skall sedan kombineras med en finansiell analys och läggas ihop till en helhetsbedömning av kommunens eller landstingets förutsättningar att kunna bedriva en kvalitativ verksamhet i kombination med god ekonomisk hushållning.

Till sist vill vi tacka Rådet för kommunal redovisning för att vi fick möjlighet att författa denna skrift. Det har varit ett spännande arbete, med många intressanta och konstruktiva diskussioner under resans gång. Vi vill också rikta ett tack till professor Björn Brorström vid Göteborgs universitet för hans råd och stöd.

Göteborg i augusti 2003

Hans Petersson Carina Andersson

SAMMANFATTNING

KOMMUNERS OCH LANDSTINGS bokföringsskyldighet är reglerad i lagen om kommunal redovisning. Lagstiftningen, som trädde i kraft den 1 januari 1998, var i stort en kodifiering av tidigare praxis. Ett nytt inslag i förhållande till utvecklad praxis är att årsredovisningen ska innehålla en förvaltningsberättelse i vilken ska lämnas en redogörelse för utvecklingen av kommunens eller landstingets ekonomiska resultat, ställning och verksamhet.

Det har nu gått mer än fem år sedan den kommunala redovisningslagen och bestämmelsen om förvaltningsberättelsen infördes. Rådet för kommunal redovisning har beslutat att det finns anledning att studera hur kravet på förvaltningsberättelsen uppfylls i praktiken och om man i praxis kan finna goda exempel på hur förvaltningsberättelsen kan utformas. Rådet anser vidare att det är viktigt att studera hur kommuner och landsting strukturerar och redovisar den information som lämnas i andra delar av årsredovisningen för att därigenom få en helhetsbild av det samlade informationsinnehållet i årsredovisningen. Med utgångspunkt från kartläggningen av förvaltningsberättelsen och övriga delar i årsredovisningen får vi en bild av vilken information som placeras i förvaltningsberättelsen respektive andra delar av årsredovisningen.

Förvaltningsberättelsen – lagstiftning och normgivning

Den kommunala redovisningslagens (KRL) fjärde kapitel reglerar utformningen av förvaltningsberättelsen. Kapitlet innehåller fyra paragrafer, varav den första är den viktigaste. Dess syfte är att ge en ram för förvaltningsberättelsens innehåll. I kapitlet preciseras också att förvaltningsberättelsen ska innehålla en drifts- och investeringsredovisning samt hur balanskravet ska redovisas.

I lagens förarbeten anges att förvaltningsberättelsen är styrelsens översikt och analys av utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet. Ett viktigt syfte med förvaltningsberättelsen är enligt förarbetena att redovisa hur de mål som angivits av fullmäktige har uppnåtts. Det gäller såväl de finansiella målen som verksamhetsmässiga mål. Utgångspunkt för förvaltningsberättelsen bör vara att dess struktur är samordnad

med årsbudgeten för att dessa styrande dokument ska bilda en helhet. Bestämmelsens olika krav på upplysningar bör i första hand utgöra en vägledning rörande innehållet, inte strukturen.

Förvaltningsberättelsen bör också vara framåtsyftande och ange förutsättningar för långsiktiga strategier. Den ska även omfatta den verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer.

Förvaltningsberättelsen – praxis och iakttagelser

En studie av 40 kommuners och fem landstings årsredovisningar från 2001 visar att förvaltningsberättelsens innehåll är mycket skiftande. Enskilda kommuner och landsting förefaller göra olika bedömningar både av hur förvaltningsberättelsen ska struktureras och vad som ska ingå i den. En förklaring till detta är att lagstiftaren i stor utsträckning har överlämnat till användarna att inom ramen för vad som är god redovisningssed bestämma vad förvaltningsberättelsen ska innehålla.

Det går dock att urskilja två övergripande sätt på vilket kommuner och landsting formerar eller strukturera förvaltningsberättelsen. Det klart vanligaste är att markera ett antal avsnitt i årsredovisningen och benämna dessa förvaltningsberättelse. Detta sätt benämns i denna skrift ”den omfattande förvaltningsberättelsen”. Det finns också några kommuner som inledningsvis i årsredovisningen väljer att redovisa ett sammanfattande avsnitt på ett par sidor som kallas förvaltningsberättelsen. Detta sätt kallas ”den sammanfattande förvaltningsberättelsen”.

Den omfattande förvaltningsberättelsen som tillämpas av 75 procent, karakteriseras av att ett antal avsnitt eller områden i årsredovisningen markeras och definieras som förvaltningsberättelse. Dessa placeras oftast tillsammans i början av årsredovisningen. Vilka avsnitt som ingår i förvaltningsberättelsen varierar ganska kraftigt mellan enskilda kommuner och landsting. Denna typ av förvaltningsberättelse är också relativt lång till sin omfattning. I många fall utgör den 30-50 procent av årsredovisningens totala innehåll.

Vid en jämförelse med en tidigare studie av kommunala årsredovisningar från början av 90-talet¹ kan det konstateras att den omfattande förvaltningsberättelsen inte har bidragit till att förändra strukturen eller innehållet i den kommunala årsredovisningen i någon större omfattning. Vissa

omkastningar har skett av enskilda avsnitt, för att dessa tillsammans ska bilda en förvaltningsberättelse.

Införandet av förvaltningsberättelsen har dock medfört en ökad fokusering på vissa enskilda delar eller frågeställningar i årsredovisningen. Ett större antal kommuner och landsting redovisar framtidsbedömningar jämfört med för 10 år sedan. Personalredovisning finns nu med i nästan samtliga kommuners och landstings årsredovisningar. Beskrivningar och analyser av omvärlden har också blivit mer frekventa än i början av 90-talet. Det är dock omöjligt att bedöma om det är lagstiftningen som har påverkat utvecklingen eller om den är hänförlig till andra faktorer. Det troligaste är att det handlar om en kombination av lagstiftning och andra utvecklingsbefrämjande aktiviteter inom området. En sådan aktivitet är att kommuner och landsting influeras av de goda exempel som framhålls i olika tävlingar kring årsredovisningen och förvaltningsberättelsen. Vid genomgången av de 45 granskade årsredovisningarna kunde noteras ett antal exempel på hur kommuner och landsting har hämtat inspiration från och i många fall kopierat olika modeller från prisbelönta årsredovisningar.

Den sammanfattande förvaltningsberättelsen tillämpas endast av 10 procent av kommunerna och landstingen. Den är till sin utformning kortfattad och mycket av den information som redovisas i den återkommer på andra ställen i årsredovisningen, vilket medför att det lätt blir upprepningar av information. Förvaltningsberättelsen i denna form tenderar att innehålla mycket fakta och lite analys. Ingen av kommunerna har lyft fram identifierade problem, utan förvaltningsberättelsen innehåller till största delen olika resultat eller nyckeltal, främst finansiella. Det kan därför bli svårt för läsaren att bilda sig en uppfattning om kommunens situation ur såväl ett finansiellt som ett verksamhetsmässigt perspektiv. En annan svårighet med modellen är att om vissa användare av årsredovisningen bara läser förvaltningsberättelsen ger den inte en rättvisande bild av den komplexa situation som gäller för en kommun eller ett landsting. Modellen har emellertid också sina fördelar. Den kan ge en snabb och god överblick över kommunens eller landstingets situation och förhoppningsvis bidra till att stimu-

¹ Externredovisning i kommuner och landsting – en studie av redovisningspraxis. Referensgruppen i redovisning, november 1995.

lera till vidare läsning. En sådan förvaltningsberättelse borde i så fall innehålla hänvisningar till andra delar av årsredovisningen där ytterligare information redovisas.

Några övergripande iakttagelser i den kommunala årsredovisningen

Kartläggningen av praxis visar att de granskade årsredovisningarna varierar både innehålls- och utseendemässigt mellan enskilda och grupper av kommuner och landsting. För att kunna peka på olika innehålls- och utseendemässiga kvaliteter i årsredovisningarna, fordras att det först närmare bestäms vilka krav en ”god årsredovisning” bör uppfylla. En sådan bestämning kan ske med utgångspunkt från att årsredovisningen bör upprättas utifrån ett antal egenskaper härledda utifrån redovisningens uppgift och principer för god redovisning. Dessa är relevans/väsentlighet, tillförlitlighet, jämförbarhet/kontinuitet, begriplighet och öppenhet. Utifrån uppställda egenskaper för en god årsredovisning kan tre olika grupper av kommuner och landsting urskiljas:

- ***Den första gruppen*** karakteriseras av att den uppfyller de ovan uppräknade egenskaperna för en god årsredovisning. De årsredovisningar som produceras av kommunerna och landstingen i denna grupp kännetecknas av en god övergripande innehållsmässig struktur och en väl genomarbetad pedagogik. Till största delen lämnas all information enligt principen om öppenhet. Vidare är årsredovisningens texter oftast genomarbetade, välavvägda och innehåller relevant information. Informationen är tillförlitlig, vilket främjar kontinuiteten över tiden. Årsredovisningen innehåller oftast också en eller flera innovativa idéer. Uppskattningsvis kan cirka en fjärdedel av kommunerna och landstingen placeras i denna grupp.
- ***Den andra gruppen***, där ca hälften av kommunerna och landstingen återfinns, karakteriseras av att årsredovisningen till viss del uppfyller egenskaperna för en god årsredovisning. Ett utmärkande drag för årsredovisningen för denna grupp är att den inte har lika välutvecklad struktur, innehåll och layout som i den första gruppen. Det finns brister avseende

begriplighet, väsentlighet och öppenhet. Utvecklingen handlar om att skapa mer strukturerade analysmodeller som fokuserar på väsentligheter för att försöka identifiera problem med ekonomin eller verksamheten.

- **Den tredje gruppen**, som utgörs av den sista fjärdedelen och som främst består av mindre eller medelstora kommuner, uppvisar ett antal större kvalitativa brister när det gäller att tillämpa kraven enligt god redovisningssed. Generellt gäller att användare av informationen kan ha svårt att se sammanhanget i innehållet och analyserna. Detta, i kombination med en i många fall mindre utvecklad layout, bidrar ibland till att årsredovisningen blir ett dokument som inte förmår leva upp till egenskaperna tillförlitlighet, begriplighet, väsentlighet och öppenhet. Ytterligare en iakttagelse när det gäller den tredje gruppen är att flera av de kommuner som ingår i denna inte helt följer redovisningslagstiftningen.

Ett förslag på vad förvaltningsberättelsen bör innehålla

Genomgången av praxis visar att det är viktigt med en fortsatt utveckling av årsredovisningen och förvaltningsberättelsen. Det handlar enligt vår uppfattning om att i ett första skede etablera en ”lägsta nivå” för vad en årsredovisning bör innehålla. Ett steg i den riktningen är att utveckla innehållet i förvaltningsberättelsen. Vår uppfattning är att den bör vara komprimerad och redovisas i ett samlat avsnitt i årsredovisningens inledning och innehålla följande delar: omvärldsanalys, förkortad och förenklad finansiell analys av kommun/landsting och sammanställd redovisning, drifts- och investeringsredovisning med korta kommentarer, måluppfyllelse, väsentliga personalförhållanden, viktiga förhållanden för bedömning av utveckling och tillstånd samt framtidsbedömning.

Den kommunala förvaltningsberättelsen bör betona det kommunala uppdraget. Detta innebär att det är viktigt att i första hand fokusera på vilken verksamhet som producerats under året och hur detta stämt överens med uppsatta mål för verksamheten. Detta ska sedan kombineras med en finansiell analys och läggas ihop till en helhetsbedömning av kommunens eller landstingets förutsättningar för att kunna bedriva en god verksamhet i kombination med en god ekonomisk hushållning.

1

Inledning
– skriftens utgångspunkt,
syfte och innehåll

1.1 Bakgrund

Kommuners och landstings bokföringsskyldighet är reglerad i lagen om kommunal redovisning. Lagstiftningen, som trädde i kraft den 1 januari 1998, var i stort en kodifiering av tidigare praxis.

Ett nytt inslag i förhållande till utvecklad praxis var dock att årsredovisningen enligt fjärde kapitlet i lagen om kommunal redovisning ska innehålla en förvaltningsberättelse i vilken ska lämnas en redogörelse för utvecklingen av kommunens eller landstingets ekonomiska resultat, ställning och verksamhet. Lagstiftningens krav på förvaltningsberättelsen är till en del likartad med vad som gäller enligt årsredovisningslagen, men därutöver finns bestämmelser som berör specifika förhållanden för kommuner och landsting som till exempel kraven på redovisning av investeringsverksamheten och utfallet i förhållande till budget.

Av lagens förarbeten framgår att den närmare omfattningen och utformningen av förvaltningsberättelsen överlämnas till praxisutvecklingen och prövas inom ramen för vad som är god redovisningssed.

Det har nu gått mer än fem år sedan den kommunala redovisningslagen och bestämmelsen om förvaltningsberättelsen infördes. Rådet för kommunal redovisning har ansett att det finns anledning att studera hur kravet på förvaltningsberättelsen uppfylls i praktiken och om man i praxis kan finna goda exempel på hur förvaltningsberättelsen kan utformas. Rådet har vidare ansett att det är viktigt att studera hur kommuner och landsting strukturerar och redovisar den information som lämnas i andra delar av årsredovisningen, för att därigenom få en helhetsbild av det samlade informationsinnehållet i årsredovisningen. Med utgångspunkt från kartläggningen av förvaltningsberättelsen och övriga delar i årsredovisningen får vi en bild av vilken information som placeras i förvaltningsberättelsen respektive andra delar av årsredovisningen.

1.2 Syftet med studien

Det övergripande syftet med denna studie är att kartlägga och beskriva informationsinnehållet i förvaltningsberättelsen. Studien syftar även till att peka på särskilda kvaliteter och förbättringsmöjligheter i förvaltningsberättelsen och övriga delar av den kommunala årsredovisningen samt att presentera en idé till hur en årsredovisning kan utformas med fokus på förvaltningsberättelsen.

1.3 Metod och studiens upplägning

Idéskriften innehåller en studie av 40 utvalda kommuner och fem landsting, som enligt urvalssättet representerar ett snitt av Sveriges kommuner och landsting. De utvalda kommunerna har valts slumpmässigt ur olika grupper i den så kallade kommungruppsindelningen som har tagits fram av Svenska kommunförbundet och som utgår från folkmängd, tätortsgrad, näringsstruktur och invånare/km². De slumpmässigt utvalda är följande:

Kommuner

Ale, Arjeplog, Bollnäs, Borås, Boxholm, Båstad, Eslöv, Grästorp, Göteborg, Götene, Halmstad, Haparanda, Helsingborg, Huddinge, Härnösand, Jokkmokk, Katrineholm, Klippan, Landskrona, Lessebo, Lidingö, Ljusdal, Ljusnarsberg, Lund, Munkfors, Nordmaling, Nybro, Orsa, Sala, Staffanstorps, Stenungsund, Tingsryd, Tomelilla, Torsby, Trelleborg, Ulricehamn, Vaggeryd, Vingåker, Värmdö och Överkalix

Landsting

Blekinge, Jönköping, Skåne, Västerbotten och Västra Götaland

Tillvägagångssättet för studien har varit att läsa, studera och kategorisera ovanstående kommuners och landstings årsredovisningar för 2001.

1.4 Idéskriftens fortsatta disposition

I idéskriftens nästa kapitel görs en genomgång och tolkning av gällande lagstiftning utifrån lagstiftningens innehåll och lagstiftarens definition av förvaltningsberättelsen.

Därefter studeras i kapitel tre hur kommuner och landsting för närvarande i praktiken utformar förvaltningsberättelsen. En fokusering och beskrivning sker både på struktur och innehåll. Kapitlet avslutas med en sammanfattande kommentar kring gällande praxis.

I kapitel fyra redovisas kortfattat en praxisstudie av ett antal viktiga områden eller avsnitt i förvaltningsberättelsen och övriga årsredovisningen som anses innehålla viktig grundläggande information när en kommuns eller ett landstings ekonomi och verksamhet ska bedömas. De studerade och kartlagda avsnitten är följande: omvärldsanalys, finansiell analys eller

modell, finansiella rapporter inklusive tilläggsupplysningar, personalredovisning, tematiska redovisningar, verksamhetsredovisning, sammansatt redovisning och politiska kommentarer. Den fullständiga praxisstudien redovisas i bilaga 2.

I skriftens femte kapitel diskuteras ett antal allmänna iakttagelser kring utformning och innehåll i den kommunala årsredovisningen och förvaltningsberättelsen.

I sjätte kapitlet presenteras ett förslag till vad förvaltningsberättelsen och övriga delar av en kommunal årsredovisning bör innehålla för information. En tillämpning av förslaget leder till god kvalitet på förvaltningsberättelsen och årsredovisningen.

Avslutningsvis förs i kapitel sju en diskussion kring framtida tänkbara trender eller innovationer i den kommunala årsredovisningen.

2

Förvaltningsberättelsen
– lagstiftning
och normgivning

Förvaltningsberättelsen och övriga delar i den kommunala årsredovisningen ska utifrån ett antal perspektiv på ett informativt sätt spegla det gångna året i en kommun eller ett landsting, men den ska också belysa trender och sätta in årets verksamhetsmässiga och ekonomiska resultat i ett framtidsperspektiv.

Årsredovisningen är ett centralt och viktigt dokument eftersom fullmäktige på grundval av detta ska ta ställning till om ansvarsfrihet ska beviljas för styrelser och nämnder. Den ligger till grund för framtida finansiella och verksamhetsmässiga beslut. Årsredovisningen utgör vidare ett beslutsunderlag för externa intressenter. Ett antal av dessa ska på grundval av årsredovisningens information fatta beslut om sitt framtida förhållningsätt till den granskade kommunen eller landstinget. Allt detta ställer krav på att årsredovisningen ska upprättas enligt gällande lagstiftning och rekommendationer för att säkerställa att den information som lämnas i årsredovisningen ger en rättvisande bild av kommunens eller landstingets förutsättningar för att bedriva en god verksamhet i kombination med god ekonomisk hushållning.

Ett viktigt moment för att kunna uppnå ovanstående är att det upprättas en förvaltningsberättelse i årsredovisningen som håller god kvalitet. Ett minimikrav som bör ställas på den kommunala förvaltningsberättelsen är att den innehåller de olika delar som lagstiftningen kräver av den. I detta kapitel görs en genomgång av gällande lagstiftning och normgivning.

2.1 Redovisning och tolkning av den kommunala förvaltningsberättelsen²

Den kommunala redovisningslagens (KRL) fjärde kapitel reglerar utformningen av förvaltningsberättelsen. Kapitlet innehåller fyra paragrafer, varav den första är den viktigaste. Dess syfte är att ge en ram för förvaltningsberättelsens innehåll. I kapitlet preciseras också att förvaltningsberättelsen ska innehålla en drifts- och investeringsredovisning samt hur balanskravet ska redovisas.

² Detta avsnitt baseras delvis på boken Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning av Brorström, Eriksson och Haglund (2001).

Den närmare utformningen och omfattningen av styrelsens förvaltningsberättelse bör enligt lagens förarbeten överlämnas till praxisutvecklingen och prövas inom ramen för vad som är god redovisningssed.

I lagens förarbeten anges dock att förvaltningsberättelsen är styrelsens översikt och analys av utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet. Den bör därför vara framåtsyftande och ange förutsättningar för långsiktiga strategier. Förvaltningsberättelsen ska även omfatta den verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer (KRL 8 kap- 1§). Graden av inflytande genom ägande i dessa juridiska personer saknar betydelse.

Av förarbetena framgår också att kommuner och landsting i förvaltningsberättelsen bör redovisa hur de mål som angivits av fullmäktige i årsbudgeten eller andra handlingar har uppnåtts. Det gäller såväl de finansiella målen som verksamhetens mål. Utgångspunkt för förvaltningsberättelsen bör vara att dess struktur är samordnad med årsbudgeten för att dessa styrande dokument ska bilda en helhet. Bestämmelsens olika krav på upplysningar bör i första hand utgöra en vägledning rörande innehållet, inte strukturen.

I förarbetena anges också särskilt att det verkliga utfallet jämfört med den av fullmäktige fastställda årsbudgeten ska framgå.

Kapitel 4:1

1 § Förvaltningsberättelsen skall innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet.

Upplysningar skall även lämnas om

- 1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen eller resultaträkningen men som är viktiga för bedömningen av kommunens eller landstingets ekonomi och ställning,*
- 2. sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut,*
- 3. kommunens eller landstingets förväntade utveckling,*
- 4. väsentliga personalförhållanden,*
- 5. andra förhållanden som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den kommunala verksamheten.*

Ovanstående paragraf anger inledningsvis att upplysning om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen eller resultaträkningen, men som är viktiga för bedömningen av kommunens eller landstingets resultat och ställning, ska redovisas i förvaltningsberättelsen. Det kan vara beslut fattade av riksdagen, regeringen eller kommunen/landstinget, vilka har ekonomiska konsekvenser i en snar framtid. Det kan också avse utvecklingen på arbetsmarknaden och i näringslivet. Av väsentligt intresse är också engagemang i diverse företag, inte minst bostads- och energibolag. Det kan gälla riskanalys avseende borgensåtaganden och eventuella rättsliga tvister.

Upplysningar ska också lämnas om händelser av väsentlig betydelse som inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut, det vill säga fram till och med att årsredovisningen upprättats. Bokföringsnämndens (BFN) uttalande U96:6, Uppgifter om viktiga förhållanden med mera i förvaltningsberättelsen, berör bland annat denna punkt. BFN tar upp tre områden: 1) information om verksamheten 2) kompletterande redovisningsinformation samt 3) övrig information. Uttalandet bör i väsentliga avseenden vara relevant även för kommuner och landsting. BFN anger beträffande information om verksamheten att förvaltningsberättelsen ska ge upplysning om verksamhetens art och inriktning samt väsentliga förändringar i denna. Vidare ska upplysning lämnas om bland annat köp och försäljningar, viktiga ingångna avtal och större investeringar. Förvaltningsberättelsen ska också innehålla en redogörelse för de viktigaste orsakerna till utvecklingen av resultat och ställning. När det gäller kompletterande redovisningsinformation bör i förvaltningsberättelsen lämnas sådan information som inte framgår av noter till resultat- och balansräkningen. Det gäller exempelvis fordringar och skulder i utländsk valuta. Information bör också lämnas om osäkerhet angående värdering av en tillgång eller skuld som har väsentlig betydelse för resultat och ställning.

En beskrivning ska ges om den förväntade utvecklingen. Här bör framgå vad som faktiskt är känt om framtiden och vilka förväntningar som finns på den utifrån konkreta och kända förhållanden.

Den kommunala redovisningslagen anger också att förvaltningsberättelsen ska innehålla uppgifter om väsentliga personalförhållanden. Lagens förarbeten ger inte någon speciell vägledning om vad som är att betrakta

som väsentliga personalförhållanden, utan hänvisar till att för kommuner och landsting gäller offentlighetsprincipen också beträffande löner och andra förmåner. Det finns därför inte några skäl att särskilt ange krav på redovisning av sådana uppgifter som finns i årsredovisningslagen.

Avslutningsvis behandlas i paragrafen andra förhållanden som är av betydelse för styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten. Punkten har ingen motsvarighet i årsredovisningslagen och bör ses som en möjlighet att komplettera förvaltningsberättelsen med sådan information som inte direkt ingår i övriga punkter. Mot bakgrund av syftet med kommunal verksamhet och sättet att styra denna bör punkten kunna omfatta information och analys rörande prestationer och kvalitet. Rådet för kommunal redovisning har i sin rekommendation nr 7, Upplysningar om pensionsförpliktelser och pensionsmedel, också angivit att en uppföljning av fullmäktiges föreskrifter avseende förvaltningen av pensionsmedel ska göras i förvaltningsberättelsen. Uppföljningen ska enligt rekommendationen även inkludera samtliga pensionsförpliktelser, inklusive de förpliktelser som redovisas som ansvarförbindelse. Syftet är att ge en helhetsbild av kommunens eller landstingets pensionsförvaltning.

Kapitel 4:1a

1 a § Förvaltningsberättelsen skall, under avsnittet väsentliga personalförhållanden, särskilt innehålla upplysningar om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron skall anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.

Uppgift skall också lämnas om

- 1. den andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer,*
- 2. sjukfrånvaron för kvinnor respektive män samt*
- 3. sjukfrånvaron för anställda i åldrarna 29 år eller yngre, 50-49 år och 50 år eller äldre.*

Ett nytt inslag i förvaltningsberättelsen är 4 kap. §1a. Den innebär att kommuner och landsting i förvaltningsberättelsen ska lämna upplysningar om de anställdas sjukfrånvaro. Bestämmelsen gäller från och med räk-

skapsåret 2003. För räkenskapsåret 2003 ska uppgifter om frånvaro enbart lämnas för tiden efter 30 juni 2003. Från och med 2004 lämnas uppgifter för hela räkenskapsåret. Uppgifterna ska lämnas under det avsnitt som avser väsentliga personalförhållanden i förvaltningsberättelsen. Uppgifterna behöver inte lämnas för sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer i enlighet med 8 kap. 1 §.

Bestämmelsen motsvarar 5 kap 18 § årsredovisningslagen. Av författningskommentaren till denna paragraf framgår att med ordinarie arbetstid menas arbetstid enligt kollektivavtal eller annat avtal mellan arbetsgivaren och den anställde. Övertid omfattas inte. Skyldighet att lämna uppgift om sjukfrånvaro gäller oavsett graden av sjukfrånvaro.

Sjukfrånvaron för varje sådan grupp som avses i andra stycket 2 och 3 ska anges i procent av gruppens sammanlagda ordinarie arbetstid. Sådan uppgift ska inte lämnas om antalet anställda i gruppen är högst tio eller om uppgiften kan hänföras till en enskild individ.

Vid fastställandet av om frånvaro pågått 60 dagar eller mer, enligt andra stycket punkt 1, ska även dagar då den anställde varit ledig tas med. Med dagar avses i detta sammanhang kalenderdagar. Uppgiften ska lämnas i procent av den totala sjukfrånvaron.

Uppgifter enligt punkterna 2 och 3 ska anges i procent av den sammanlagda arbetstiden inom gruppen under året. Uppgift ska inte lämnas för gruppen om antalet anställda inom gruppen är högst 10. Med antalet anställda avses medelantalet anställda i gruppen under året. Uppgift ska heller inte lämnas om uppgift kan hänföras till enskild individ.

Kapitel 4:2

2 § Förvaltningsberättelsen skall innehålla en samlad redovisning av kommunens eller landstingets investeringsverksamhet.

Lagstiftningen ställer krav på att förvaltningsberättelsen ska innehålla ett särskilt avsnitt om investeringar. Det handlar om en redogörelse som bland annat möjliggör en avstämning mellan den av fullmäktige fastställda årsbudgeten och det verkliga utfallet. Den praktiska utformningen bör bestämmas av den enskilda kommunen eller det enskilda landstinget och motsvara de krav och former som finns för styrning och rapportering.

Redogörelsen bör dock omfatta en totalkalkyl för respektive investering, årets investeringsutgift om det rör sig om fleråriga projekt samt en prognos för färdigställandet.

Kapitel 4:3

3 § Förvaltningsberättelsen skall innehålla en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten.

Enligt ovanstående paragraf ska förvaltningsberättelsen innehålla en avstämning av den av fullmäktige beslutade årsbudgeten mot verkligt utfall. I lagens förarbeten sägs ingenting om detaljeringsgraden, utan denna bör bestämmas av den enskilda kommunen eller det enskilda landstinget. Det bör poängteras att förvaltningsberättelsen är styrelsens avrapportering till fullmäktige. Utformningen av denna bör således påverka behovet och innehållet i de olika nämndernas egen avrapportering till fullmäktige. I förvaltningsberättelsen förutsätts en relativt sammanfattad avrapportering rörande budgetutfallet. Detta innebär att respektive nämnd måste komplettera med egna redogörelser.

I förarbetena förutsätts även att det i förvaltningsberättelsen är möjligt att följa upp de mål som fastställts av fullmäktige. Det gäller således både kvantitativa och kvalitativa mål. Det förutsätts även att eventuella nationella mål, fastställda av riksdagen, följs upp i årsredovisningen. Skälet för detta är att medborgarperspektivet bör fokuseras.

Kapitel 4:4

4 § Om kostnaderna för ett visst räkenskapsår överstiger intäkterna skall det i förvaltningsberättelsen för det året anges när och på vilket sätt man avser att göra den i 8 kapitlet 5 § kommunallagen (1991:900) föreskrivna regleringen av det negativa resultatet. Om fullmäktige har beslutat att en sådan reglering inte skall ske, skall upplysning lämnas om detta. Därvid skall skälen till beslutet anges. Upplysning skall också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa resultat har reglerats.

Ovanstående bestämmelse är en koppling till kommunallagen 8:5 som innehåller grundregeln för hur eventuella negativa resultat ska regleras.

Detta ska ske under de kommande två åren, dock senast andra året efter det att det negativa resultatet uppkom. Bestämmelsen i KL 8:5 anger också att ”om det finns synnerliga skäl kan fullmäktige besluta att en sådan reglering inte skall göras”. Om undantagsregeln utnyttjas, det vill säga synnerliga skäl åberopas för att inte reglera det negativa resultatet, ska redogörelsen innehålla en förklaring till detta.

I förvaltningsberättelsen ska i förekommande fall två alternativa redogörelser lämnas.

1. Förklaringar till hur ett negativt resultat kommer att regleras över en tvåårsperiod.
2. Förklaringar och motiv till varför undantagsregeln används, det vill säga synnerliga skäl åberopas för att inte reglera ett negativt resultat.

Redovisas positivt resultat behöver inga speciella kommentarer ingå i förvaltningsberättelsen. I alternativ 1 förutsätts förvaltningsberättelsen innehålla en verbal beskrivning av vilka åtgärder som vidtas med anledning av situationen. Det kan också antas förutsättas en siffermässig redovisning/avstämning angående regleringen, det vill säga hur mycket som regleras respektive år om en fördelning sker över de två åren. Detta är också nödvändigt om negativt resultat uppstår två år i rad. Dessa ska då täckas under två skilda tvåårsperioder, där ett år sammanfaller.

Kapitel 8:1

Gemensam förvaltningsberättelse

1 § Sådana upplysningar som avses i 4 kap. 1 § skall omfatta också sådan kommunal verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. Detta gäller dock inte sådana särskilda upplysningar om sjukfrånvaro som avses i 4 kap. 1 a §. (Lag 2002:1065)

Förvaltningsberättelsen ska enligt KRL 8 kap. 1 § även omfatta sådan kommunal verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer, till exempel aktiebolag, stiftelse, ekonomisk förening, ideell förening eller handelsbolag samt verksamhet som bedrivs inom ramen för ett kommunalförbund. Förvaltningsberättelsen ska således omfatta alla juridiska perso-

ner oavsett graden av inflytande och således inte den mer begränsade krets som avses i 8 kap. 2 §. Upplysningarna bör vara av samma karaktär som övriga upplysningar i förvaltningsberättelsen. Uppgifter om sjukfrånvaro enligt kap. 4:1a § behöver dock ej lämnas i den gemensamma förvaltningsberättelsen.

Lagstiftningen – en miniminivå?

Lagstiftaren lägger stor vikt vid att praxis ska utveckla förvaltningsberättelsen inom ramen för god kommunal redovisningssed. Detta torde innebära att en strikt tillämpning av ovanstående paragrafer inte i alla lägen lämnar tillräcklig information. Lagstiftningen bör ses som en miniminivå. Övrig normgivning kring förvaltningsberättelsen bör successivt kunna utvecklas via en växelverkan mellan teori och praktik inom ramen för god redovisningssed. I nästa kapitel studeras hur kommuner och landsting har bidragit till att utveckla en sådan normgivning via praktiska exempel på förvaltningsberättelser i sina årsredovisningar.

3

Förvaltningsberättelsen
– praxis och iakttagelser

Vid en genomgång av hur förvaltningsberättelsen struktureras och utformas i de granskade kommunerna och landstingen kan det först konstateras att 15 procent inte märker ut någon särskild förvaltningsberättelse i årsredovisningen. Detta innebär dock inte att alla dessa inte uppfyller lagstiftarens innehållsmässiga krav på vad en förvaltningsberättelse bör innehålla. I vissa kommuner handlar det om att förvaltningsberättelsens innehåll återfinns utspridd i hela årsredovisningen. En av kommunerna har påtalat att man följer lagens krav avseende förvaltningsberättelsen, men att den inte är markerad på grund av att informationen lämnas i olika avsnitt i årsredovisningen.

3.1 Hur struktureras och vad innehåller förvaltningsberättelsen?

Det går att urskilja två övergripande sätt eller metoder enligt vilket kommuner och landsting strukturerar förvaltningsberättelsen. Det vanligaste är att markera ett antal avsnitt i årsredovisningen och benämna dessa förvaltningsberättelse. Detta sätt benämns i denna skrift ”den omfattande förvaltningsberättelsen”. Det finns också några kommuner som inledningsvis i årsredovisningen väljer att redovisa ett sammanfattande avsnitt på ett par sidor som kallas förvaltningsberättelsen. Detta sätt benämns ”den sammanfattande förvaltningsberättelsen”.

Den omfattande förvaltningsberättelsen

Det vanligaste sättet att strukturera förvaltningsberättelsen bland de granskade kommunerna och landstingen, är att i årsredovisningen markera ett antal avsnitt eller områden som definieras som förvaltningsberättelse. Denna variant tillämpas av 75 procent av kommunerna och landstingen.

Det finns flera olika sätt att innehållsmässigt definiera vad som är förvaltningsberättelsen. Ett antal kommuner och landsting redovisar bara vad förvaltningsberättelsen innehåller i innehållsförteckningen, där en överordnad rubrik läggs in. Här är skillnaden inte stor jämfört med den grupp av kommuner och landsting som inte märker ut någon förvaltningsberättelse alls. Skillnaden återfinns bara i innehållsförteckningen.

Ett antal andra kommuner och landsting väljer att lägga en överbrik vid varje avsnitt i årsredovisningen som ingår i förvaltningsberättelsen. De avsnitt som ingår i förvaltningsberättelsen samlas oftast ihop i början av dokumentet. I allmänhet inkluderas minst halva och ibland upp till 75 procent av årsredovisningen i förvaltningsberättelsen.

Det som varierar inom denna grupp, är vilka olika avsnitt/områden som kommuner och landsting redovisar i förvaltningsberättelsen. Av tabell 1 framgår det att av de kommuner och landsting som har valt den omfattande förvaltningsberättelsen väljer 80 procent att redovisa den finansiella analysen i förvaltningsberättelsen. Detta ska ställas i relation till att samtliga kommuner och landsting redovisar en finansiell analys i sin årsredovisning. Den finansiella analysen är det enda avsnitt som en klar majoritet av kommunerna och landstingen anser ska vara med i förvaltningsberättelsen. En närmare granskning av hur den finansiella analysen utformas i praxis redovisas i avsnitt 4.2.

Tabell 1: En kartläggning av vilka avsnitt som ingår i den omfattande förvaltningsberättelsen

Avsnitt/Område	Finns med som ett definierat avsnitt i den omfattande förvaltningsberättelsen	Finns med i årsredovisningen
Ekonomisk/finansiell analys	80%	100%
Personalredovisning	75%	95%
Sammanställd redovisning	55%	100%
Omvärldsanalys	50%	70%
Drifts- och investeringsredovisning	50%	100%
Finansiella rapporter	40%	100%
Tilläggsupplysningar	40%	100%
Uppställning av finansiella nyckeltal	40%	80%
Verksamhetsredovisning	25%	100%
Miljöredovisning	10%	30%
Sammanfattning av årsredovisningen	10%	40%
Fakta om kommunen	10%	75%
Politisk kommentar	5%	98%

Den finansiella analysen följs av personalredovisningen, som 75 procent inkluderar i förvaltningsberättelsen. Nästan samtliga redovisar dock någon form av personalredovisning i årsredovisningen.

Den sammanställda redovisningen är det avsnitt efter den finansiella analysen och personalredovisningen som flest kommuner och landsting, 55 procent, lyfter in i sin förvaltningsberättelse. Samtliga kommuner och landsting upprättar dock sammanställd redovisning, vilket innebär att 45 procent av de kommuner och landsting som har valt den omfattande förvaltningsberättelsen inte redovisar den sammanställda redovisningen i förvaltningsberättelsen, vilket strider mot KRL 8 kap. 1 § som anger att även den sammanställda redovisningen ska finnas med i förvaltningsberättelsen.

Därefter följer två avsnitt som 50 procent av kommunerna och landstingen har med i sin förvaltningsberättelse, nämligen omvärldsanalys samt drifts- och investeringsredovisning. Samtliga kommuner och landsting upprättar dock drifts- och investeringsredovisning i årsredovisningen, medan 70 procent redovisar någon form av omvärldsanalys.

Av de kommuner och landsting som använder den omfattande förvaltningsberättelsen väljer 40 procent att inkludera de finansiella rapporterna, finansiella nyckeltal och tilläggsupplysningar. Om en kommun eller ett landsting väljer att inkludera de finansiella rapporterna väljer man också att ta med tilläggsupplysningar och finansiella nyckeltal.

När det gäller verksamhetsredovisningen anser de flesta kommunerna och landstingen att den inte ska finnas med i förvaltningsberättelsen. 25 procent väljer att ta med den i förvaltningsberättelsen, trots att samtliga har med någon form av verksamhetsredovisning i årsredovisningen.

Övriga enstaka områden som upptas i förvaltningsberättelsen är miljöredovisning, avsnitt om framtiden, sammanfattning av årsredovisningen, fakta om kommunen, måluppfyllelse och politisk kommentar.

Av ovanstående genomgång framgår att det skiljer sig åt vad kommuner och landsting väljer att redovisa i förvaltningsberättelsen. Den vanligaste kombinationen av olika avsnitt är att finansiell analys, finansiella rapporter med tilläggsupplysningar, finansiella nyckeltal, drifts- och investeringsredovisning, sammanställd redovisning och personalredovisning finns med i förvaltningsberättelsen. Sedan finns en grupp som ytterligare komplette-

rar dessa avsnitt med en omvärldsanalys. Ytterligare några kommuner och något landsting redovisar också sin verksamhet i förvaltningsberättelsen.

Det finns också en grupp som redovisar färre avsnitt i förvaltningsberättelsen. De avsnitt som inkluderas i detta fall är i första hand omvärldsanalys, finansiell analys och personalredovisning. Några inkluderar också sammanställd redovisning i förvaltningsberättelsen. Gemensamt för denna grupp är att de i förvaltningsberättelsen inte inkluderar några finansiella rapporter, tilläggsupplysningar eller nyckeltal.

Den sammanfattande förvaltningsberättelsen

Fyra kommuner (10 procent) väljer att skriva en eller flera sammanfattande sidor kring förvaltningsberättelsen. Dessa sidor får också oftast utgöra någon slags sammanfattning av årsredovisningen och placeras i samtliga fall i början av denna. Tyngdpunkten i denna typ av förvaltningsberättelse ligger på finansiell analys av kommunen. Vidare kompletteras analysen oftast med omvärldsanalys, en kortfattad verksamhetsbeskrivning och i något fall en sammanställd redovisning och personalredovisning.

3.2 Enskilda frågeställningar i förvaltningsberättelsen

I avsnitt 2.1 redovisas ett antal enskilda frågeställningar som förvaltningsberättelsen bör innehålla enligt kommunala redovisningslagen och dess förarbeten. Det handlar om framtidsbedömningar, måluppfyllelse, budgetutfall, pensionsförvaltning, prestationer och kvalitet med mera. Nedan redovisas och diskuteras några sådana större enskilda frågeställningar. Flertalet av dessa och ett antal andra frågeställningar berörs också i kapitel fyra under de olika avsnitt som mer djuplodande beskriver årsredovisningens delar.

Tabell 2: En redovisning av några enskilda frågeställningar i förvaltningsberättelsen

Enskilda frågeställningar	Finns med i förvaltningsberättelsen	Finns med i årsredovisningen
Framtidsbedömning	60%	75%
Måluppfyllelse	10%	60%
Prestationer och kvalitet	10%	75%
Pensionsförvaltning/förpliktelser	65%	80%
Borgensåtagande	40%	60%
Balanskravet	30%	60%
God ekonomisk hushållning	30%	60%
Jämförelse med budget	40%	50%

Framtidsbedömning

Enligt KRL 4:1 ska en framtidsbeskrivning göras i förvaltningsberättelsen. Denna kan avse redan kända förhållanden, men också prognoser över framtiden. Av de 75 procent som gör någon form av framtidsbedömning, väljer 60 procent att placera den i förvaltningsberättelsen. 10 procent placerar framtidsbedömningen i ett eget avsnitt som ibland ingår i förvaltningsberättelsen.

Måluppfyllelse

I förarbetena förutsätts att det i förvaltningsberättelsen är möjligt att följa upp de mål som fastställts av fullmäktige. Det gäller således både kvantitativa och kvalitativa mål. 10 procent av kommunerna och landstingen redovisar måluppfyllelse i förvaltningsberättelsen. Ytterligare 50 procent redovisar måluppfyllelse i årsredovisningen, men den placeras i andra delar av årsredovisningen.

Budgetutfall

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en avstämning av den av fullmäktige beslutade årsbudgeten mot verkligt utfall. Färre än hälften av kommunerna och landstingen redovisar en budgetkolumn i samband med resultaträkningens uppställande. Dock redovisar nästan alla kommuner och lands-

ting beslutad budget i sin driftsredovisning. Detta innebär att budgetposterna nedanför ”resultat 1 eller verksamhetens nettokostnader” i resultaträkningen inte finns med någonstans i årsredovisningen. Vad gäller redovisningen av budgetutfallet inkluderar cirka 40 procent denna i förvaltningsberättelsen.

Balanskravet

Kravet om ekonomi i balans, som beslutades under 1997, gällde första gången vid redovisningen av resultatet för år 2000. Kravet preciseras i kommunallagen 8:4-5 samt i den kommunala redovisningslagen 4:4. Det innebär i korthet att kommuner och landsting inte får budgetera ett negativt resultat, och uppstår ett sådant resultat ska det återställas under de närmaste följande två åren. Om det finns synnerliga skäl kan fullmäktige besluta att sådan reglering inte ska göras.

Ett antal kommuner och landsting har inte tagit upp balanskravet över huvudtaget och en del kommuner för resonemang kring ekonomi i balans på upp till en A4-sida. Majoriteten av dem som tar upp balanskravet tar sin utgångspunkt i lagen och definierar balanskravet som att intäkter ska överstiga kostnader. En del kommuner nöjer sig med denna beskrivning och behandlar inte begreppet vidare. Andra konstaterar enbart att balanskravet är uppfyllt/ej uppfyllt och någon vidare utläggning görs ej. Många kommuner redogör för lagtexten och ibland även förarbeten, men få gör en koppling till den egna verksamheten och ekonomin när balanskravet diskuteras.

Resonemang kring balanskravet görs ofta i generella och allmänna ordalag. Ett undantag är en kommun som uttryckligen redogör för att balanskravet utgör en av tio viktiga frågor för kommunens framtida utveckling. Skulle verksamhetsmål kollidera med ekonomiska mål på grund av brist på ekonomiska resurser, är det balanskravet som ska gälla, konstaterar kommunen i årsredovisningen. Av samtliga kommuner är det 20 procent som redovisar en tydlig avstämning av balanskravet i not till årets resultat i resultaträkningen.

Av de tio kommuner som inte lyckats uppfylla balanskravet redogör två stycken för när och hur återställning ska ske. Totalt sex kommuner åberopar synnerliga skäl vid avstämning av balanskravet.

God ekonomisk hushållning

I kommunallagen 8:1 stadgas under rubriken ”Mål för den ekonomiska förvaltningen” att ”Kommuner och landsting skall ha god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer.”

De kommuner och landsting som tar upp och kommenterar begreppet god ekonomisk hushållning kan delas in i tre grupper:

- **Grupp I** hänvisar ofta till lagstiftning och påtalanden i allmänna ordalag, om att det är viktigt med god ekonomisk hushållning. Grupp I utgörs av ungefär hälften av de kommuner som tar upp god ekonomisk hushållning i årsredovisningen.
- **Grupp II** har en något utförligare beskrivning av god ekonomisk hushållning än grupp I. Kommunerna och landstingen i denna grupp har intagit en förklarande hållning och uttrycker på olika sätt vad god ekonomisk hushållning innebär. Grupp II utgörs av 30 procent.
- **Grupp III** intar en mer fokuserad och övergripande hållning gentemot begreppet god ekonomisk hushållning. Kommunerna och något landsting för resonemang kring uppnåendet av god ekonomisk hushållning och att det krävs en bredare syn än enbart en finansiell aspekt. Grupp III utgörs av 20 procent.

Prestationer och kvalitet

Punkt fem i KRL 4:1 behandlar andra förhållanden som är av betydelse för styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten. Mot bakgrund av syftet med kommunal verksamhet och sättet att styra denna bör punkten omfatta information och analys rörande prestationer och kvalitet. Cirka 10 procent väljer att lyfta fram främst prestationer i förvaltningsberättelsen. Det ska ställas i relation till att cirka 75 procent redovisar prestationer i årsredovisningen. Beskrivning av kvalitet är fortfarande ovanligt. En närmare granskning av prestationer och kvalitet görs i avsnitt 4.6 som behandlar verksamhetsredovisningen i den kommunala årsredovisningen.

Borgensåtagande och pensionsförpliktelser

Punkt ett i KRL 4:1 anger att upplysning om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen eller resultaträkningen, men som är viktiga för bedömningen av kommunens eller landstingets resultat och ställning, ska framgå av förvaltningsberättelsen. Ett sådant riskförhållande är beviljade borgensåtaganden. 60 procent av kommunerna och landstingen redovisar någon form av analys av sina borgensåtaganden i årsredovisningen. 40 procent låter analysen ingå i förvaltningsberättelsen. En stor post är pensionsförpliktelser som är äldre än 1998. När det gäller pensioner och deras hantering redovisar cirka 80 procent dessa i olika former i årsredovisningen. 60 procent väljer att lyfta in denna redovisning i förvaltningsberättelsen.

Kompletterande redovisningsinformation

I förvaltningsberättelsen bör lämnas sådan kompletterande redovisningsinformation som inte framgår av noter till resultat- och balansräkningen. Det gäller exempelvis fordringar och skulder i utländsk valuta. Information bör också lämnas om osäkerhet angående värdering av en tillgång eller skuld vilken har väsentlig betydelse för resultat och ställning.

Få kommuner lämnar information om hur leasingavtal hanteras. När det gäller osäkerhet angående värdering av tillgångar och skulder, är det ett fåtal kommuner som gör någon form av redovisning. I de flesta fall avser denna redovisning osäkra fordringar.

3.3 Sammanfattande kommentar kring förvaltningsberättelsen

Förvaltningsberättelsen infördes i den kommunala redovisningslagen som trädde i kraft 1998. Detta innebär i princip att det har gjorts fyra årsredovisningar i varje kommun eller landsting sedan förvaltningsberättelsen blev ett lagstadgat begrepp. Efter dessa fyra år är praxis avseende förvaltningsberättelsens innehåll mycket skiftande. Kommuner och landsting förefaller göra olika bedömningar både om hur förvaltningsberättelsen ska struktureras och vad som ska ingå i den. En förklaring till detta är med största sannolikhet att lagstiftaren i stor utsträckning har överlämnat

till användarna att inom ramen för vad som är god redovisningssed bestämma vad förvaltningsberättelsen ska innehålla.

I avsnitt 3.2 konstaterades att det finns två dominerande sätt att strukturera förvaltningsberättelsen: den omfattande och den sammanfattande förvaltningsberättelsen. Båda typerna har vissa egenskaper.

Den omfattande förvaltningsberättelsen tillämpas av 75 procent av de granskade kommunerna och landstingen. Den karakteriseras av att ett antal avsnitt eller områden markeras i årsredovisningen och definieras som förvaltningsberättelse. Företrädesvis placeras dessa oftast tillsammans i början av årsredovisningen. Vilka avsnitt som ingår i förvaltningsberättelsen varierar ganska kraftigt mellan enskilda kommuner och landsting. Denna typ av förvaltningsberättelse är också relativt lång till sin omfattning; i många fall placeras där 30–50 procent av årsredovisningens totala innehåll.

Vid en jämförelse med en tidigare studie av kommunala årsredovisningar från början av 90-talet³ kan det konstateras att den omfattande förvaltningsberättelsen inte har bidragit till att förändra strukturen eller innehållet i den kommunala årsredovisningen i någon större omfattning. Vissa omkastningar har skett av enskilda avsnitt, för att dessa tillsammans ska bilda en förvaltningsberättelse.

Införandet av förvaltningsberättelsen har dock medfört en ökad fokusering på vissa enskilda delar eller frågeställningar i årsredovisningen. Ett exempel på detta är att ett större antal kommuner och landsting redovisar olika typer av framtidsbedömningar jämfört med för 10 år sedan. Det kan också konstateras att personalredovisning nu finns med i nästan samtliga kommuners och landstings årsredovisningar. Beskrivningar och analyser av omvärlden har också blivit mer frekventa jämfört med i början av 90-talet. Det är dock omöjligt att bedöma om det är lagstiftningen som har påverkat utvecklingen eller om den är hänförlig till andra faktorer. Det troligaste är att det handlar om en kombination av lagstiftning och andra utvecklingsbefrämjande aktiviteter inom området. En sådan aktivitet är att kommuner

³ Externredovisning i kommuner och landsting – en studie av redovisningspraxis. Referensgruppen i redovisning, november 1995.

och landsting influeras av de goda exempel som framhålls i olika tävlingar kring årsredovisningen och förvaltningsberättelsen. Vid genomgången av de 45 granskade årsredovisningarna kunde noteras ett antal exempel på hur kommuner och landsting har hämtat inspiration från och i många fall kopierat olika modeller från prisbelönta årsredovisningar.

Den sammanfattande förvaltningsberättelsen tillämpas endast av 10 procent av kommunerna och landstingen. Den är till sin utformning kortfattad och mycket av den information som redovisas i den återkommer på andra ställen i årsredovisningen. Detta medför att det lätt blir upprepningar av information. Förvaltningsberättelsen i denna form tenderar att innehålla mycket fakta och lite analys. Ingen av kommunerna har lyft fram identifierade problem, utan förvaltningsberättelsen innehåller till största delen olika resultat eller nyckeltal, främst finansiella. Det kan bli svårt för läsaren att bilda sig en uppfattning om kommunens situation ur såväl ett finansiellt som ett verksamhetsmässigt perspektiv. En annan svårighet med modellen är att om vissa användare av årsredovisningen bara läser förvaltningsberättelsen ger den inte en rättvisande bild av den komplexa situation som gäller för en kommun eller ett landsting. Modellen har emellertid också sina fördelar. Den kan ge en snabb och god överblick över kommunens eller landstingets situation och förhoppningsvis bidra till att stimulera till vidare läsning. En sådan förvaltningsberättelse borde i så fall innehålla hänvisningar till andra delar av årsredovisningen där ytterligare information redovisas.

4

Specifika områden ur ett
praxisperspektiv

I detta kapitel redovisas kortfattat en praxisstudie⁴ av ett antal olika områden eller avsnitt i förvaltningsberättelsen, men också av ett antal övriga avsnitt i årsredovisningen som innehåller viktig information när en kommuns eller ett landstings ekonomi och verksamhet ska bedömas. De studerade områdena är valda utifrån tidigare studier om redovisningens innehåll och idealmodeller⁵. Kapitlet är uppdelat i följande avsnitt: omvärldsanalys, finansiell analys eller modell, finansiella rapporter inklusive tilläggsupplysningar, personalredovisning, tematiska redovisningar, verksamhetsredovisning, sammanställd redovisning och politiska kommentarer.

4.1 Omvärldsanalys

En omvärldsanalys har till uppgift att spegla hur yttre omständigheter påverkar kommunen eller landstinget. I årsredovisningen redovisar 70 procent av de granskade kommunerna och landstingen någon form av omvärldsanalys. Omfångsmässigt omfattar analysen två sidor i nästan samtliga kommuner och landsting. Ungefär hälften av kommunerna och landstingen låter den ingå i förvaltningsberättelsen.

Olika modeller eller struktur på omvärldsanalysen

Det går att i de studerade årsredovisningarna urskilja fyra typer analyser utifrån vilka kommuner och landsting genomför sin omvärldsanalys:

Den övergripande analysen

Den mest tillämpade modellen är att de tre perspektiven befolkning, näringsliv och arbetsmarknad berörs i en gemensam analys. Vissa kommuner kompletterar också dessa perspektiv med en analys av den samhälls-ekonomiska utvecklingen.

⁴ Den fullständiga praxisstudien redovisas i bilaga 2.

⁵ An introduction to modern financial reporting theory, Brian A. Rutherford, PCP, 2000.
Finansiell bedömning – tre perspektiv, Brorström, Orrbeck och Petersson, Studentlitteratur, 1999.
Är de påkostade årsredovisningarna bäst?, Brorström och Orrbeck, KFi, Juryrapport 2, 2002.
Kriterier för vad en god förvaltningsberättelse och årsredovisning bör innehålla, Komrev, 2001.

Den välstrukturerade analysen

Den välstrukturerade analysen bygger på ett i förhand givet mönster. Den inleds nästan alltid med en analys eller beskrivning av samhällsekonomin och därefter följer en diskussion kring kommunsektorns utveckling. Därefter ventileras i vissa fall regionen eller länet. När de mer övergripande områdena är avslutade, analyseras perspektiv som befolkning, näringsliv, arbetsmarknad och bostadssituation. Modellen avslutas oftast med en sammanfattande reflektion och i den ingår nästan alltid en framtidsbedömning.

Den totalintegrerade analysen

Den totalintegrerade analysen kännetecknas av att omvärldsanalysen vävs ihop med den finansiella analysen. Vanligast är att analysen inleds med en omvärldsanalys för att därefter övergå till en mer traditionell resultat- och balansräkningsinriktad förändringsanalys.

Den ostrukturerade analysen

Den ostrukturerade analysen är egentligen ingen modell, eftersom omvärldsperspektiven återfinns på olika platser i årsredovisningen, utan att det verkar finnas någon logisk förklaring till strukturen.

Vilka olika perspektiv innehåller omvärldsanalysen?

Vid en granskning av omvärldsanalysen utkristalliserar sig tolv olika omvärldsperspektiv eller områden som lyfts fram av kommuner och landsting. Perspektiven redovisas i tabell 3. För det mesta utgör dessa perspektiv egna avsnitt i analysen, men i några fall vävs de ihop med varandra. I genomsnitt berörs fyra till fem perspektiv i den genomsnittliga omvärldsanalysen. De vanligaste tre perspektiven är befolkningsstruktur och dess utveckling, näringsliv och arbetsmarknad samt samhällsekonomisk utveckling. Hos de kommuner och landsting som upprättar en omvärldsanalys innefattar mellan 70 och 80 procent dessa tre områden i sina analyser.

Tabell 3: Olika perspektiv i omvärldsanalysen

Perspektiv/Område	Procent
Befolkningsstruktur och dess utveckling	80%
Näringsliv och arbetsmarknad	75%
Samhällsekonomisk utveckling	70%
Kommun- respektive landstingssektorns finansiella utveckling	50%
Framtiden ur ett omvärldsperspektiv	40%
Bostadsmarknad	35%
Regionens eller länets utveckling	35%
Det kommunala utjämningssystemet	25%
Statens inverkan på den kommunala ekonomin	20%
Utbildning i form av högskolor m m	15%
Känslighetsanalys	10%
Samverkan med grannkommuner	10%

En mer ingående redovisning av de olika perspektiven återfinns i bilaga 2.

4.2 Finansiell analys eller modell

Den genomsnittliga finansiella eller ekonomiska analysen placeras i dagsläget av de flesta kommunerna i början av årsredovisningen. Landstingen däremot placerar den till övervägande del i den bakre delen av årsredovisningen. Av de studerade kommunerna och landstingen låter 80% den finansiella analysen ingå i förvaltningsberättelsen.

Omfångsmässigt uppgår den genomsnittliga finansiella analysen till cirka två och en halv till tre sidor exklusive tabeller och diagram. Variationen är dock stor. Det kan konstateras att 70 procent av kommunerna och landstingen befinner sig inom intervallet två till fyra sidor.

När det gäller tidsperspektivet i den finansiella analysen sker analysen i över hälften av kommunerna och landstingen över två år. Övriga 45 procent gör däremot en analys över tre till fem år, vilket innebär att fokus i analysen ligger på att diskutera kommunens finansiella utveckling under året, men också över tiden.

En viktig del av den finansiella analysen är avstämning mot uppsatta finansiella mål i budgeten. I årsredovisningen är det cirka 40 procent som

gör en konkret avstämning mot de av kommun- eller landstingsfullmäktige uppsatta finansiella målen.

Tre finansiella analysmodeller

Vad gäller finansiella analysen går det att urskilja några olika sätt som kommuner och landsting utformar eller strukturerar sina finansiella analysmodeller på. Dessa har definierats som resultatmodell, RK-modell och samhällsekonomisk resultatmodell. Nedan följer en beskrivning av dessa.

RP-modell

Det vanligaste tillvägagångssättet att forma den finansiella eller ekonomiska analysen är vad som har benämnts RP-modell. RP står för resultaträkningens poster. Den bygger på att ett antal begrepp och nyckeltal som är hänförliga till resultaträkningen och i viss mån balansräkningen presenteras och analyseras. Något enstaka nyckeltal från finansieringsanalysen lyfts också fram i analysen. Hälften av alla kommuner och landsting tillämpar denna typ av analysmodell.

RP-modellen startar oftast i resultaträkningen och i ett första steg analyseras olika resultatrader och nyckeltal som är hänförliga till denna finansiella rapport. Därefter redovisas årets investeringar, ofta ur ett projektperspektiv, varefter följer en genomgång av balansräkningen. Här studeras likviditet, soliditet och långfristiga skulder. Många kommuner avslutar analysen med att diskutera pensionsförpliktelser och borgensåtaganden. Nyckeltalen som används i resultatmodellen är traditionella nyckeltal som till viss del introducerades i samband med att Kf/Lf-modellen togs i bruk 1986. Fokuseringen i denna typ av analys ligger på resultaträkningen och resultatraden ”årets resultat”. Fördelarna med modellen är att det är en väl etablerad modell som oftast beskriver de viktigaste begreppen och nyckeltalen ur ett förändringsperspektiv. En fokusering mot balansräkningen och dess betydelse hade varit positivt för att bredda modellen. Det handlar bland annat om att analysera olika risker på kort och lång sikt utifrån balansräkningen. Analysen tenderar också att skapa en alltför stark fokusering på årets resultat, slutraden i resultaträkningen. I dessa fall förloras viktig information från resultaträkningens övriga delar.

RK-modell

En modell som har blivit allt vanligare på senare år i kommuner och landsting är den så kallade RK-modellen som för första gången publicerades i boken ”Finansiell bedömning – tre perspektiv” (Brorström, Orrbeck och Petersson, 1999). Modellen har fått sitt namn utifrån de fyra aspekter som modellen kretsar kring. En fjärdedel av kommunerna och landstingen tillämpar hela eller delar av modellen i årsredovisningen för 2001.

Målsättningen med RK-modellen är att utifrån fyra finansiella aspekter kunna identifiera finansiella problem i redovisningsenheten och därigenom klargöra huruvida den har en god ekonomisk hushållning eller ej. De fyra aspekterna som benämns ”resultat-kapacitet” och ”risk-kontroll”, utgör hörnstenar i modellen. Varje aspekt analyseras med hjälp av ett antal nya och traditionella finansiella nyckeltal som har till uppgift att belysa ställning och utveckling inom de analyserade aspekterna. Avslutningsvis ger modellen ekonomichefen möjlighet att i en avslutande kommentar belysa hur kommunen uppfyller lagens krav på god ekonomisk hushållning.

Tanken med RK-modellen är att den ska vara objektiv fram till ekonomichefens kommentar där han eller hon ges möjlighet att utifrån sin profession belysa kommunens eller landstingets förhållande till god ekonomisk hushållning. Modellen bygger till skillnad från övriga modeller på en tydlig idé i form av de fyra aspekterna. Ett antal av de kommuner och landsting som använder modellen har dock inte lyckats leva upp till objektivitets-kriteriet, utan ett antal värderingar finns med i analysen före den avslutande kommentaren av ekonomichefen. Detta innebär att analysen förlorar lite av sin idé och logik.

RS-modell

En modell som används av ett fåtal landsting och större kommuner har definierats som RS-modell eller resultat och samhällsekonomisk modell. Modellen analyserar kommunen eller landstinget ur två perspektiv, ett samhällsekonomiskt och ett traditionellt resultat- och balansinriktat förändringsperspektiv. I princip handlar det om att istället för att ha ett avsnitt för omvärldsanalys och ett för finansiell analys, blanda dessa två perspektiv i en gemensam analys. Fördelen med denna typ av analys är att den ger läsaren en känsla för hur utsatt en kommun eller ett landsting är

för yttre omständigheter och hur dessa påverkar kommunens eller landstingets finansiella resultat och ställning. Nackdelarna med modellen är bland annat att den kan bli svårläst, eftersom den spänner över fler perspektiv än en traditionell finansiell analys.

Finansiella nyckeltal och begrepp i den finansiella analysen

I den finansiella analysen i årsredovisningarna för de studerade kommunerna och landstingen används omkring 60-70 fackmässiga begrepp och nyckeltal. Det är allt ifrån traditionella begrepp och nyckeltal som exempelvis årets resultat, soliditet, låneskuld och investeringar, till nyare och mer specifika företagsanpassade nyckeltal, såsom räntabilitet. I genomsnitt används cirka tolv begrepp och nyckeltal i analysen.

Spridningen är dock stor mellan olika kommuner och landsting. Det finns några som bara använder sig av ett par begrepp och nyckeltal, medan de som använder flest kan komma upp i ett 25-tal begrepp eller nyckeltal i sin analys.

I tabell 4 redovisas de finansiella nyckeltal och fackmässiga begrepp som används av mer än 50 procent av de granskade kommunerna och landstingen i årsredovisningen för 2001. En liknande undersökning gjordes 1995 i skriften ”Externredovisning i kommuner och landsting – en studie av redovisningspraxis” framtagen av den dåvarande Referensgruppen i redovisning. Av den framgår att nästan samtliga nyckeltal som återfinns i tabell 4 också fanns med i uppställningen som gjordes 1995. Det som förefaller ha tillkommit är att kommuner och landsting nu i större utsträckning kommenterar hur nämnder och förvaltningar klarar av att hålla sina tilldelade budgetar.

Tabell 4: Begrepp och nyckeltal som används av mer än 50 procent av kommunerna och landstingen

Begrepp eller nyckeltal	Procent
Årets resultat	96%
Soliditet	96%
Låneskuld/långfristiga skulder	87%
Investeringar	84%
Driftsbudgetens utfall/driftsredovisning	80%
Pensionsförpliktelser	80%
Finansnetto	78%
Nettokostnadsandel	70%
Skatteintäkter och generella statsbidrag	70%
Borgensåtagande	58%
Verksamhetens nettokostnader	56%
Eget kapital	53%
Likvida medel	51%

En mer ingående redovisning av de olika finansiella nyckeltalen återfinns i bilaga 2.

4.3 Finansiella rapporter inklusive tilläggsupplysningar

Samtliga kommuner och landsting redovisar de finansiella rapporterna inklusive drift- och investeringsredovisningarna. Av dessa har 25 procent på ett pedagogiskt sätt placerat resultaträkningen, finansieringsanalysen och balansräkningen på ett uppslag. Detta ger läsaren möjlighet att på ett ändamålsenligt sätt kunna tolka rapporterna och söka olika samband mellan dessa.

Av de studerade kommunerna och landstingen har 40 procent placerat de finansiella rapporterna i förvaltningsberättelsen.

Resultaträkning

Trots den ganska detaljerade lagstiftningen finns det idag ett antal varianter av hur en resultaträkning utformas i praktiken. Skillnaderna är inte stora, men följande varianter kan urskiljas:

- 38 procent redovisar exakt enligt den uppställning som återfinns i KRL 5:1.
- 20 procent redovisar enligt den uppställning som lagstiftas i KRL 5:1, men har lagt till en eller flera extra rader. Dock finns inga extra resultat-rader.
- 13 procent följer den uppställning som redovisas i KRL 5:1. Dock har man inte ändrat på resultatraden ”resultat före extraordinära poster” utan den kallas fortfarande för ”resultat efter skatteintäkter och finansnetto” som den gjorde före den kommunala redovisningslagens införande 1998.
- 24 procent har strukit resultaträkningens extraordinära poster och lyft upp resultatraden ”årets resultat” som har fått ersätta ”resultat före extraordinära poster”.

Balansräkning

Även bland den granskade kommunernas och landstingens balansräkningar kan det urskiljas några olika typer av uppställningsformer:

- 40 procent tillämpar lagstiftningens grundmodell, men lägger till en eller flera extra rader på skuld- och tillgångssidan. Exempel på sådana rader kan vara statsbidragsfordringar, leverantörsskulder, långfristiga fordringar, aktier och andelar, fastigheter och anläggningar, maskiner och inventarier.
- 29 procent tillämpar lagstiftningens uppställningsformer, men gör en underindelning av materiella anläggningstillgångar i posterna fastigheter och anläggningar samt maskiner och inventarier.
- 23 procent tillämpar lagstiftningens uppställningsformer, men gör en underindelning av materiella och finansiella anläggningstillgångar i posterna fastigheter och anläggningar, maskiner och inventarier, aktier och andelar och till sist långfristiga fordringar. Uppdelningen är utformad på samma sätt som i Kf/Lf-modellens balansräkning.
- 7 procent tillämpar lagstiftningens uppställningsformer exakt enligt KRL 5:2.

Finansieringsanalys eller betalningsflödesrapport

I praktiken finns det i kommun- och landstingssektorn för närvarande två huvudtyper av finansieringsanalyser, dels den traditionella modellen som utmynnar i rörelsekapital eller i vissa fall i likvida medel (65 procent), dels någon form av en betalningsflödesmodell som utmynnar i förändring av likvida medel (35 procent).

Några av de kommuner och landsting som väljer att göra en betalningsflödesmodell har använt sig av indirekt metod, vilket innebär att analysen är kopplad till resultat- och balansräkningen och justeringar görs för rörelsekapitalets förändringar. Rapporten är oftast indelad i sektorerna löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet. Ingen av de granskade kommunerna och landstingen upprättar en renodlad betalningsflödesrapport (kassaflödesrapport) enligt direkt metod, vilket i princip innebär att alla olika poster som är likvidpåverkande specialkodas i ekonomisystemet och utifrån denna kodning sammanställs i en renodlad kassaflödesrapport.

Tilläggsupplysningar – redovisningsprinciper och noter

Av de granskade kommunerna och landstingen har nästan samtliga någon form av beskrivning i sin årsredovisning som rör tillämpade redovisningsprinciper. De flesta väljer att placera sin beskrivning av dessa tillsammans med de finansiella rapporterna och noterna. Omfångsmässigt spänner beskrivningarna från några rader till två sidor.

Noterna varierar storleks- och innehållsmässigt mellan enskilda kommuner och landsting. Den genomsnittliga kommunen eller landstinget använder sig av 21 noter i årsredovisningen. Av dessa 21 noter hänför sig 80 procent till resultaträkningen och balansräkningen. Resterande 20 procent avser finansieringsanalysen och ansvarsförbindelser. Vad gäller redovisning av noter över tiden har 75 procent noter för två år. 15 procent redovisar jämförande siffror för tre år och resterande 10 procent redovisar för redovisningsåret.

Redovisning av finansiella nyckeltal

En allt vanligare form av sidoinformation till de finansiella rapporterna är en uppställning av finansiella nyckeltal som till största delen hämtas

från de finansiella rapporterna. 80 procent redovisar sådana uppställningar oftast på en enskild sida i årsredovisningen. Placeringen i årsredovisningen skiftar dock.

4.4 Personalredovisning

I den kommunala redovisningslagen 4:1 lyfts det fram att kommuner och landsting i förvaltningsberättelsen ska beskriva ”väsentliga personalförhållanden”.

Personalredovisningen i årsredovisningen och förvaltningsberättelsen är mycket varierande, både vad gäller omfång och innehåll. Det är en fakta-baserad redovisning där antal anställda, frånvaro samt ålder står i fokus. Ett utmärkande drag är att mycket kraft läggs ner på att producera olika typer av nyckeltal, men när det gäller att analysera viktiga nyckeltalsförändringar över tiden har kommuner och landsting inte kommit lika långt i utvecklingen som i övriga delar av årsredovisningen.

Personalredovisningens andel av den totala årsredovisningen varierar från en till 15 procent. Översatt till antal sidor innebär detta en fördelning på mellan en och sju sidor i en årsredovisning på totalt 50 sidor. Genomsnittet ligger mellan två och tre sidor.

Av de studerade kommunerna och landstingen har 75 procent placerat personalredovisningen i förvaltningsberättelsen.

Vilka olika perspektiv och nyckeltal lyfts fram i personalredovisningen?

I personalredovisningen förekommer ett antal perspektiv och nyckeltal som beskriver kommunens eller landstingets personal ur olika aspekter.

Det nyckeltal som mest frekvent redovisas inom personalområdet är uppgiften om *antal anställda och/eller årsarbetare*, vilket alla utom en kommun gör. I de flesta fall redovisas även andelen kvinnor respektive män. I knappt hälften av fallen breddas perspektivet ytterligare genom en redogörelse för antal anställda kopplat till exempelvis anställningsform, nämnd eller befattning.

I 85 procent av fallen redovisas olika typer av *frånvaro*. Vanligtvis handlar det om att sjukfrånvaro behandlas i någon form, där merparten av kommunerna och landstingen redovisar antal sjukdagar.

I över 80 procent av fallen redogörs för *åldersstrukturen* för de anställda inom kommunen eller landstinget. Majoriteten av dessa redovisar åldersskalan ofta uppdelad i förhållande till könstillhörighet. Resterande kommuner och landsting redogör för de anställdas medelålder och ibland även könsuppdelning.

Från knappt 50 procent till 15 procent förekommer redovisning enligt följande i rangordning: framtida rekrytering/pensionsavgång, anställningsform, arbetsmiljö, kompetensutveckling, personal – en resurs, jämställdhet och personalpolitik.

Flertalet kommuner och landsting redovisar även kvantitativa nyckeltal. Dessa presenteras vanligtvis enbart i sifferform och utan vidare resonemang. Det finns, utöver ovanstående perspektiv och nyckeltal, ytterligare ett femtontal aspekter som enstaka kommuner och landsting väljer att redovisa. Två av kommunerna i studien saknar personalredovisning.

4.5 Tematiska redovisningar

Sedan mitten av 1990-talet har det blivit allt vanligare med olika former av tematiska redovisningar i årsredovisningen. Med tematisk redovisning menas ett avsnitt som bygger på ett tema, projekt eller speciell viktig händelse som traditionellt inte lyfts fram i årsredovisningen.

Av de 45 granskade kommunerna och landstingen är det 60 procent, eller 27 stycken, som presenterar någon form av tematisk redovisning i årsredovisningen. Detta innebär att övriga 18 kommuner inte har något avsnitt som ligger utanför de mer traditionella avsnitten om ekonomi eller verksamhet.

En form av tematisk redovisning som har blivit vanligare de senaste fem åren är miljöredovisning. Till skillnad från personalredovisning, som är en annan typisk tematisk redovisning, är miljöredovisning inte lagreglerad. 30 procent av samtliga kommuner och landsting berör miljön i någon form i sin årsredovisning. Innehållet varierar en hel del mellan de enskilda kommunerna och landstingen.

Ett annat tema som har blivit vanligare de senaste åren är att redovisa välfärds- eller folkhälsobokslut. I dessa beskrivs oftast folkhälsoarbetet i kommunen och ibland lyfts några nyckeltal fram. Exempel på sådana

nyckeltal kan vara ”ohälsotalet” för kommunen eller landstinget. Cirka 15 procent av kommunerna och landstingen väljer att i årsredovisningen för 2001 lyfta fram folkhälsan eller välfärden i ett speciellt tematiskt avsnitt.

Övriga tematiska redovisningar som förekommer i de granskade kommunernas och landstingens årsredovisningar:

- Balanserad styrning
- Benchmarking
- Tema: Viktig händelse under året
- Vision och övergripande mål
- Beskrivning av infrastrukturen i kommunen
- Rating av kommunen
- Beskrivning av samverkansprojekt
- Redovisning av EU-projekt
- Kvalitetsredovisning
- Redovisning av förvaltade donationsfonder
- Redovisning och uppföljning av ägardirektiv
- Forskningens betydelse för landstingets framtid

De tematiska redovisningarna har de senaste åren blivit allt fler till antalet. Framtida praxisutveckling får utvisa vilka av dessa redovisningar som är viktiga att lyfta in i årsredovisningen och vilka som ska redovisas i andra former och sammanhang.

4.6 Verksamhetsredovisning

Det område som ges mest utrymme i den kommunala årsredovisningen är redovisningen av årets verksamhet. De flesta kommuner använder mellan en tredjedel och hälften av det totala utrymmet i årsredovisningen för att beskriva verksamheten ur ett antal infallsvinklar eller perspektiv.

Majoriteten av kommunerna och landstingen redovisar sin verksamhet i ett samlat avsnitt i årsredovisningen. 25 procent av kommunerna och

landstingen låter den ingå i förvaltningsberättelsen. Avsnittet brukar delas upp på ett antal ansvariga nämnder som ofta även har ett eller flera ganska klart avgränsade verksamhetsområden. En förklaring till att verksamheterna inte beskrivs direkt utan via organisationen, är att årsredovisningen utgör ett underlag för fullmäktiges beslut om ansvarsfrihet. Om inte verksamheten redovisas i organisationsform blir det svårt att använda beskrivningen som underlag för detta beslut.

Cirka 70 procent av kommunerna och landstingen i studien beskriver sin verksamhet verbalt. Angreppssättet skiljer sig åt mellan kommuner och landsting både när det gäller omfång och innehåll. En del kommuner väljer att redogöra för vilken inriktning verksamheten haft, medan andra fokuserar på vad som skett i verksamheten och de beslut som fattats under det gångna året. Många kommuner skriver om kvalitet och utveckling inom verksamheten. När det gäller denna aspekt är det vanligt med övergripande och generella ordalag som att det är av betydelse att verksamheten präglas av god kvalitet och kompetent personal.

Inom verksamhetsredovisningen förekommer ett antal olika perspektiv, vilka är mer eller mindre frekventa i olika kommuner och landsting. Samtliga kommuner redogör dock för årets ekonomiska resultat för respektive verksamhetsområde. Detta görs genom att redovisa budget, faktiskt utfall samt budgetavvikelse. Knappt hälften av kommunerna redovisar investeringsutfall under respektive verksamhet i verksamhetsberättelsen. Mål och målluppfyllelse är ytterligare ett perspektiv. När det gäller mål och målluppfyllelse föreligger det en del svårigheter att urskilja dessa i verksamhetsredovisningen. Enligt vår bedömning tar cirka 50 procent av alla kommuner och landsting upp delar av verksamhetens mål i årsredovisningen och cirka 60 procent verksamhetens målluppfyllelse. Ytterligare perspektiv som behandlas i verksamhetsredovisningen är viktiga händelser, framtidsperspektiv, kvalitet och prestationer.

Verksamhetsredovisningen varierar mycket mellan kommuner vad avser innehåll, proportion och omfång. Men även inom en kommun kan det variera kraftigt, både när det gäller mellan verksamhetsområden och även inom verksamhetsområden och mellan de enheter som vissa verksamhetsområden är nedbrutna i.

4.7 Sammanställd redovisning

Sammanställd redovisning upprättas av 96 procent av de granskade kommunerna och landstingen. Kommunerna väljer oftast att placera den sammanställda redovisningen i årsredovisningens främre del, medan landstingen oftast väljer att lägga den i den bakre delen. Av de studerade kommunerna och landstingen har 55 procent placerat hela eller delar av den sammanställda redovisningen i förvaltningsberättelsen.

Drygt hälften av kommunerna och landstingen redovisar både en övergripande finansiell analys och en kompletterande finansiell redovisning av de konsoliderade redovisningsenheterna (benämns hädanefter bolag i den löpande texten) som ingår i den sammanställda redovisningen. I många fall görs också mindre verksamhets- och riskanalyser av de enskilda bolagen utifrån ett antal perspektiv som är viktiga för ägaren.

En fjärdedel av de granskade kommunerna och landstingen väljer att enbart redovisa de bolag som ingår i den sammanställda redovisningen. När det gäller den övergripande analysen hänvisar man indirekt till analysen av redovisningsenheten kommun eller landsting.

Tabell 5: Finansiell analys och redovisning av bolag i kommuner och landsting

Finansiell analys och redovisning av bolag	Kommun/landsting
Övergripande finansiell analys och analys av konsoliderade bolag	56%
Endast någon form av övergripande finansiell analys	9%
Endast redovisning eller analys av konsoliderade bolag	27%
Ingen redovisning av bolag eller finansiell analys	9%

Finansiella rapporter

75 procent upprättar resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning. Övriga 25 procent upprättar inte någon finansieringsanalys, men däremot resultaträkning och balansräkning. Det är främst de medelstora och små kommunerna som inte redovisar någon finansieringsanalys.

Uppställningsmässigt följer de finansiella rapporterna i stort sett de uppställningar som gäller för kommunen eller landstinget. Det som skiljer är några specifika rader för den sammanställda redovisningen, som till exempel obeskattade reserver.

Tillämpade redovisningsprinciper och noter

Redovisningsprinciper för sammanställd redovisning redovisas av 80 procent av kommunerna och landstingen. De allra flesta väljer att lägga denna redovisning i inledningen av koncernredovisningsavsnittet.

Av de granskade kommunerna och landstingen har 70 procent någon form av notförteckning i den sammanställda redovisningen. Notförteckningen varierar storleks- och innehållsmässigt. Av de kommuner och landsting som har en notförteckning till den sammanställda redovisningen redovisar 80 procent noterna över två år.

Den genomsnittliga kommunen använder sig av 14 noter; 80 procent till resultaträkningen (fem stycken) och balansräkningen (sju stycken). Restande 20 procent avser finansieringsanalysen (två stycken) och ansvarsförbindelser (en styck). Görs en jämförelse med notförteckningen till den kommunala redovisningen är fördelningen av antal noter mellan resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning likartade. Dock har man något fler noter per rapport i notförteckningen till den kommunala redovisningsenheten

4.8 Politiska kommentarer

Nästan alla kommuner och landsting har i sin årsredovisning ett förord eller politisk/ tjänstemannakommentar till året som har förflutit. Den är i de allra flesta fall skriven av styrelsens ordförande men det förekommer även att högste tjänsteman eller oppositionsrådet skrivit förordet tillsammans med styrelsens ordförande.

När det gäller förordet föreligger svårigheter att direkt skilja enskilda kommuner och landsting åt utifrån deras redovisning. Tre utmärkande drag har kunnat iakttas. Det första är att majoriteten av kommunerna väljer att redogöra för befolkningsutvecklingen inom kommunen, där det konstateras att en ökning eller minskning skett. Indirekt berör ytterligare en del kommuner denna aspekt genom att framföra vikten av att kommunen är eller (för-) blir en attraktiv kommun att leva och bo i.

Det andra utmärkande draget är att hälften av kommunerna och landstingen redogör för sitt ekonomiska resultat i förordet. Ytterligare några kommuner berör det ekonomiska resultatet genom att påtala att ekonomin är i balans eller att ekonomin förbättrats.

Det tredje utmärkande draget avser näringslivet. En tredjedel av kommunerna i studien behandlar detta område. Detta görs genom att beskriva hur näringslivets utveckling och förutsättningar ser ut och/eller kommunens samarbete med näringslivet.

Vad som framhålls och fokuseras i förordet varierar kraftigt mellan olika kommuner och landsting. Sammantaget består förordet av lite analys och diskussion och mycket redogörelse av faktiska omständigheter eller händelser.

5

Några övergripande
iakttagelser

Kartläggningen av praxis i kapitel tre och fyra samt bilaga 2 visar att de granskade årsredovisningarna varierar såväl innehålls- som utseendemässigt mellan enskilda och grupper av kommuner och landsting. För att kunna peka på olika innehålls- och utseendemässiga kvaliteter i årsredovisningarna och förvaltningsberättelsen fordras att det först närmare bestäms vilka krav en god årsredovisning bör uppfylla. En sådan bestämning kan ske med utgångspunkt i att årsredovisningen bör upprättas utifrån ett antal egenskaper härledda utifrån redovisningens uppgift och principer för god redovisning⁶. Dessa är relevans/väsentlighet, tillförlitlighet, jämförbarhet/kontinuitet, begriplighet och öppenhet.

Med *relevans och väsentlighet* avses att årsredovisningen ska innehålla relevant och väsentlig information för användarna. Med detta avses att informationen ska vara betydelsefull för användarnas beslutsfattande. Årsredovisningen och dess texter bör vara koncentrerade och väl genomarbetade. Om inte särskilda argument finns för motsatsen så bör inte årsredovisningen vara för omfattande. *Tillförlitlighet* handlar om att lämnad information ska bygga på lagstiftning, god redovisningssed och gängse praxis. Eventuella avvikelser ska redovisas på ett tydligt sätt. Kriteriet *jämförbarhet eller kontinuitet* innebär att årsredovisningen ska upprättas enligt konsistenta principer över tiden, så att relevanta jämförelser kan göras. Förändras någon princip, ska en justering ske bakåt i redovisningen i möjligaste mån. *Begriplighet* innebär att årsredovisningen ska upprättas på ett pedagogiskt sätt. Det innebär bland annat att förklaringar av använda begrepp och redovisningsprinciper ska beskrivas på ett tydligt sätt. Med *öppenhet* avses att årsredovisningen ska förmedla känslan av att händelser och tillstånd har återgivits på ett öppet sätt. En operationalisering av kriteriet öppenhet är att redovisningar av tillämpade principer återfinns och att innebörden av specifika ord och begrepp förklaras.

Vad gäller lagstiftningen regleras den kommunala årsredovisningen dels i kommunallagen, dels i den kommunala redovisningslagen. En mer översiktlig reglering sker i kommunallagen medan detaljlagestiftningen återfinns i den kommunala redovisningslagen. I den senare regleras allmänna

⁶ Se An introduction to modern financial reporting theory, Brian A. Rutherford, PCP, 2000

bestämmelser, förvaltningsberättelse, resultat- och balansräkning, värderingsprinciper för årsredovisningen, finansieringsanalys och sammanställd redovisning.

5.1 Varierande standard på årsredovisningen

Utifrån ovan uppställda egenskaper för en god årsredovisning kan tre olika grupper av kommuner och landsting urskiljas:

Grupp I

Gruppen karakteriseras av att den uppfyller de ovan uppräknade egenskaperna för en god årsredovisning. De årsredovisningar som produceras av kommunerna och landstingen i denna grupp kännetecknas av en god övergripande innehållsmässig struktur och en väl genomarbetad pedagogik. Till största delen lämnas all information enligt principen om öppenhet. Vidare är årsredovisningens texter oftast genomarbetade, välavvägda och innehåller relevant information. Informationen är tillförlitlig, vilket främjar kontinuiteten över tiden. Vidare innehåller årsredovisningen också oftast en eller flera innovativa idéer. Uppskattningsvis kan cirka en fjärdedel av kommunerna och landstingen placeras i denna grupp.

Nästan alla kommuner och landsting i denna grupp har använt sig av den *omfattande förvaltningsberättelsen*⁷, vilket innebär att ett avsnitt i årsredovisningen inkluderas i förvaltningsberättelsen. Den är dock bättre strukturerad och innehållsmässigt mer koncentrerad än i de två övriga grupperna. De olika avsnitten i förvaltningsberättelsen är också i större grad analyserande än i de övriga två grupperna. Det finns också överlag en större följsamhet mellan förvaltningsberättelse och övriga delar av årsredovisningen.

Inom gruppen finns dock ingen direkt enhetlig praxis, utan varje kommun eller landsting har utarbetat sin typ av förvaltningsberättelse. Vilken information som ska lämnas i förvaltningsberättelsen verkar i stor utsträckning styras av de enskilda tjänstemän som upprättar årsredovisningen och deras preferenser förefaller vara ganska olika. En förklaring till detta är

⁷ Se kapitel 3

troligtvis, såsom tidigare har kommenterats, att det inte finns någon direkt enhetlig praxis att luta sig mot. Eftersom kommunerna och landstingen i denna grupp överlag är mer utvecklingsinriktade än kommuner och landsting i de två andra grupperna, innebär det att det relativt gruppens storlek finns flera olika lösningar på vad en förvaltningsberättelse ska innehålla jämfört med de två övriga grupperna. Experimentlustan att utveckla årsredovisningen och dess innehåll bidrar till en intressant mångfald inom gruppen. Med största sannolikhet kommer just kommunerna och landstingen i denna grupp på ett positivt sätt medverka när det gäller att utveckla hur förvaltningsberättelsen ska utformas i årsredovisningen.

Grupp II

Den andra gruppen, där cirka hälften av kommunerna och landstingen återfinns, karakteriseras av att årsredovisningen till viss del uppfyller egenskaperna för en god årsredovisning. Ett utmärkande drag för de årsredovisningarna som ingår i denna grupp är att de inte har lika välutvecklad struktur, innehåll och layout som den första gruppen. Det finns brister avseende begriplighet, väsentlighet och öppenhet. Utvecklingen handlar om att skapa mer strukturerade analysmodeller som fokuserar på väsentligheter för att försöka identifiera problem med ekonomin eller verksamheten. Även öppenheten kan stärkas genom mer kvalitativa tilläggsupplysningar och starkare koppling mellan analyser och redovisningsinformation. Ett annat utmärkande drag för ett antal årsredovisningar i denna grupp är att vissa avsnitt innehåller många nyckeltal och lite analys.

Sättet att utforma eller strukturera sin förvaltningsberättelse karakteriseras i denna grupp liksom i grupp I, av ett antal olika lösningar. En skillnad är dock att förvaltningsberättelsen i denna grupp är omfångsmässigt större än i de övriga två grupperna. Detta beror bland annat på att fler kommuner och landsting i denna grupp väljer att inkludera avsnitt som finansiella rapporter, tilläggsupplysningar och verksamhetsredovisning i sin förvaltningsberättelse. Dessa avsnitt är av tradition relativt omfångsrika jämfört med övriga avsnitt i årsredovisningen och bidrar därför till att förvaltningsberättelsen i flera kommuner blir mycket omfångsrik.

Grupp III

Den tredje gruppen, som utgörs av den sista fjärdedelen och som främst består av mindre eller medelstora kommuner, uppvisar ett antal större kvalitativa brister när det gäller att tillämpa redovisningens egenskaper i årsredovisningen. Generellt gäller att användare av informationen kan ha svårt att se sammanhanget i innehållet och analyserna. Detta, i kombination med en i många fall mindre utvecklad layout, bidrar ibland till att årsredovisningen blir ett dokument som inte förmår leva upp till egenskaperna tillförlitlighet, begriplighet, väsentlighet och öppenhet. Öppenheten och jämförbarheten över tid främjas inte heller av att ett antal kommuner dessutom redovisar undermåliga tilläggsupplysningar, vilket försvårar tolkningar av de finansiella rapporterna. Vidare analyseras i många årsredovisningar inte trender i någon större utsträckning. Förändringsperspektivet begränsar sig till att en jämförelse görs med föregående år. Med tanke på att årsredovisningen enligt god redovisningssed både ska spegla dåtid och framtid är det viktigt att de resultat som kommunen eller landstinget har presterat under året sätts in i ett vidare perspektiv.

Ytterligare en iakttagelse när det gäller den tredje gruppen är att flera av de kommuner som ingår i denna inte följer gällande lagstiftning inom vissa områden. Exempelvis förekommer att den sammanställda redovisningen inte innehåller någon förvaltningsberättelse utan bara resultaträkning och balansräkning. Vidare redovisas bara undantagsvis balanskravet och/eller god ekonomisk hushållning vilket är synnerligen anmärkningsvärt. Redovisning av måluppfyllelse, både gällande finansiella och verksamhetsmässiga mål, förekommer sällan. Samma gäller redovisning av prestationer och kvalitet. Många kommuner i gruppen brister också avseende redovisningen av tillämpade redovisningsprinciper. Främst handlar det om att avvikelser från lagstiftning och rekommendationer inte redovisas.

Som nämnts är det i denna grupp flera kommuner som inte upprättar en förvaltningsberättelse. Av de övriga är det ett antal kommuner som inte uppfyller lagstiftarens krav. Det vanligaste är att kommunens drift- och investeringsredovisning inte finns med i förvaltningsberättelsen. Många redovisar inte heller balanskravet. Vidare saknas oftast en beskrivning av måluppfyllelse och även framtidsbedömningar lyser med sin frånvaro.

Liksom i övriga delar av årsredovisningen saknas i många fall en struktur på förvaltningsberättelsen. Detta i kombination med ett svagt innehåll gör att informationen i flera av dessa kommuners förvaltningsberättelser blir av underordnad karaktär. För att komma tillrätta med ovanstående problem krävs att förvaltningsberättelsen stramas upp och struktureras med hänsyn till lagens krav.

5.2 Generella iakttagelser kring årsredovisningens utformning och innehåll

Sammanfattningsvis kan ett antal iakttagelser av mer övergripande karaktär urskiljas i de studerade årsredovisningarna:

En första sådan iakttagelse är att ett antal kommuner och landsting har en *obalans storleksmässigt mellan och inom olika avsnitt i årsredovisningen*. Till exempel ges ofta nämnder som Miljönämnden och Kultur- och fritidsnämnden nästan lika stort utrymme i verksamhetsredovisningen som Utbildningsnämnden och Socialnämnden, trots att de sistnämnda oftast har en verksamhet som både kostnadsmässigt och personalmässigt är mellan 10 och 15 gånger större. En annan iakttagelse inom samma område är att det i många fall inte finns en balans mellan den ekonomiska redovisningen och verksamhetsredovisningen. Det ena perspektivet tillåts dominera på bekostnad av det andra.

I de flesta kommuner och landsting skiljer sig *kvaliteten i innehållet mellan olika avsnitt i årsredovisningen*. Detta i kombination med den kvantitativa obalans som berörs ovan, leder till att dessa årsredovisningar uppvisar en obalans både kvantitativt och kvalitativt när det gäller innehållet i årsredovisningen. För att användaren av årsredovisningen ska kunna hantera och värdera årsredovisningens information krävs att den lämnas på ett sådant sätt att den speglar kommunens eller landstingets ekonomi och verksamhet ur ett kvalitativt och kvantitativt rättvisande perspektiv. Till exempel kan en svag kvantitativ och/eller kvalitativ analys av en verksamhet bidra till felaktiga uppfattningar och slutsatser kring verksamheten. Detta innebär att flera referenskriterier inte uppfylls.

Ett antal kommuner och något landsting *saknar strukturerade finansiella och verksamhetsmässiga analysmodeller*. När det till exempel gäller den

finansiella analysen är det få kommuner och landsting som på ett strukturerat sätt i sin analys försöker identifiera finansiella problem och utifrån dessa besvara frågan om kommunen har god ekonomisk hushållning eller ej.

En del kommuner och landsting *lyfter inte fram och analyserar inte trender* i någon större utsträckning. Förändringsperspektivet begränsar sig till att en jämförelse görs med föregående år. Med tanke på att årsredovisningen enligt god redovisningssed både ska spegla dåtid och framtid är det viktigt att de resultat som kommunen eller landstinget har presterat under året sätts in i ett vidare perspektiv. Det handlar om att studera trender och hur dessa har påverkat och kan påverka organisationen i framtiden om de fortskrider.

Ett utmärkande drag för ett antal årsredovisningar är att vissa avsnitt innehåller *många nyckeltal och lite analys*. Exempel på ett sådant område är personalredovisningen. I de flesta kommuner och landsting består personalredovisningen av ett antal nyckeltal utan analyserande kommentarer. Det är viktigt att redovisningen syftar till att analysera nyckeltalsförändringars innebörd för organisationen, till exempel vad det innebär för kommunen att antalet sjukdagar har ökat med fem dagar per anställd. Analysens huvuduppgift är att lyfta fram och identifiera problem för beslutsfattarna, så att de i sin tur kan besluta om åtgärder för att komma till rätta med problem. Analyserna bidrar då till att öka effektiviteten i verksamheten och till att förhindra missbruk av resurserna.

Något som berörs i ringa omfattning är *det kommunala uppdraget*. Det handlar om att i årsredovisningen betona att kommunen eller landstinget är en organisation som erhåller resurser utifrån ett demokratiskt beslut om ett givet skatteuttag. Dessa resurser ska sedan fördelas i demokratisk ordning, användas effektivt och på ett sådant sätt att den enskildes rättssäkerhet garanteras.

Ett område som varierar är hur kommunen eller landstinget *förmedlar sin information ur ett pedagogiskt perspektiv*. Språk, layout, men även pedagogiska förklaringar av samband i analyser skiftar mellan enskilda kommuner och landsting. Det finns dock en grupp av kommuner som förefaller ha arbetat med att utforma en pedagogisk årsredovisning. Dessa kommuner präglas av god struktur på årsredovisningen, enhetligt språk,

god layout och i många fall goda pedagogiska förklaringar av nyckeltal och andra samband.

Årsredovisningen har under de senaste åren i många kommuner och landsting vuxit omfattningsmässigt. En förklaring till detta är att det införts ett antal nya områden eller avsnitt. Exempel på sådana avsnitt är miljöredovisning, välfärdsbokslut, kvalitetsbokslut, redovisning av tjänstegarantier, visionsuppföljningar, barnbokslut, balanced score card, jämställdhetsbokslut, humankapital och så vidare. Listan kan göras lång. Detta har bidragit till att årsredovisningarna innehåller mycket information. Det innebär att det finns en *risk för informationsöverbelastning*, vilket i sin tur kan leda till att användaren inte klarar att ta till sig den nödvändiga information som enligt lag och god redovisningssed ska finnas i årsredovisningen. Speciellt allvarligt kan det bli om informationsöverflödet i årsredovisningen bidrar till att en fullmäktigeledamot inte kan fokusera på den information som är direkt nödvändig för att hon eller han ska kunna bevilja ansvarsfrihet.

En iakttagelse som tidigare har påtalats i Rådets för kommunal redovisning idéskrift nr 4 om tilläggsupplysningar är att ett antal kommuner och något landsting fortfarande har *undermåliga tilläggsupplysningar* till de finansiella rapporterna och därför inte kan sägas leva upp till principen om öppenhet och kravet på god redovisningssed. I dessa årsredovisningar saknas relevanta uppgifter och tilläggsupplysningarna är ostrukturerade och svåra att tolka. Några andra återkommande svagheter med tilläggsupplysningarna är att de inte harmonierar med innebörden av grundläggande redovisningsprinciper, att de inte främjar jämförbarhet samt att de inte sällan innehåller irrelevant information.

Fortsatt utveckling nödvändig

Genomgången av praxis och ovanstående iakttagelser visar att det är viktigt med en fortsatt utveckling av årsredovisningen. Det handlar enligt vår uppfattning om att i ett första skede etablera en ”lågsta nivå” för vad en årsredovisning bör innehålla. Ett steg i den riktningen är att utveckla innehållet i förvaltningsberättelsen. Vår uppfattning är att den bör vara komprimerad och redovisas i ett samlat avsnitt i årsredovisningens inledning och innehålla följande delar: omvärldsanalys, förkortad och förenklad

finansiell analys av kommun/landsting och sammanställd redovisning, drifts- och investeringsredovisning med korta kommentarer, måluppfyllelse, väsentliga personalförhållanden, viktiga förhållanden för bedömning av utveckling och tillstånd samt framtidsbedömning. Förslag på vad ett sådant avsnitt ska innehålla mer i detalj redovisas i nästa kapitel. Där förs också en diskussion kring vilka övriga delar årsredovisningen bör innehålla.



Förslag till utveckling

I detta kapitel presenteras ett förslag på vad förvaltningsberättelsen och övriga delar av årsredovisningen bör innehålla. En tillämpning av förslaget ger förutsättningar för en god kvalitet på förvaltningsberättelsen och årsredovisningen. Förslaget kan delas in i tre olika delar:

- Förvaltningsberättelse
- Övriga nödvändiga delar i årsredovisningen
- Särskilda kvaliteter – erfarenhet av forskning och användning

6.1 Förvaltningsberättelse

Utgångspunkten är att skapa en komprimerad, men informativ, förvaltningsberättelse som uppfyller de krav som ställs i den kommunala redovisningslagen. Denna typ av förvaltningsberättelse bör finnas i varje kommunal årsredovisning. Den bör redovisas inledningsvis i årsredovisningen i ett samlat avsnitt och innehålla följande delar:

- Omvärldsanalys
- Måluppfyllelse
- Förkortad och förenklad finansiell analys av kommun/landsting och sammanställd redovisning (Uppfyllande av balanskravet och god ekonomisk hushållning)
- Drifts- och investeringsredovisning med korta kommentarer
- Väsentliga personalförhållanden och eventuellt andra tvärsektoriella områden
- Viktiga förhållanden för bedömning av utveckling och tillstånd som inte redovisas under de andra rubrikerna i förvaltningsberättelsen
- Framtidsbedömning

Den kommunala förvaltningsberättelsen bör betona det kommunala uppdraget. Detta innebär att det är viktigt att i första hand fokusera på vilken verksamhet som producerats under året och hur detta stämt överens med uppsatta mål för verksamheten. Detta ska sedan kombineras med en finansiell analys och läggas ihop till en helhetsbedömning av kommunens

eller landstingets förutsättningar för att kunna bedriva en god verksamhet i kombination med en god ekonomisk hushållning.

En viktig förutsättning för att kunna skapa en god förvaltningsberättelse är att kommunens eller landstingets styrdokument är utvecklade så att det i dessa klart och tydligt framgår vilka olika mål kommunen eller landstinget har, både verksamhetsmässiga och finansiella. Målen bör vara strukturerade på sådant sätt att de är möjliga att stämma av i förvaltningsberättelsen eller under verksamhetsredovisningen i årsredovisningen.

För att bidra till öppenhet och jämförbarhet ur ett användarperspektiv anser vi att Rådet för kommunal redovisning bör överväga att utfärda en rekommendation gällande en enhetlig förvaltningsberättelse för kommuner och landsting. Detta bör påskynda utvecklingen mot att skapa kvalitativa förvaltningsberättelser i samtliga kommuner och landsting.

Omvärldsanalys

En omvärldsanalys har till uppgift att spegla hur yttre omständigheter påverkar kommunen eller landstinget. I analysen är det viktigt att kommunens eller landstingets utveckling och situation sätts in i ett sammanhang. Årets resultat och förutsättningar inför framtiden bör redovisas och förklaras genom en strukturerad genomgång av olika omvärldsfaktorer eller andra givna förutsättningar. Exempel på sådana är:

- Samhällsekonomisk utveckling och situation
- Kommun/landstingssektorns utveckling och situation
- Regionens eller länets utveckling och situation
- Befolkningsstruktur och dess utveckling
- Näringsliv, arbetsmarknad och bostadsmarknad
- Skatteutjämningsystemet

Det är viktigt att framhålla att en god omvärldsanalys ger en nödvändig beskrivning av de faktorer som påverkar både den kommunala ekonomin och verksamheten. Detta behövs för att skapa en förståelse för en kommuns eller ett landstings komplexa förhållande till omvärlden.

Måluppfyllelse

I förarbetena till den kommunala redovisningslagen förutsätts att det i förvaltningsberättelsen är möjligt att följa upp de mål som fastställts av fullmäktige. Det gäller både kvantitativa och kvalitativa mål. Det antas även att eventuella nationella mål, fastställda av riksdagen, följs upp. Skälet till detta är att medborgarperspektivet bör fokuseras i årsredovisningen.

Med hänsyn till ovanstående bör kommunens eller landstingets övergripande mål fokuseras och stämmas av i ett speciellt avsnitt i förvaltningsberättelsen. Det är av största betydelse att en avgränsning görs av vilka mål som ska behandlas i detta avsnitt respektive vilka mål som ska redovisas under verksamhetsredovisningen på annan plats i årsredovisningen. Detta kan endast besvaras av den enskilda kommunen eller landstinget på grundval av uppställda mål för organisationen.

Förkortad och förenklad finansiell analys av kommun/landsting och sammanställd redovisning

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en sammanfattande finansiell analys av både kommunens redovisning och den sammanställda redovisningen. Målsättningen bör vara att på exempelvis två sidor spegla den finansiella utvecklingen och ställningen över en tidsperiod på minst tre år. Ett förslag till en sådan förkortad och förenklad finansiell analys redovisas i bilaga 1.

Den förkortade och förenklade finansiella analysen bör kompletteras med en mer djuplodande finansiell analys som redovisas på annan plats i årsredovisningen. Det har ett stort pedagogiskt värde att båda dessa finansiella analyser följer samma tydliga idé. Samtidigt som kommunens finansiella utveckling och ställning analyseras ligger då årsredovisningen till grund för en kunskapsutveckling hos användaren. Det är också viktigt att analysen bygger på kontinuitet över tiden och präglas av öppenhet.

I detta avsnitt bör också redovisas om kommunen eller landstinget uppfyller lagens krav på en ekonomi i balans. En avstämning mot begreppet god ekonomisk hushållning bör också ske.

Finns det finansiella mål ska en avstämning göras mot dessa i detta avsnitt. Vidare bör budgetavvikelser på övergripande nivå lyftas fram.

Drifts- och investeringsredovisning med korta kommentarer

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en drifts- och investeringsredovisning.

Driftsredovisningen bör presenteras på ett överskådligt sätt. En mer detaljerad redovisning kan ske under respektive enhet i verksamhetsredovisningen. En uppdelning bör göras av ursprunglig budget och eventuella tilläggsanslag under året. Det ger en flerdimensionell bild som är viktig när eventuella budgetavvikelser diskuteras. Driftsredovisningen bör kompletteras med korta verbala kommentarer och analyser kring större budgetavvikelser.

Investeringsredovisningen bör redovisas per projekt under den enhet som ansvarar för projektet. Detta ger både möjlighet att följa enskilda projekt under året samt att se hur den totala investeringsvolymen har fördelats mellan kommunens eller landstingets enheter. De kolumner som bör användas är ursprungligt investeringsanslag och eventuella ombudgeteringar eller tilläggsanslag. Detta ger totalt investeringsanslag per projekt, vilket kan ställas mot utfallet. Ej avslutade projekt kan med fördel kompletteras med prognos för färdigställandet. Övrig praktisk utformning bör bestämmas av den enskilda kommunen eller landstinget och motsvara de krav och former som finns för styrning och rapportering.

Väsentliga personalförhållanden

Väsentliga personalförhållanden ska enligt den kommunala redovisningslagen redovisas i förvaltningsberättelsen. Det är viktigt att den personalekonomiska redovisningen inte bara blir en uppräkningslista av ett antal olika nyckeltal, utan att dessa sätts in i sitt sammanhang och analyseras. Målsättningen måste vara att genom olika analyser av nyckeltalen identifiera personalekonomiska problem. På grundval av dessa problembeskrivningar kan lösningar lyftas fram som förhoppningsvis bidrar till en effektivare organisation.

Det är viktigt att i detta sammanhang uppmärksamma de nya bestämmelserna som innebär att privata arbetsgivare, kommuner, kommunalförbund och landsting är skyldiga att redovisa de anställdas sjukfrånvaro i förvaltningsberättelsen från och med den 1 juli år 2003. Det innebär i korthet att förvaltningsberättelsen under avsnittet väsentliga personalförhållanden särskilt ska innehålla upplysningar om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret.⁸

Viktiga förhållanden för bedömning av utveckling och tillstånd

I detta avsnitt redovisas övriga sådana förhållanden eller tillstånd som är viktiga när kommunens eller landstingets förväntade framtida utveckling ska bedömas. Här redovisas eventuella upplysningar om händelser av väsentlig betydelse som inträffat efter räkenskapsårets slut.

Framtidsbedömning

Under detta avsnitt görs en framtidsbedömning. I denna bör framgå vad som faktiskt är känt om framtiden och vilka förväntningar som finns på den utifrån konkreta och kända förhållanden. Framtidsbedömningen kan med fördel kopplas till de styrdokument (budget) som redan är framtagna.

6.2 Övriga nödvändiga delar i årsredovisningen

Andra delar som enligt lagstiftningen och god redovisningssed bör ingå i årsredovisningen är:

- Finansiella rapporter för kommun/landsting och koncern
- Tilläggsupplysningar
- Djuplodande och jämförande finansiell analys
- Sammanställd redovisning
- Verksamhetsredovisning
- Politiska kommentarer
- Revisionsberättelse

Därutöver kan olika tematiska redovisningar förekomma.

Finansiella rapporter

De finansiella rapporterna bör om möjligt samlas på ett uppslag. Ett sådant presentationsätt ger en förbättrad överblick. Det finns även ett antal andra krav som bör ställas på de finansiella rapporterna:

⁸ För vidare läsning, se kapitel 2

- Resultaträkningen och balansräkningen ska följa de krav som ställs i den kommunala redovisningslagen. Där anges uppställningsformer och dessa får bara förändras genom att extra rader tillfogas för att höja informationsvärdet på rapporterna. Inga av de ursprungliga raderna får plockas bort.
- Rapporterna bör i årsredovisningen layoutas på sådant sätt att det klart och tydligt framgår vad som är rubrikader, resultat- och balansrader och summarader.
- För att öka läsbarheten kan rapporterna med fördel redovisas i miljoner kronor med en decimal.
- Resultaträkningen bör i kolumner innehålla redovisningen för åtminstone de tre senaste åren och årets budgetavvikelse bör finnas med.
- Man bör överväga vad som ska redovisas i de finansiella rapporterna respektive i notapparaten. Rapporterna bör inte överbelastas, utan istället bör noterna utvecklas. Detta innebär att noterna fokuseras, vilket kommer att främja principen om öppenhet.

Ett antal kommuner och landsting har valt att inkludera de finansiella rapporterna i förvaltningsberättelsen. Med utgångspunkt från lagstiftningens syfte och struktur bör dessa ej placeras i förvaltningsberättelsen utan på annan plats i årsredovisningen.

Tilläggsupplysningar

Med tilläggsupplysningar avses dels beskrivning av tillämpade redovisningsprinciper och dels noter till de finansiella rapporterna. Dessa upplysningar bör lämnas både för kommun/landsting och sammanställd redovisning. Väsentligt för goda tilläggsupplysningar är att de främjar principen om öppenhet. Det innebär att speciellt noterna ska vara uppbyggda på ett sådant sätt att de systematiskt och informativt beskriver varje resultat- eller balansrad i de finansiella rapporterna. Noterna bör dock inte överbelastas med information, utan ska innehålla den mängd som behövs för att användaren av noterna ska kunna bedöma kommunens resultat och ställning.

Ytterligare information om hur tilläggsupplysningar bör utformas lämnas i rådets idéskrift nr 4 Tilläggsupplysningar till de finansiella rapporterna – praxis, idéer och exempel.

Djuplodande och jämförande finansiell analys

Den finansiella analysen bör ha en tydlig struktur. En struktur skapar kontinuitet och är pedagogisk, vilket möjliggör en ökad förståelse för den finansiella utvecklingen och ställningen. Tillämpning av en specifik modell ger möjligheter till lärande och kunskapsutveckling hos användarna. Det är otillfredsställande om den finansiella analysen består av till synes lösryckta kommentarer till de tre finansiella rapporterna.

Den finansiella analysen handlar om att vrida och vända på uppgifterna i de finansiella rapporterna för att därigenom förmedla ett annorlunda perspektiv och bidra till fördjupade insikter. Dessutom bör kompletterande och mer detaljerade analyser av kommunen/landstinget utarbetas. Dessa bör bygga på att jämförelser över tiden görs i syfte att kartlägga utvecklingstendenser och identifiera finansiella problem. Trendbeskrivningarna skapar förutsättningar för att bedöma utvecklingen under en kommande period och ger underlag för att besluta om och vidta åtgärder för att hantera eventuella problem. Redovisningen minskar osäkerheten i de svåra, men nödvändiga, framtidsbedömningar som måste göras. En förutsättning för att analysen ska vara användbar är en konsekvent redovisning över tiden. Stora krav måste ställas på enhetlighet över tiden avseende tillämpade redovisningsprinciper. Analysen bör också präglas av principerna om öppenhet och väsentlighet.

En god djuplodande finansiell analys utmärks av ett antal kriterier:

- Tydlig idé och struktur
- Objektivitet
- Kontinuitet och pedagogik
- Öppenhet och väsentlighet
- Syftar till att identifiera eventuella finansiella problem
- Avstämning mot kommunallagens krav på god ekonomisk hushållning
- Avstämning mot det lagstadgade balanskravet

En årsredovisning bör med fördel också innehålla någon typ av jämförande finansiell analys. Identifiering av likheter och skillnader med andra jämförbara organisationer är ytterligare ett underlag för den egna enhe-

tens utveckling. Det är dock viktigt att jämförelserna säkras genom att redovisningsprincipiella olikheter justeras mellan de jämförda enheterna.

Sammanställd redovisning

Avsnittet ska innehålla en presentation och analys av de redovisningsenheter som ingår i den sammanställda redovisningen. Analysen bör syfta till att belysa eventuella risker som föreligger för kommunen eller lands-tinget som ägare.

Vidare är det angeläget att en fokusering sker på om bolagen bidra till att uppfylla kommunallagens krav på god ekonomisk hushållning.

Verksamhetsredovisning

När det gäller verksamhetsredovisningen bör den ekonomiska redovisningen ha en framträdande roll och vara begriplig. Enkla resultaträkningar som visar intäkter, kostnader och resultat ska finnas. Redovisningar ska innebära att såväl årets resultat som utfall mot budget tydligt framgår. Även eventuella investeringsprojekt bör redovisas.

Det finns även ett antal andra områden som bör belysas och analyseras i verksamhetsredovisningen, nämligen:

- Måluppfyllelse
- Årets viktiga händelser
- Prestationer och kvalitet
- Framtidsbedömning med utgångspunkt från årets resultat

Politiska kommentarer

Årsredovisningen handlar om politisk styrning. Ett uttryck för detta är att årsredovisningen innehåller en kommentar till året som gått författad av kommunstyrelsens ordförande. Ännu bättre är det om även oppositionsrådet kommer till tals.

Revisionsberättelse

Revisionsberättelsen ska finnas med i årsredovisningen, utformad utifrån lagstiftarens krav och god revisionssed.

Tematiska redovisningar

Olika tematiska redovisningar ger ett bredare perspektiv på kommunens ekonomi och verksamhet. En sådan tematisk redovisning som bör finnas med är miljöredovisning. Den kan dock placeras i ett eget avsnitt. Vidare kan under rubriken behandlas en eller flera särskilda frågor som har varit föremål för mycket diskussion under det gångna året.

Det är dock viktigt att inte överbelasta årsredovisningen med tematiska redovisningar, eftersom det kan innebära att det finns en risk för informationsöverbelastning vilket i sin tur kan leda till att användaren av årsredovisningen inte klarar att ta till sig den nödvändiga information som enligt lag och god redovisningssed ska finnas i årsredovisningen.

6.3 Särskilda kvaliteter – erfarenhet av forskning och användning

Det finns ett antal särskilda kvaliteter som utifrån erfarenhet av forskning och användning bör belysas och lyftas fram i årsredovisningen.

En sådan kvalitet är att årsredovisningen ska förmedla känslan av att händelser och tillstånd har återgivits på ett öppet sätt. En operationalisering av kriteriet öppenhet är att redovisningar av tillämpade principer återfinns och att innebörden av specifika ord och begrepp förklaras. En annan viktig aspekt vid upprättandet av årsredovisningen är väsentlighet. Årsredovisningen och dess texter bör vara koncentrerade och väl genomarbetade. Om inte särskilda argument finns för motsatsen så bör inte årsredovisningen vara för omfattande.

En annan kvalitet är att förklaringar av använda begrepp och redovisningsprinciper ska vara intresseväckande och pedagogiska. Det tillfälle som årsredovisningen utgör för att utbilda användare av skilda slag i ekonomi ska tas tillvara.

Jämförelser över tiden och med andra, såväl finansiellt som verksamhetsmässigt, bör fokuseras i årsredovisningen. Jämförelser är en genväg till kunskap och denna möjlighet borde begagnas i högre grad.

Ytterligare en kvalitet på årsredovisningen är sammanfattande redovisningar. Här avses redovisningar av ekonomisk och verksamhetsmässig utveckling som visar utvecklingen under den senaste fem- eller kanske till

och med tioårsperioden. Uppställningarna kan lämpligen placeras i början eller slutet av årsredovisningen, exempelvis på insidan av omslaget.

6.4 Fortsatt utveckling nödvändig

Till sist bör det poängteras att det är viktigt att professionen i kommuner och landsting i samarbete med revisionen verkar för att förvaltningsberättelsen och årsredovisningen upprättas enligt gängse lagstiftning och rekommendationer. Det är också viktigt att enskilda kommuner och landsting i framtiden söker nya lösningar eller innovationer i årsredovisningen för att säkerställa att den information som lämnas i handlingen ger en rättvisande bild av kommunens eller landstingets förutsättningar för att bedriva en god verksamhet i kombination med god ekonomisk hushållning.



Framtida trender eller
innovationer
i årsredovisningen

Den kommunala årsredovisningen har sedan tjugo år tillbaka utvecklats både innehålls- och utseendemässigt. Det som en gång var ett antal ihopbundna siffermässiga rapporter är nu i många kommuner och landsting professionellt layoutade dokument som ger en flerdimensionell beskrivning av verksamhet och ekonomi såväl under det gångna året som över tiden. De senaste åren har också ett framtidsperspektiv tillfogats i många årsredovisningar.

Frågan är vad som kommer att hända med den kommunala årsredovisningen de närmaste tjugo åren. Detta är svårt att uttala sig om, därför att det till stor del hänger samman med vilken typ av framtida verksamhet som kommuner och landsting kommer att ansvara för. Låt oss ändå förutsettningslöst göra ett försök att filosofera kring eventuella framtida trender eller innovationer i den kommunala årsredovisningen.

Förvaltningsberättelsen håller en lägsta godtagbar standard

En önskvärd eller nödvändig utvecklingstrend när det gäller den kommunala årsredovisningen är att förvaltningsberättelsen utvecklas och blir mer enhetlig. Ett scenario är att det skapas formella och informella regler för vad som är lägsta godtagbara standard för förvaltningsberättelsen i den kommunala årsredovisningen. För att uppnå detta är det nödvändigt att innehållet i förvaltningsberättelsen granskas hårdare av kommunens eller landstingets revisorer.

En mer enhetlig förvaltningsberättelse kommer i sin tur att innebära positiva effekter för jämförelsen av olika kommunala redovisningsenheter, eftersom innehållet i förvaltningsberättelsen säkerställer att viss typ av information finns tillgänglig i årsredovisningen.

Den kommunala särarten fokuseras

En annan tänkbar framtida trend som redan har kunnat urskiljas i ett antal kommuners och landstings årsredovisningar är att den kommunala särarten eller syftet med kommunens eller landstingets verksamhet fokuseras i allt större utsträckning. Operationellt innebär detta att årsredovisningen i större utsträckning inriktas mot att beskriva prestationer och kvalitet. Det kommer att handla om att redovisa vilken output kommunen eller landstinget lämnar i form av kvantitativ och kvalitativ verksamhet.

Detta ska sedan i sin tur ställas mot inputen i form av de skatteuttag och de avgifter som kommunen eller landstinget tar ut av sina medborgare. Ett annat sätt att beskriva det hela är att årsredovisningen i större utsträckning kommer att handla om vad kommuninvånarna får för verksamhet för sina insatta medel i form av skatter och avgifter. För att uppnå detta kommer olika typer av kvalitetsbedömningar och servicemätningar troligtvis att bli vanligare i framtiden och delar av dessa kommer att användas i årsredovisningen för att beskriva kommunens output i form av kvalitativ verksamhet.

Ett annat uttryck för den kommunala särarten kan vara att kommuner och landsting i årsredovisningens texter och analyser tydligare sätter in kommunen eller landstinget i sitt sammanhang. Det kommer att handla om att tydligare beskriva verksamhet och ekonomi utifrån ett politiskt perspektiv.

Tydligare återkoppling mot olika typer av styrdokument

De kommuner och landsting som gör en återkoppling mot olika typer av verksamhetsmässiga och finansiella mål i årsredovisningen blir allt fler till antalet. Det finns inget som talar mot att denna trend kommer att fortsätta. I dagsläget är dock beskrivningen av måluppfyllelsen spridd över stora delar av årsredovisningen, vilket innebär att det oftast är svårt att göra en samlad bedömning av om kommunen eller landstinget har lyckats med att leva upp till sina mål i de olika styrdokumenterna.

Nästa steg i utvecklingen är kanske att det i årsredovisningen görs någon form av totalbedömning av hur väl kommunen eller landstinget har lyckats att leva upp till sina styrdokument och de målsättningar som finns i dessa. Det kan handla om både kort- och långsiktiga mål. För att detta ska vara möjligt krävs dock att styrdokumenterna utvecklas till att verkligen innehålla mätbara kvantitativa och kvalitativa mål.

Professionens egen uppfattning blir tydligare

Dagens årsredovisningar är i många fall ganska otydliga när det gäller vad som är politiska viljeinriktningar och vad som är professionella analyser. För att öka tydligheten och stärka principen om öppenhet kan det vara en fördel om både professionens egen uppfattning och politiska viljeinriktningar på ett naturligt sätt kan få komma fram i årsredovisningen.

En trend i denna riktning är att allt fler ekonomichefer eller motsvarande väljer att skriva under den finansiella eller ekonomiska analysen i årsredovisningen. I den har de utifrån sin profession gjort en bedömning av kommunens eller landstingets förmåga att möta finansiella svårigheter både på kort och på lång sikt. Detta kan då ställas mot den politiska uppfattningen av situationen och på så sätt bidra till en ökad öppenhet som ökar möjligheten att ge en rättvisande bild av kommunens finansiella situation.

Oberoende bedömningar inkluderas i årsredovisningen

Det finns exempel på kommuner och landsting som under de senaste åren har inkluderat oberoende bedömningar av kommunens eller landstingets verksamhet och ekonomi i sina årsredovisningar. Detta är ett sätt att öka öppenheten och därmed stärka trovärdigheten kring kommunens eller landstingets egna analyser. Exempel på oberoende bedömningar är skrivningar från revisionen, ratinginstituts bedömning av kommunen eller landstinget, jämförande finansiella profiler eller andra jämförelser gjorda av externa intressenter.

Det är en tänkbar framtida trend att dessa typer av oberoende bedömningar ökar i årsredovisningen. Det är dock viktigt att de med hänsyn till risken för informationsöverbelastning förblir bilagor och inte sväller i omfång. Det är också viktigt att inte kommunen eller landstingets egen profession låter dessa oberoende bedömare ta över i årsredovisningen, utan att den fortsätter att utveckla sina egna analyser.

Nya modeller/metoder för att bedöma kommunen eller landstingets starka och svaga sidor

En inte alltför vågad gissning är att det i framtiden utvecklas ett antal nya analysmodeller för att bedöma både kommunens eller landstingets verksamhet och ekonomi.

En sådan tänkbar modell är Value reporting (värderapportering). Detta är en modell eller analysmetod som i dagsläget tillämpas av företag som sysslar med kommersiell verksamhet och på något sätt värderas på marknaden. Metoden går i korthet ut på att finna olika viktiga faktorer som är värdeskapande för företaget och sedan på ett begripligt och pedagogiskt sätt förmedla dessa till omvärlden. Det handlar om att kommunicera med

omvärlden och förmedla de goda värden som inte finns i den finansiella redovisningen. En tänkbar framtida tillämpning av denna modell i den kommunala sektorn skulle vara att bestämma vilka faktorer som ger medborgarnytta för kommuninvånarna. När detta har gjorts, gäller det att redovisa hur dessa värdeskapande faktorer utvecklas. Detta kan med fördel göras i årsredovisningen.

En annan modell som redan har börjat tillämpas i den kommunala sektorn är balanserad styrning. En fortsatt utveckling är att en avstämning av det balanserade styrkortet sker i årsredovisningen, allt för att ge en sådan flerdimensionell bild av kommunens eller landstingets verksamhet.

Några kommuner och landsting har i sina årsredovisningar börjat redovisa olika typer av benchmarking – jämförelser. Att kunna positionera kommunerna eller landstingen i förhållande till varandra ger ytterligare en dimension av hur såväl verksamhet som ekonomi utvecklas i den studerade organisationen. Detta kan bidra till att identifiera både verksamhetsmässiga och finansiella problem i den egna organisationen som inte tydliggörs i de mer traditionella analyserna över tiden.

Framtidsbedömning med koppling mot dåtiden

En tänkbar utvecklingslinje är att det sker en starkare koppling mellan framtid och dåtid i olika analyser. Redovisningen har ju till uppgift att beskriva båda dessa perspektiv. Dåtiden handlar om att ge en bild av hur kommunen eller landstinget historiskt har skött sin ekonomi och verksamhet. Framtiden ska ge en bild av kommunens eller landstingets förutsättningar för en långsiktigt gynnsam utveckling. Genom att koppla ihop dåtid och framtid bör kvalitén öka på framför allt framtidsbedömningen. Ett historiskt perspektiv som belyser olika trender och utvecklingslinjer hos den studerade enheten ligger då till grund för att bestämma vilka möjligheter enheten har att möta eventuella problem på både kort och lång sikt. Redovisningen ligger till grund för ett lärande och bidrar förhoppningsvis till ökad effektivitet.

Förbättrat webbgränssnitt

Allt fler kommuner och landsting publicerar årsredovisningen på sitt intranet och sin hemsida. Detta ställer bl a krav på att årsredovisningen är läs-

vänlig i webbmiljö. De flesta kommuner och landsting använder sig idag av en s.k. Pdf-fil utan några direkta sökmöjligheter. Filen är ofta en kopia av den tryckta årsredovisningen, vilket oftast innebär att den inte fungerar speciellt bra i webbmiljö. Ett typiskt fel är att texten är för liten i årsredovisningen, vilket kräver att läsaren måste förstora upp sidan till minst 150 procent. Detta får till konsekvens att bara en bråkdel av sidan ryms på skärmen och det blir svårt att få en överblick över sidan. En annan brist med Pdf-filen är att det är svårt att hitta i den om sökmöjligheter saknas.

Det finns därför anledning att tro att när det gäller framtida publicering av årsredovisningar på webben kommer det att ske en snabb utveckling av hur årsredovisningen ska utformas för att både bli sökvänlig och läsvänlig i webbmiljö. Den ska också vara utskriftsvänlig, så att användaren kan skriva ut den från webben. Kanske kommer det i framtiden handla om att producera en tryckt variant av årsredovisningen och en variant för hemsidan?

Tematiska redovisningar

En trend de senaste åren har varit att antalet tematiska redovisningar eller ”bokslut” har ökat omfattnings- och antalsmässigt i årsredovisningen. Exempel på sådana är miljöredovisning, välfärdsbokslut, kvalitetsbokslut, redovisning av tjänstegarantier, visionsuppföljningar, patientbokslut, demokrati-bokslut, barnbokslut, balanserat styrkort, jämställdhetsbokslut, human-kapital eller personalbokslut och så vidare. I dagsläget finns inget som tyder på att denna trend inte kommer att fortsätta. Frågan är om detta är odelat positivt? Visserligen bidrar dessa typer av redovisningar till att ge en mer flerdimensionell bild av kommunen eller landstinget, men det har också som tidigare nämnts, medfört att årsredovisningen i många kommuner och landsting innehåller mycket information. Det innebär att det finns en risk för informationsöverbelastning, vilket i sin tur kan leda till att användaren inte klarar av att ta till sig den nödvändiga information som enligt lag och god redovisningssed ska finnas i årsredovisningen. Speciellt allvarligt kan det bli om informationsöverflödet i årsredovisningen bidrar till att en fullmäktigeledamot inte kan fokusera på den information som är direkt nödvändig för att hon eller han ska kunna ta ställning till frågan om ansvarsfrihet.

Med utgångspunkt från ovanstående resonemang blir kanske nästa steg i utvecklingen att definiera vilka tematiska redovisningar som ska lyftas fram i årsredovisningen och vilka som med fördel kan redovisas i annan form.

Olika målgrupper kräver olika årsredovisningar

I ett antal kommuner har det sedan några år tillbaka producerats kortfattade versioner av årsredovisningen. Denna typ av information har riktat sig först och främst till kommuninvånarna och utgjort ett komplement till den mer traditionellt omfattande årsredovisningen som har kommunfullmäktige som målgrupp. Ett tänkbart framtida scenario är att kommuner och landsting kommer att redovisa det gångna året i olika typer av årsredovisningar. Dessa kan då riktas mot olika målgrupper och innehåller olika typ av information.

Sammanfattningsvis, viktigt med balans i årsredovisningen

En risk med innovationer och nya trender är att det leder till att årsredovisningen belastas med alltför mycket information, vilket i sin tur kan leda till att användaren inte klarar av att ta till sig den nödvändiga information som enligt lag och god redovisningssed ska finnas i årsredovisningen. Det är därför viktigt att poängtera att det bör finnas en balans mellan ekonomi och verksamhet i årsredovisningen. Dess huvuduppgift är att vara en beskrivning och analys av kommunens ekonomiska utveckling och ställning. Årsredovisningen ska handla om relationen mellan verksamhet och ekonomi, och inte en allmän beskrivning av verksamhetens mål och innehåll.

LITTERATUR

An introduction to modern financial reporting theory,
Brian A. Rutherford, PCP, 2000.

**Externredovisning i kommuner och landsting
– En studie av redovisningspraxis,**
Referensgruppen i redovisning, 1995, författare Hans Petersson.

Finansiell bedömning – tre perspektiv,
Björn Brorström, Katarina Orrbeck och Hans Petersson,
Studentlitteratur, 1999.

Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning,
Björn Brorström, Ola Eriksson och Anders Haglund,
Studentlitteratur, 2003

**Kriterier för vad en god förvaltningsberättelse
och årsredovisning bör innehålla,**
Komrev, 2001.

**Tilläggsupplysningar till de finansiella rapporterna
- Praxis, idéer och exempel,**
Rådet för kommunal redovisning, 2001, författare Hans Petersson.

Är de påkostade årsredovisningarna bäst?
Björn Brorström och Katarina Orrbeck, KFi, Juryrapport 2, 2002.

Bilaga 1: Exempel på förkortad finansiell analys

1

Förkortad finansiell analys
2000-2002

Den förkortade finansiella analysen som presenteras på följande sidor ska ses som en sammanfattning av kommunens finansiella ställning och utveckling under perioden 2000-2002. Den bygger dock på samma finansiella analysmodell som används i övriga delar i årsredovisningen, nämligen perspektiven resultat – kapacitet och risk – kontroll.

Kommunen

Resultat – kapacitet

Under 2002 tog Svetorp kommuns löpande driftsverksamhet exklusive avskrivningar och finansnetto i anspråk 91,8% av skatteintäkter och generella statsbidrag. Avskrivningarnas andel var 5,0% och finansnettot tog i anspråk 1,0%. Tillsammans tog de löpande nettokostnaderna 97,8% av kommunens skatteintäkter och statsbidrag. Det innebar att kommunen hade drygt två procentenheter lägre kostnader än intäkter under året och att ett positivt resultat på 7,7 mkr eller 2,2% av skatteintäkter och generella statsbidrag redovisades. Detta var kommunens starkaste finansiella resultat på många år och i paritet med kommunens resultatmål avseende god ekonomisk hushållning.

Jämfört med budget redovisade kommunen ett överskott med 5,8 mkr, då årets budget inklusive tilläggsanslag uppgick till 1,6 mkr. Överskottet mot budget var dock enbart hänförligt till finansiella poster i form av högre skatteintäkter och bidrag än beräknat. Kommunens nämnder eller verksamhet redovisade en negativ budgetavvikelse på 2,3 mkr, vilket dock var en liten avvikelse med tanke på en bruttoomslutning på över 400 mkr.

Kommunens resultat har förbättrats med 18 mkr sedan 1997, då kommunen redovisade ett resultat på 10 mkr. Förklaringen till detta var att kommunens skatteintäkter ökade med i genomsnitt 7%. Eftersom kommunens nettokostnader inte ökade i samma utsträckning (5,5% per år), har balansen mellan de löpande intäkterna och kostnaderna successivt förbättrats.

Årets resultat på 7,7 mkr har dock påverkats i positiv riktning av engångsposter på ca 4 mkr i form av olika anställningsstöd och 200-kronan från staten. Till viss del erhåller kommunen detta stöd också under 2003, men därefter finns inget sådant stöd föreslaget, vilket innebär att andra finansieringskällor måste finnas om kommunens verksamhet ska kunna hållas oförändrad.

Nettoinvesteringarna uppgick under 2002 till 14,9 mkr. När den löpande verksamheten och räntekostnader var finansierade hade kommunen 25,9 mkr kvar av skatteintäkterna. Det innebar att samtliga årets nettoinvesteringar kunde skattefinansieras och att återstående skatteintäkter kunde användas för att amortera en del av kommunens långfristiga skulder och stärka likviditeten något.

Soliditeten uppgick 2002 till 61%, vilket var en förstärkning från föregående år med 3 procentenheter. Förklaringen till detta var att årets resultat på 7,7 mkr bidrog till att det egna kapitalet ökade med 4 procentenheter samtidigt som årets låga investeringsvolym på 14,9 mkr bidrog till att kommunens anläggningstillgångar minskade med 1 procentenhet. En förklaring till att anläggningstillgångarna minskade under 2002 var att kommunen medvetet drog ner på investeringstakten, efter ett antal år med relativt stora investeringar.

Kommunens långfristiga skulder under 2002 minskade med 7,6 mkr och uppgick till 69,5 mkr. Förklaringen till minskningen var som tidigare nämnts det relativt goda finansiella resultatet i kombination med en låg investeringsvolym, vilket bidrog till att det fanns skatteintäkter kvar till att amortera de långfristiga skulderna. Årets minskning av de långfristiga skulderna var viktig, eftersom den ökar möjligheterna för kommunen att möta större investeringsbehov i framtiden.

Kommunen i siffror 2000-2002

mkr	2000	2001	2002
Bruttoomsättning	386,0	413,0	437,0
Balansomslutning	321,0	334,0	332,0
Investeringsvolym	21,5	30,8	14,9
Skattesatser (kr)			
– Primärkommunal	21,14	21,14	21,49
– Totalkommunal (inkl. kyrkoskatt)	32,16	32,97	33,32

Kommun/Finansiella nyckeltal 2000-2002

Resultat och kapacitet	2000	2001	2002
Nettokostnadsandel ink finansnetto	98,6%	98,1%	97,8%
Årets resultat (mkr)	4,4	6,4	7,7
Årets resultat/Skatteintäkter	1,4%	1,9%	2,2%
Självfinans.grad av investeringarna	128%	83%	174%
Soliditet	59%	58%	61%
Risk och kontroll	2000	2001	2002
Kassalikviditet	55%	67%	69%
Finansiella nettotillgångar (mkr)	-85	-90	-78
Borgensåtagande (mkr)	185	186	226
Budgetavvikelse, resultat 2 (mkr)	2,8	2,8	5,9
Balanskravet uppfyllt	Ja	Ja	Ja

Risk och kontroll

Kommunens likviditet i form av kassalikviditet stärktes under året från 67% till 69%. Sammanfattningsvis bedöms den finansiella beredskapen på kort sikt vara tillfredsställande. Några risker på kort sikt föreligger inte i dagsläget, trots att kassalikviditeten understiger 100%. Förklaringen till detta är att en tredjedel av kommunens kortfristiga skulder utgörs av en semesterlöneskuld som inte kommer att omsättas under det närmaste året.

Kommunens totala borgensåtagande uppgick under 2002 till 226,1 mkr. Av dessa var 217 mkr beviljade till kommunens helägda bostadsbolag Svetorp Bostäder AB och 9 mkr till kommunens helägda energiverk Svetorp Energiverk AB. Någon större risk avseende borgensåtagandena till energiverket föreligger inte, eftersom bolaget för närvarande har en stabil finansiell ställning. När det gäller bostadsbolaget föreligger en viss bedömd risk, då bolaget de senaste åren har visat relativt svaga resultat trots hög uthyrningsgrad. Bolagets soliditet är också låg, jämfört med liknade allmännyttiga bostadsföretag.

Svetorps kommun hade i ursprungliga fullmäktigebudgeten för år 2002 en finansiell målsättning på att 1,0% av skatteintäkterna skulle finnas

kvar när verksamheten var finansierad. Utfallet blev 2,2%, vilket innebär att kommunen klarade sin finansiella målsättning.

Budgetföljsamheten har i Svetorp under de senaste åren utvecklats i positiv riktning både på övergripande nivå och för de flesta nämnderna. Några större budgetavvikelser har inte redovisats under de två senaste åren.

Balanskrav och god ekonomisk hushållning

Svetorps kommun har uppfyllt det lagstadgade balanskravet sedan starten 2000. Så var också fallet under 2002, då ett resultat på 7,7 mkr redovisades. Ur balanskravsynpunkt var det ett skönt resultat, då det inte innehöll några poster som ska justeras enligt balanskravet.

I kommunalagens 8 kap 1 § stadgas det att en kommun ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet. Exakt vad god ekonomisk hushållning innebär varierar från organisation till organisation. För Svetorp kommuns del har de senaste årens positiva utveckling inneburit att kommunen har kommit allt närmare en god ekonomisk hushållning. Till exempel var årets resultat på 2,2% av skatteintäkter och generella statsbidrag i paritet med kommunens långsiktiga resultatmål för att uppfylla god ekonomisk hushållning. Kommunens kort- och långsiktiga betalningsberedskap eller kapacitet bör dock stärkas ytterligare ca 10-15% för att god ekonomisk hushållning ska sägas föreligga för dessa två perspektiv.

Sammanställd redovisning (Koncernen)

Koncernen Svetorp kommun omsatte under 2002 ca 430 mkr. Årets resultat uppgick till 7,9 mkr varav Svetorp kommun stod för 7,7 mkr och Svetorp Bostäder för 0,2 mkr. Svetorp Energiverk redovisade ett nollresultat.

Koncernen har under år 2002 förbättrat sitt finansiella resultat marginellt från 7,8 mkr till 7,9 mkr. Förklaringen till detta var att enbart kommunen förbättrade sitt resultat med 1,3 mkr, eftersom Svetorp Bostäder försvagade sitt resultat med 1,2 mkr och Svetorp Energiverk redovisade ett oförändrat nollresultat.

Soliditeten har under senare år varit relativt oförändrad inom koncernen. År 2002 uppgick den till 37%, vilket var en försvagning med en procentenhet jämfört med föregående år. Förklaringen till detta var att Svetorp Bostäder investerade i ett nytt bostadsområde under 2002 (Hant-

verkaren), vilket inte kunde finansieras med egna medel, utan finansierades med främmande kapital.

Sammanställd redovisning i siffror 2000-2002

(mkr)	2000	2001	2002
Bruttoomsättning	411	440	471
Balansomslutning	516	537	568
Investeringsvolym	26	40	48

Årets resultat för bolagen i koncernen 2000-2002

(mkr)	2000	2001	2002
Svetorps kommun	4,4	6,4	7,7
Svetorp Bostäder AB	0,0	1,4	0,2
Svetorp Energiverk AB	0,0	0,0	0,0

Sammanställd redovisning/Fin. nyckeltal 2000-2002

Resultat och kapacitet	2000	2001	2002
Nettokostnadsandel inkl. finansnetto	98,7%	97,6%	97,7%
Årets resultat (mkr)	4,4	7,8	7,9
Självfinans.grad av investeringarna	104%	74%	54%
Soliditet	38%	38%	37%
Risk och kontroll	2000	2001	2002
Kassalikviditet	63%	74%	79%

Bilaga 2: Djuplodande praxisstudie kring
informationsinnehållet årsredovisningen

1

Praxisstudiens innehåll,
syfte och metod

Syftet med denna praxisstudie är att djuplodande kartlägga och beskriva informationsinnehållet i ett antal utvalda områden i den kommunala årsredovisningen som innehåller information som är viktig när en kommuns eller ett landstings ekonomi och verksamhet ska bedömas. De studerade delarna är valda utifrån tidigare studier om redovisningens innehåll och idealmodeller¹. Kapitlet är uppdelat i följande avsnitt: övergripande struktur och omfattning, omvärldsanalys, finansiell analys eller modell, finansiella rapporter inklusive tilläggsupplysningar, god ekonomisk hushållning och balanskrav, personalredovisning, tematiska redovisningar, verksamhetsredovisning, sammanställd redovisning och politiska kommentarer.

Kartläggningen av praxis baseras på 40 utvalda kommuner och fem landsting, som enligt urvalssättet representerar ett snitt av Sveriges kommuner och landsting. De utvalda kommunerna har valts slumpmässigt ur olika grupper i den så kallade kommungruppsindelningen som har tagits fram av Svenska kommunförbundet och som utgår från folkmängd, tätortsgrad, näringsstruktur och invånare/km². De kommunerna och landstingen finns redovisade i kapitel 1 i denna skrift.

Tillvägagångssättet för studien har varit att läsa, studera och kategorisera de utvalda kommunernas och landstingens årsredovisningar för 2001.

En sammanfattande version av denna bilaga finns redovisad i kapitel 4 i denna skrift.

¹ An introduction to modern financial reporting theory, Brian A. Rutherford, PCP, 2000.
Finansiell bedömning – tre perspektiv, Brorström, Orrbeck och Petersson, Studentlitteratur, 1999.
Är de påkostade årsredovisningarna bäst?, Brorström och Orrbeck, KFi, Juryrapport 2, 2002.
Kriterier för vad en god förvaltningsberättelse och årsredovisning bör innehålla, Komrev, 2001.

2

Omfattning, struktur och
utseende på årsredovisningen

Den kommunala årsredovisningen omfattar i de allra flesta fall 45-60 sidor. Dock finns det bland de granskade kommunernas och landstingens årsredovisningar exempel från 30 till 80 sidor.

I nästan alla årsredovisningarna återfinns översiktliga innehållsförteckningar. Av dessa framgår att den finansiella redovisningen för kommunen eller landstinget i genomsnitt upptar ca en tredjedel av årsredovisningens totala utrymme. Mellan en tredjedel och hälften används till verksamhetsredovisning och resterande utrymme åtgår till sammanställd redovisning, fakta om kommunen, politiska kommentarer, personalredovisning och tematiska redovisningar. Variationen är dock mycket stor. I många kommuner och landsting tillåts t ex den ekonomiska eller verksamhetsmässiga redovisningen dominera årsredovisningen på bekostnad av övriga områden. Även inom vissa områden finns obalanser storleksmässigt. Speciellt vanligt är detta inom verksamhetsredovisningen, där det i många årsredovisningar inte finns något samband mellan verksamhetens storlek och betydelse och det utrymme den ges i verksamhetsredovisningen. Små verksamheter dominerar oftast på bekostnad av de större verksamheterna.

Vid genomgången av årsredovisningarna kan det konstateras att årsredovisningen kan struktureras på många sätt. Någon generell modell går inte att urskilja, men vissa gemensamma drag kan urskiljas. Nästan alla kommuner och landsting placerar sin politiska kommentar på de första sidorna. Verksamhetsredovisningen placeras av merparten av kommunerna efter den finansiella redovisningen, medan landstingen tenderar att placera sin verksamhetsredovisning före den finansiella redovisningen. Typiskt för den kommunala årsredovisningen är också att den nästan alltid innehåller någon form av organisationsschema ofta placerat ganska långt fram.

Drygt hälften av kommunerna har valt att grafiskt designa sin årsredovisning i något ordbehandlingsprogram. Därefter har den tryckts i en kopieringsmaskin och bundits ihop med klisterbindning eller ringmekanism. Några är enbart häftade. Vidare har de flesta av dessa kommuner en tryckt separat framsida i färg. Den andra hälften har valt att trycka sin årsredovisning på tryckeri och har i många fall anlitat någon för professionell layout. Det förefaller finnas ett samband mellan kvalitet på innehållet och kvalitet på grafiska designen. De kommuner och landsting som har kvali-

tativt svagare årsredovisningar har i stor utsträckning valt att själva kopiera sina årsredovisningar, medan goda kvalitativt innehållsmässiga årsredovisningar oftast har en genomtänkt grafisk design och är tryckta på ett externt tryckeri. En nyligen avslutad studie har mer vetenskapligt kommit fram till att årsredovisningar med påkostad layout uppfyller fler av uppställda innehållsmässiga kriterier än årsredovisningar utan påkostad layout².

Få kommuner och landsting anger i årsredovisningen om den riktar sig till någon annan målgrupp än fullmäktige. Vid genomgång av årsredovisningarna är det i stort sett omöjligt att avgöra om målgruppen är kommunfullmäktige, som enligt kommunallagen är den primära målgruppen. Studeras innehållet i årsredovisningen förefaller det som om de flesta kommuner och landsting har fler målgrupper än enbart fullmäktige. Ett exempel på detta är att många innehåller kartor i syfte att visa var kommunen ligger. En del kommuner och landsting lägger även en hel del kraft på att beskriva hur nämnderna/verksamheten är organiserade och vilka uppgifter dessa har. Det handlar således om sådan upplysande information som inte är nödvändig för att fullmäktige ska kunna beviljas ansvarsfrihet, utan utgörs av aspekter kopplade till externa intressenter.

² Se Är de påkostade årsredovisningarna bäst?, Brorström och Orrbeck, KFi, Juryrapport 2, 2002.

3

Omvärldsanalys

En omvärldsanalys har till uppgift att spegla hur yttre omständigheter påverkar kommunen eller landstinget. De första omvärldsanalyserna inom den kommunala sektorn initierades av några större kommuner i slutet av 1980-talet. Därefter har det blivit allt vanligare att kommuner och landsting i olika former, bl a årsredovisningen, analyserar och diskuterar vilka omvärldsfaktorer som påverkar ekonomin och verksamheten.

En förklaring till att omvärldsanalysen har utvecklats och används av fler kommuner och landsting är att när ekonomin blir kärvare, blir det viktigare att kunna förutsäga och redovisa hur olika faktorer kommer att påverka kommunen eller landstinget de närmaste åren. En annan förklaring kan vara att under lågkonjunkturen i mitten av 1990-talet minskade de generella statsbidragen reallt, samtidigt som skatteintäktsutvecklingen var mycket svag. Många kommuner och landsting insåg då hur beroende de är av konjunkturen och av statens ekonomi och förhållningssätt till den kommunala sektorn. Under just denna period blev också omvärldsanalysen ett hjälpmedel för att till viss del förklara kommunens eller landstingets, i många fall, svaga finansiella utveckling och ställning.

I årsredovisningen redovisar 70 procent av de granskade kommunerna och landstingen en omvärldsanalys. Det kallas dock bara undantagsvis för omvärldsanalys. Rubriksättningen på själva avsnittet varierar ganska kraftigt. Omfångsmässigt omfattar analysen två sidor i nästan samtliga kommuner och landsting.

Struktur- och innehållsmässigt skiljer det sig mellan de enskilda kommunerna och landstingen. Strukturmässigt går det att urskilja fyra strukturer på omvärldsanalysen. Innehållsmässigt finns tolv olika perspektiv eller områden som studeras och diskuteras i analyserna, varav nästan hälften lyfts fram i mer än 50 procent av kommunerna och landstingen.

Olika modeller eller struktur på omvärldsanalysen

Det går i de studerade årsredovisningarna att urskilja fyra typer av analyser utifrån vilka kommuner och landsting genomför sin omvärldsanalys. Dessa redovisas nedan.

Den övergripande analysen

Den mest tillämpade modellen är att de tre perspektiven befolkning, näringsliv och arbetsmarknad berörs i en gemensam analys. Vissa kommuner kom-

pletterar också dessa perspektiv med en analys av den samhällsekonomiska utvecklingen. Analysen skulle kunna beskrivas som någon slags grundanalys, där perspektiv som har stor påverkan på den kommunala ekonomin lyfts fram. Kommunerna börjar nästan alltid med en befolkningsanalys för att därefter avsluta med arbetsmarknad och näringsliv.

Den välstrukturerade analysen

Den välstrukturerade analysen bygger på ett i förhand givet mönster. Den inleds nästan alltid med en analys eller beskrivning av samhälls ekonomin varefter det följer en diskussion kring kommunsektorns utveckling. Därefter ventileras i vissa fall regionen eller länet. När de mer övergripande områdena är avslutade, analyseras perspektiv som befolkning, näringsliv, arbetsmarknad och bostadssituation. Modellen avslutas oftast med att en sammanfattande reflektion görs och i den ingår nästan alltid en framtidsbedömning.

Den totalintegrerade analysen

Den totalintegrerade analysen kännetecknas av att omvärldsanalysen vävs ihop med den finansiella analysen. Allra vanligast är att denna typ av analys inleds med en omvärldsanalys för att övergå till en mer traditionell resultat- och balansräkningsinriktad förändringsanalys. Några kommuner varvar dock omvärldsperspektiven med traditionella finansiella nyckeltal och begrepp.

Den ostrukturerade analysen

Den ostrukturerade analysen är egentligen ingen modell, eftersom omvärldsperspektiven återfinns på olika platser i årsredovisningen, utan att det verkar finnas någon logisk förklaring till strukturen. I vissa landsting verkar man dock ha skapat en viss struktur för att hantera omvärldsperspektiv enligt detta sätt. I dessa landsting fogas de olika omvärldsperspektiven ihop med andra analyser i årsredovisningen. I dessa landsting skulle man kunna säga att det finns en struktur i det ostrukturerade.

Vilka olika perspektiv innehåller omvärldsanalysen?

Vid granskningen av omvärldsanalysen utkristalliserar sig tolv olika omvärldsperspektiv eller områden som lyfts fram av kommuner och landsting. För det mesta utgör dessa perspektiv egna avsnitt i analysen, men i

några fall vävs de ihop med varandra. I genomsnitt berörs fyra till fem perspektiv i analysen. Nedan redovisas och diskuteras de vanligaste fokuserade perspektiven eller områdena. Procentsatsen inom parantes anger hur frekvent perspektivet är hos de kommuner och landsting som redovisar en omvärldsanalys i årsredovisningen. Det innebär till exempel att av de 70 procent av kommunerna och landstingen som har en omvärldsanalys är det 80 procent som redovisar ”befolkningsstruktur och dess utveckling”.

Befolkningsstruktur och dess utveckling (80 procent)

Det vanligaste perspektivet är en analys av befolkningsstrukturen och dess utveckling. Här finns tre olika varianter av analyser eller uppställningar. Den vanligaste varianten är att det redovisas ett antal tabeller eller diagram över befolkningen och dess utveckling med någon enkel kommentar. Den andra varianten står de kommuner och landsting för, som kommenterar om det finns några speciella trender eller annan utveckling som är värda att uppmärksamma. Man går ett steg längre och belyser även trender. Den tredje varianten är de kommuner och landsting som redovisar tabeller, lyfter fram utvecklingstendenser samt relaterar utvecklingen till kommunens/landstingets ekonomi och verksamhet.

Näringsliv och arbetsmarknad (75 procent)

Merparten av kommunerna gör en analys av hur arbetsmarknaden och näringslivet påverkar kommunen. I första hand sker en analys av arbetsmarknaden och olika slag av arbetslöshetstal. Påfallande ofta redovisas ungdomsarbetslösheten. Relativt vanligt är också att kommunens större företag diskuteras och redovisas under detta perspektiv. Oftast saknas i samband med dessa genomgångar hur det kan påverka kommunen om olika företag på orten upphör eller går i konkurs. De kommuner som lyckas lyfta fram detta höjer nivån på sin analys. Under perspektivet diskuteras också i flera fall pendlingsströmmar från och till kommunen.

Samhällsekonomisk utveckling (70 procent)

Vanligt förekommande är att någon typ av samhällsekonomisk analys görs inledningsvis i omvärldsanalysen. Data hämtas oftast från Kommun- och Landstingsförbundets skrifter eller från olika myndigheter. Oftast rör

det sig om ren kopiering av text, vilket kan medföra att just den samhälls-ekonomiska delen av omvärldsanalysen skiljer sig textmässigt från övriga delar i analysen. De kommuner och landsting som lyckas med sina analyser förefaller skriva en egen text kring den samhällsekonomiska utvecklingen. Avsnittet känns då mer integrerat med övriga avsnitt i omvärldsanalysen. Några kommuner och något landsting har gått steget längre när det gäller att beskriva den samhällsekonomiska utvecklingen genom att försöka härleda hur samhälls ekonomin påverkar eller kommer att påverka den egna organisationen. Denna typ av analys är inte helt lätt att genomföra, men de kommuner som kommit längst har lyckats skapa analyser som på ett intresseväckande sätt belyser hur starkt kommunen påverkas av utvecklingen i omvärlden.

Kommun- respektive landstingssektorns finansiella utveckling (50 procent)

Den samhällsekonomiska utvecklingen följs i vissa kommuner och landsting av en analys av kommunsektorn eller landstingssektorn. Här gäller samma resonemang som fördes under perspektivet samhällsekonomisk utveckling.

Framtiden ur ett omvärldsperspektiv (40 procent)

Ett perspektiv eller en analys som har blivit allt vanligare är att en samlad framtidsbedömning förekommer av kommunens eller landstingets möjligheter att bedriva god verksamhet i kombination med en så god ekonomi som möjligt. En förklaring till detta torde vara att det i KRL sedan 1998 är lagstadgat att kommuner och landsting i sin förvaltningsberättelse ska redovisa en framtidsbedömning av organisationen utifrån dagens situation.

De flesta framtidsanalyserna inriktas på att spegla vilka externa hotbilder som finns, dels i förhållande till kommun- eller landstingssektorn, och dels i förhållande till den egna enheten. Avsnittet placeras nästan alltid sist i omvärldsanalysen och utgör också i många fall en sammanfattning där tankar knyts samman.

Bostadsmarknad (35 procent)

Ett perspektiv som lyfts fram i kommuner är bostadsmarknaden. Det kan handla om hur lägenhetsbeståndet har utvecklats, men även tillgången på

tomter, framtida byggnationer o s v. Ofta används ett antal nyckeltal från det kommunala bostadsbolaget, t ex uthyrningsgrad. Ett gemensamt drag för de kommuner som analyserar bostadsmarknaden är att det helägda kommunala bostadsbolaget har någon form av problem. Oftast har bolaget för många eller för få lägenheter. Det är få kommuner som gör någon djupare analys av bostadsbeståndet och hur det på sikt kan påverka kommunens ekonomi.

Regionens eller länets utveckling (35 procent)

Ett ej så frekvent diskuterat perspektiv är regionens eller länets påverkan på den kommunala ekonomin. En förklaring till detta torde vara att det är svårt att finna information om hur just länets förhållanden påverkar den enskilda kommunen eller landstinget. I vissa kommuner diskuteras dock infrastruktur och andra faktorer ur ett regionalt perspektiv. Någon kommun redovisar också en sk finansiell profil som redogör för var kommunen befinner sig och hur den utvecklats finansiellt i förhållande till övriga kommuner i länet.

Det kommunala utjämningsystemet (25 procent)

Ett annat perspektiv som redovisas av ett mindre antal kommuner och landsting är det kommunala utjämningsystemets påverkan på kommunen eller landstinget. Perspektivet förefaller vara mindre diskuterat nu än för några år sedan. Förklaringen till detta kan bl a vara att någon större omläggning inte har gjorts de senaste åren.

Statens inverkan på den kommunala ekonomin (20 procent)

Ett perspektiv som ofta diskuterades i mitten av 1990-talet var hur staten påverkar kommunernas eller landstingens ekonomi. Det är i dagsläget inte lika vanligt att kommuner och landsting lyfter fram detta i sin omvärldsanalys. En förklaring kan vara att det har varit ett antal goda år för Sverige, vilket har medfört att kommuner och landsting har tillförts ytterligare medel från staten, varför det inte känns lika aktuellt att diskutera statens påverkan som det gjorde när de generella statsbidragen förblev nominellt oförändrade under ett antal år på 1990-talet.

Utbildning i form av högskolor m m (15 procent)

Ett ovanligt perspektiv redovisas av några kommuner i det att en diskussion förs om högskolan på orten och dess positiva påverkan på befolkningen och möjligheter att få företag att etablera sig på orten.

Samverkan med grannkommuner (10 procent)

Några kommuner lyfter också fram hur man samverkar med en eller flera grannkommuner för att effektivisera sin verksamhet. Det handlar om gemensam drift av olika datasystem, gemensam tjänst för t ex turism eller näringsliv o s v.

Känslighetsanalys (10 procent)

Ett perspektiv som redovisas av några kommuner är en känslighetsanalys i tabellform. I denna görs en genomgång av hur ett antal händelser i omvärlden kan påverka kommunens ekonomi, både på kort och lång sikt. Känslighetsanalysen placeras också av ett antal kommuner i den finansiella analysen. Räknas dessa analyser in, gör ca 25 procent av de granskade kommunerna en känslighetsanalys någonstans i årsredovisningen. Inget av landstingen redovisar någon känslighetsanalys.

4

Finansiell analys eller modell

Den finansiella analysens uppgift

En traditionellt viktig del i den kommunala årsredovisningen är den finansiella eller ekonomiska analysen av kommunens eller landstingets finansiella utveckling och ställning över tiden. Syftet med den finansiella analysen är att identifiera finansiella problem och möjligheter och utifrån dessa besvara frågan om kommunen eller landstinget upprätthåller en god ekonomisk hushållning enligt kommunallagen 8:1.

Den finansiella analysen har också till uppgift att se till att mottagaren tillgodogör sig väsentlig och omfattande finansiell information om organisationen. Det är viktigt att analysen är förståelig och ger ett entydigt budskap, vilket ställer stora krav på att begreppsapparaten och språket är anpassade till mottagarna. En pedagogisk analys skapar möjligheter för beslutsfattarna att fatta sådana beslut som bidrar till att nå eller bibehålla god ekonomisk hushållning inom organisationen.

Den finansiella analysens uppbyggnad eller struktur

Den finansiella analysen i sin nuvarande form började utvecklas i och med att Kf/Lf-86-modellen infördes i slutet av 1980-talet i kommuner och landsting. En studie av Referensgruppen i redovisning från 1994 visade att utgångspunkten för den finansiella analysen oftast blev de finansiella rapporterna i form av resultaträkning och balansräkning. De flesta kommuner och landsting använde sig då av en finansiell modell som i rapporten benämns ”resultatmodell”. Den skulle också kunna ha kallats ”den traditionella modellen”, eftersom dess kärna var liktydig med den finansiella analysmodell som presenterades när Kf/Lf-86 togs fram. Modellen byggde på att kommunen eller landstinget i första hand analyserades ur ett förändringsperspektiv, främst över två år. En fokusering skedde på resultaträkningen men även balansräkningen gavs en ganska framträdande roll. Analysen utgick dock nästan alltid från resultaträkningen. Det mest utmärkande var att de olika resultatnivåerna analyserades i strikt ordning, och oftast gjordes bara en jämförelse med föregående år. De flesta kommuner och landsting gjorde även jämförelser med budgeterade värden.

En kontinuerlig utveckling har därefter skett av den finansiella analysen och utifrån ett övergripande perspektiv kan det konstateras att flertalet av

kommunerna och landstingen har utvecklat och framför allt förfinat sina finansiella analyser. Analyserna har blivit mer genomarbetade och strukturerade, vilket har bidragit till att öka läsvänligheten och möjligheten för politiker och framför allt andra intressenter att på grundval av informationen i årsredovisningen fatta beslut om sitt framtida förhållningssätt till kommunen eller landstinget.

Det går dock att urskilja en grupp av främst mindre kommuner som inte har utvecklat sina finansiella analyser under de senaste åren. I dessa kommuner saknas framför allt den logiska uppbyggnaden av analysen. Nyckeltal och begrepp varvas utan någon röd tråd, vilket medför att det är svårt att få en uppfattning om kommunens finansiella situation och möjligheterna att upprätthålla god ekonomisk hushållning. Merparten av dessa kommuner besvarar ej heller frågan om kommunen har god ekonomisk hushållning eller ej.

Den genomsnittliga finansiella eller ekonomiska analysen placeras av de flesta kommunerna i början av årsredovisningen. Landstingen däremot placerar den till övervägande del i den bakre delen av årsredovisningen. Det har blivit vanligare att den finansiella analysen placeras fristående från de finansiella rapporterna. Dessa har tillsammans med tilläggsupplysningar i större utsträckning börjat placeras i slutet av årsredovisningen under ett eget avsnitt som oftast kallas räkenskaper eller dylikt.

Det verkar finnas en kulturskillnad mellan kommuner och landsting kring vad som prioriteras och fokuseras i årsredovisningen. I kommunerna står den finansiella redovisningen och analysen i fokus. Den är högre prioriterad och mer utvecklad än verksamhetsredovisningen. Landstingen däremot, satsar mer på att lyfta fram en kvantitativ och kvalitativ verksamhetsbeskrivning, på bekostnad av finansiell analys av landstingets utveckling och ställning.

Omfångsmässigt uppgår den genomsnittliga finansiella analysen i dagsläget till ca två och en halv till tre sidor exklusive tabeller och diagram. Variationen är dock stor. Det kan konstateras att 70 procent av kommunerna och landstingen befinner sig inom intervallet två till fyra sidor. Över hälften har två eller flera diagram redovisat per sida. Det återstår nästan 30 procent som inte har några diagram. Flertalet av dessa arbetar med olika tabelluppställningar.

Över hälften av kommunerna och landstingen avser den finansiella analysen utvecklingen över två år. Detta innebär i praktiken att årets räkenskaper sätts i relation till föregående år. Något längre förändringsperspektiv förekommer sällan i dessa analyser. Övriga 45 procent gör däremot en analys över tre till fem år, vilket innebär att fokus i analysen ligger på att diskutera kommunens finansiella utveckling under året, men också över tiden. När det gäller dessa kommuner och landsting diskuteras nästan alltid också kommunens eller landstingets finansiella situation i ett framtidsperspektiv. Detta gäller dock också för en del av de kommuner och landsting som fokuserar på två år i sin finansiella analys. Sammantaget har finansiella framtidsbedömningar i årsredovisningen blivit fler och mer strukturerade de senaste åren.

En viktig del av den finansiella analysen är avstämning mot uppsatta finansiella mål i budgeten. I årsredovisningen är det ca 40 procent som gör en konkret avstämning mot de av kommun- eller landstingsfullmäktige uppsatta finansiella målen. Det vanligaste finansiella målet är att årets resultat ska uppgå till en viss del av skatteintäkterna. Ett annat vanligt mål är att kommunens eller landstingets investeringar ska kunna skattefinansieras till 100 procent. De kommuner och landsting som inte redovisar några finansiella mål gör i första hand avstämmingar avseende nämndernas budgetavvikelse. Vissa gör också analyser av resultatbudgetens utfall. (Avstämmingar mot god ekonomisk hushållning och balanskravet behandlas i avsnittet ”god ekonomisk hushållning och balanskrav”).

Det har på senare år blivit allt mer frekvent att berörda tjänstemän skriver under den finansiella analysen. Fortfarande är det dock vanligast att den finansiella analysen inte förses med underskrift. Av de granskade kommunerna och landstingen innehöll 80 procent inte några underskrifter av den finansiella analysen.

Vid granskningen av den finansiella analysen kan det konstateras att det går att urskilja några olika sätt som kommuner och landsting utformar eller strukturerar sina finansiella analysmodeller på. Dessa har definierats som resultatmodell, RK-modell och samhällsekonomisk resultatmodell och de beskrivs på de tre följande sidorna.

RP-modell

Det vanligaste tillvägagångssättet att forma den finansiella eller ekonomiska analysen är enligt vad som har benämnts RP-modell. RP står för resultaträkningens poster. Den bygger på att ett antal begrepp och nyckeltal som är hänförliga till resultaträkning och i viss mån balansräkningen presenteras och analyseras. Något enstaka nyckeltal från finansieringsanalysen lyfts också fram i analysen. Hälften av alla kommuner och landsting tillämpar denna typ av analysmodell.

Inom modellen kan det urskiljas två olika sätt att strukturera den finansiella analysen. Den första varianten innebär att analysen metodiskt följer de finansiella rapporterna. Oftast startar den i resultaträkningen och i ett första steg analyseras olika resultatrader och nyckeltal som är hänförliga till denna finansiella rapport. Därefter redovisas årets investeringar, ofta ur ett projektperspektiv. Sedan följer en genomgång av balansräkningen varvid studeras likviditet, soliditet och långfristiga skulder. Många kommuner avslutar analysen med att diskutera pensionsförpliktelser och borgensåtaganden. De nyckeltal som används i resultatmodellen är traditionella nyckeltal som till viss del introducerades i samband med att Kf/Lf-modellen togs i bruk 1986. Fokuseringen i denna typ av analys ligger på resultaträkningen och resultatraden "årets resultat". Fördelen är att det är en väl etablerad modell som oftast beskriver de viktigaste begreppen och nyckeltalen ur ett förändringsperspektiv. En fokusering mot balansräkningen och dess betydelse hade varit positivt för att bredda modellen. Det handlar bl a om att analysera olika risker på kort och lång sikt utifrån balansräkningen. Analysen tenderar också att skapa en alltför stark fokusering på årets resultat som slutrad i resultaträkningen. I dessa lägen förloras viktig information från resultaträkningens övriga delar.

Den andra varianten att utforma den finansiella analysen inom RP-modellen är att ett antal begrepp och nyckeltal från resultat- och balansräkningen fokuseras utan någon speciellt synlig struktur. De kommuner som tillämpar denna modell använder sig av i princip samma nyckeltal och begrepp som i den första varianten, men dessa blandas med varandra och följer inte strikt de finansiella rapporterna. Oftast är det svårt att finna någon logisk förklaring till strukturen på analysen i de enskilda kommunerna och landstingen. Diagram eller tabeller spelar ofta stor roll i modellen,

eftersom modellen i många fall bygger på att dessa presenteras med vidhängande verbal beskrivning.

RK-modell

En modell som har blivit allt vanligare på senare år i kommuner och landsting är den så kallade RK-modellen som för första gången publicerades i boken "Finansiell bedömning – tre perspektiv"³. Modellen har fått sitt namn utifrån de fyra aspekter som modellen kretsar kring. En fjärdedel av kommunerna och landstingen tillämpar hela eller delar av modellen i årsredovisningen för 2001.

Målsättningen med RK-modellen är att utifrån fyra finansiella aspekter kunna identifiera finansiella problem i redovisningsenheten och därigenom klargöra huruvida den har en god ekonomisk hushållning eller ej. De fyra aspekterna, som benämns resultat – kapacitet och risk – kontroll, utgör hörnstenar i modellen. I ett första läge kartläggs aspekten årets resultat och dess orsaker. En eventuell obalans, det vill säga om kostnaderna överstiger intäkterna eller om en rörelseriktning mot obalans sker, utgör en varningssignal. Under detta område diskuteras också investeringar och deras utveckling. Den andra aspekten benämns kapacitet eller långsiktig betalningsberedskap. Här handlar det om att redovisa vilken finansiell motståndskraft kommunen har på lång sikt. Ju starkare kapacitet, desto mindre känslig är kommunen för kommande lågkonjunkturer. Med tredje aspekten risk avses hur kommunen är exponerad finansiellt. En god ekonomisk hushållning innefattar att kommunen i kort och medellångt perspektiv inte behöver vidta drastiska åtgärder för att möta finansiella problem. Här diskuteras också borgensåtaganden och pensionsskuld. Med den sista aspekten kontroll avses hur upprättade finansiella målsättningar och planer följs. En god följsamhet mot budget är ett uttryck för god ekonomisk hushållning. Risk och kontroll hänger samman på så vis att båda är mått på förmågan att hantera problematiska situationer. Varje aspekt analyseras med hjälp av ett antal nya och traditionella finansiella nyckeltal som har till uppgift att belysa ställning och utveckling inom de analy-

³ Brorström, Orrbeck och Petersson, 1999

serade perspektiven. Avslutningsvis ger modellen ekonomichefen möjlighet att i en avslutande kommentar belysa hur kommunen uppfyller lagens krav på god ekonomisk hushållning.

Tanken med RK-modellen är att den ska vara objektiv fram till ekonomichefens kommentar där han eller hon ges möjlighet att utifrån sin profession belysa kommunens eller landstingets förhållande till god ekonomisk hushållning. Modellen bygger till skillnad från övriga modeller på en tydlig idé i form av de fyra aspekterna.

Merparten av de kommuner och landsting som använder modellen har dock inte lyckats leva upp till objektivitetskriteriet, utan ett antal värderingar finns med i analysen före den avslutande kommentaren av ekonomichefen. Detta innebär att analysen förlorar lite av sin idé.

RS-modell

En modell som används av ett fåtal landsting och större kommuner har definierats som RS-modell eller resultat- och samhällsekonomisk modell. Modellen analyserar kommunen eller landstinget ur två perspektiv, ett samhällsekonomiskt och ett traditionellt resultat- och balansinriktat förändringsperspektiv. I princip handlar det om att istället för att ha ett avsnitt för omvärldsanalys och ett för finansiell analys, blanda dessa två perspektiv i en gemensam analys.

Fördelen med denna typ av analys är att den ger läsaren en känsla för hur utsatt en kommun eller ett landsting är för yttre omständigheter och hur dessa påverkar kommunens eller landstingets finansiella resultat och ställning. Nackdelarna med modellen är bl a att den kan bli svårläst, eftersom den spänner över fler perspektiv än en traditionell finansiell analys. Det finns också en tendens bland några av de kommuner och landsting som använder modellen att den alltför mycket blir en försvarsmodell för kommunens eller landstingets svaga ekonomi, t ex att skatteutjämnings-systemet missgynnade kommunen vid senaste omläggningen.

Finansiella nyckeltal och begrepp i den finansiella analysen

En viktig del av den finansiella analysen är vilka fackmässiga begrepp och finansiella nyckeltal som används för att beskriva kommunens eller landstingets finansiella ställning och utveckling. Användarstudier har

visat att det oftast är så att olika typer av analyser står och faller med hur mottagaren av informationen klarar av att definiera och ta till sig dessa begrepp och nyckeltal (se Brorström med flera, 1995). Skillnaden mellan ett begrepp och ett nyckeltal definieras som att nyckeltalet är en relation mellan två absoluta tal, medan ett finansiellt begrepp är en fackmässig term som beskriver ett tillstånd eller förändringen av ett sådant, t ex årets resultat och långfristiga skulder. Oftast rör det sig om olika resultat- eller balansrader i de finansiella rapporterna.

En viktig del i en finansiell analys är att beräkna olika nyckeltal. Att jämföra två organisationer i absoluta tal är vanligen svårt. Om organisationerna är olika stora, olika finansierade och olika kapital- eller personalintensiva, tenderar absoluta tal att variera kraftigt mellan organisationerna utan att detta behöver bero på skillnader i effektivitet hos ledning och anställda. Ibland kan till och med jämförelser över tiden för samma organisation vara riskfyllda om redovisningsenhetens storlek har förändrats. Till viss del kan detta problem avhjälpas genom att använda nyckeltal. Ett nyckeltal innebär komprimerad information uttryckt som en relation mellan olika absoluta tal. Den begränsning som komprimeringen medför är nödvändig i ett överflöd av redovisningsinformation. Ett nyckeltal blir därför en avvägning mellan att utgöra sammanfattad information och att kunna fånga väsentliga samband.

En genomgång av årsredovisningarna för de studerade kommunerna och landstingen visar att det finns omkring 60-70 fackmässiga begrepp och nyckeltal som används i den finansiella analysen. Det är allt ifrån traditionella begrepp och nyckeltal, t ex årets resultat, soliditet, låneskuld och investeringar, till nyare och mer specifika företagsanpassade nyckeltal, t ex räntabilitet. I genomsnitt används ca tolv begrepp och nyckeltal i analysen.

Spridningen är dock stor mellan olika kommuner och landsting. Det finns några som bara använder sig av ett par begrepp och nyckeltal, medan de som använder flest kan komma upp i ett 25-tal begrepp eller nyckeltal i sin analys.

I tabell 1 redovisas de finansiella nyckeltal och fackmässiga begrepp som används av mer än 50 procent av de granskade kommunerna och landstingen i årsredovisningen för 2001. En liknande undersökning gjordes

1995 i skriften ”Externredovisning i kommuner och landsting – en studie av redovisningspraxis” framtagen av den dåvarande Referensgruppen i redovisning. Av den framgår att nästan samtliga nyckeltal som återfinns i tabell 1 också fanns med i uppställningen som gjordes 1995. Det som förefaller ha tillkommit är att kommuner och landsting i dagsläget i större utsträckning kommenterar hur nämnder och förvaltningar klarar av att hålla sina tilldelade budgetar. Två nyckeltal som är nya i tabellen jämfört med 1995 är nettokostnadsandel och borgensåtagande. Dessa två och övriga elva begrepp och nyckeltal kommenteras kort i anslutning till tabellen.

Tabell 1: Begrepp och nyckeltal som används av mer än 50 procent av kommunerna och landstingen

Begrepp eller nyckeltal	Procent
Årets resultat	96%
Soliditet	96%
Låneskuld/långfristiga skulder	87%
Investeringar	84%
Driftsbudgetens utfall/driftsredovisning	80%
Pensionsförpliktelser	80%
Finansnetto	78%
Nettokostnadsandel	70%
Skatteintäkter och generella statsbidrag	70%
Borgensåtagande	58%
Verksamhetens nettokostnader	56%
Eget kapital	53%
Likvida medel	51%

Årets resultat (96 procent analyserar detta begrepp eller nyckeltal)

Det mest använda begreppet eller nyckeltalet tillsammans med soliditet är resultatrad 3 ”årets resultat” i resultaträkningen. Många kommuner och landsting inleder med att redovisa årets resultat. En jämförelse görs oftast mot föregående år och vissa lyfter fram vilka faktorer som har påverkat resultatet i endera riktningen. Vissa redovisar också om det finns några

trender eller om någon sådan är på väg att brytas. Begreppet ges klart mest utrymme av alla nyckeltal och begrepp i den finansiella analysen.

Det allra vanligaste är att årets resultat jämförs över tiden i faktiska tal. Ett problem med detta är att ett sådant redovisningssätt inte säger något om hur starkt eller svagt resultatet egentligen är. Det bara belyser förändringen över tiden. Resultatets styrka är ju beroende av resultaträkningens storlek och balansräkningens omslutning. Några kommuner har försökt att tackla detta problem genom att procentuellt relatera årets resultat till skatteintäkter och statsbidrag.

Soliditet (96 procent)

Även nyckeltalet soliditet används i princip av samtliga kommuner och landsting. De flesta diskuterar nyckeltalets utveckling över tiden men det är få som fokuserar på nivån. Det är vidare få kommuner och landsting som redovisar vilka faktorer som har påverkat soliditeten i endera riktningen. Någon analys av tillgångarnas förändring görs inte i relation till förändringen av eget kapital. Speciellt saknas detta resonemang när kommunen eller landstinget inte har följt kongruensprincipen och bokfört direkt mot eget kapital och soliditeten således har påverkats.

Långfristiga skulder/Låneskuld (87 procent)

Ett traditionellt nyckeltal som lyfts fram i de flesta finansiella analyser är långfristiga skulder eller låneskuld som det också benämns i många fall. Någon djuplodad analys görs dock inte av de långfristiga skulderna, utan det handlar mest om att jämföra ökning eller minskningar med föregående år. Det finns dock en trend att flera kommuner i noterna börjar lämna mer information om sin långfristiga låneskuld. Det finns också exempel, även om de är få, på kommuner som beskriver sin inlåning och utlåning ur ett riskperspektiv på ett informativt sätt.

Investeringar (84 procent)

Investeringar eller investeringsvolym redovisas och analyseras av nio av tio kommuner och landsting. Det handlar i de allra flesta fall om en genomgång av investeringsredovisningens större projekt under året. Det är dock få som redovisar på vilket sätt investeringarna har finansierats. Nyckeltal

som egen-, skatte-, eller självfinansieringsgrad av investeringarna används endast av 35 procent av kommunerna och landstingen.

Driftbudgetens utfall (80 procent)

Det är vanligt att det görs en analys av budgetavvikelserna för kommunens eller landstingets större enheter. Oftast placeras denna analys långt fram i den finansiella analysen. Analysen av budgetavvikelse är relativt likformig i olika kommuner och landsting. Den inleds oftast med att över- eller underskottet mot budget redovisas och därefter anges en förklaring till varför det blev ett över- eller underskott.

Pensionsförpliktelser (80 procent)

En redovisning av kommunens eller landstingets olika pensionsförpliktelser sker i de flesta årsredovisningarna. I många fall saknas pedagogiska uppställningar över pensionsförpliktelserna. Det är också få som gör en analys av vad pensionerna kan få för påverkan på den framtida kommunala ekonomin. Oftast rör det sig om uppräknningar av ett antal pensionskostnader eller olika skulder och avsättningar.

Finansnetto (80 procent)

Finansnetto är ett mycket vanligt förekommande begrepp. I de allra flesta fall görs en genomgång av kommunens finansiella intäkter och kostnader och hur de har påverkat den löpande driften. Det är vidare ganska vanligt med avstämningar mot budget. Finansnettot har blivit viktigare i takt med att kommunerna erhåller avkastningar från olika bolag, aktieutdelningar m m.

Nettokostnadsandel (70 procent)

Ett nyckeltal som har blivit mer frekvent förekommande de senaste åren är nettokostnadsandel. Det beskriver hur stor andel av skatteintäkter och generella statsbidrag som går åt till att finansiera verksamhetens nettokostnader. Nyckeltalet inkluderar för det mesta avskrivningar och finansiella poster, men det är också ganska vanligt att nyckeltalet beräknas utan finansiella poster. I takt med att antalet jämförelsestörande poster har ökat, har nyckeltalet blivit mer svårtolkat. Detta på grund av att det inte

längre på ett renodlat sätt beskriver kommunens eller landstingets balans mellan de löpande intäkterna och kostnaderna.

Skatteintäkter och generella statsbidrag (70 procent)

De allra flesta kommuner och landsting redovisar en analys av hur skatteintäkter och generella statsbidrag har utvecklats över tiden. Många jämför denna utveckling med hur verksamhetens nettokostnader har utvecklats under samma period.

Borgensåtagande (60 procent)

Över hälften av kommunerna kommenterar i den finansiella analysen sina borgensåtaganden. I de flesta fall handlar det om ganska korta kommentarer om hur de totala borgensåtagandena har utvecklats över tiden. Någon direkt analys förekommer inte. Det finns dock några kommuner som på ett strukturerat sätt belyser kommunens risker med olika beviljade borgensåtaganden. Oftast sker i dessa analyser en genomgång av bolagens finansiella utveckling och ställning, men i vissa fall görs också en kort marknadsanalys.

Verksamhetens nettokostnader (55 procent)

Detta begrepp diskuteras oftast i samband med att skatteintäkter och generella statsbidrag analyseras. Här handlar det om att beskriva utvecklingen över tiden och relatera till den totala skatteintäktsutvecklingen. Detta kan betraktas som ett komplement till nyckeltalet nettokostnadsandel. Fördelen är att det klart och tydligt framgår hur nettokostnaderna och skatteintäkterna utvecklas var för sig.

Eget kapital (55 procent)

När det gäller eget kapital redovisar de flesta som använder begreppet hur det egna kapitalet har utvecklats nominellt under ett eller flera år.

Likvida medel (50 procent)

Det vanligaste begreppet för att beskriva kommuners och landstings kort-siktiga betalningsberedskap är att relatera till begreppet likvida medel. Oftast jämförs detta med vad balansräkningsraden ”kassa och bank”

visar för utgående balans. En nackdel med detta mått är att det inte fångar upp de kortfristiga fordringarna och skulderna.

Nästan lika vanligt som likvida medel är att redovisa nyckeltalet rörelsekapital. Det gör 45 procent av de granskade kommunerna och landstingen. Mer företagsinfluerade likviditetsmått som kassa- och balanslikviditet förekommer i ca 20 procent av kommunerna och landstingen.

5

Balanskrav och
god ekonomisk hushållning

Balanskrav

Kravet på ekonomi i balans, som beslutades under 1997 (Lag 1997:615), gällde för första gången resultatet för år 2000. Kravet preciseras i kommunallagens 8:4-5 samt i KRL 4:4. Det innebär i korthet att kommuner och landsting inte får budgetera ett negativt resultat och uppstår ett sådant resultat ska det återställas under de närmast följande två åren. Om det finns synnerliga skäl kan fullmäktige besluta att sådan reglering inte ska göras.

Av de studerade kommunerna och landstingen förefaller 75 procent uppfylla balanskravet. Av dessa uttrycker 60 procent att de uppfyller kravet om ekonomi i balans och således återstår 40 procent som väljer att inte uttrycka att de uppnått balans.

Av de 25 procent som inte uppfyller kravet är det 70 procent som redovisar detta i årsredovisningen.

Majoriteten av de kommuner och landsting vi studerat, presenterar en kvalitativ redogörelse för balanskravet som presenteras utanför resultaträkningen. Knappt 40 procent har i den ekonomiska analysen ”balanskrav” som egen rubrik. Knappt 30 procent väljer att ta upp begreppet under rubriken ”årets resultat” och 8 procent under rubriken ”ekonomisk översikt/finansiell analys”. Resterande placeringar förekommer under rubriker som ”ekonomiska mål”, ”omvärldsanalys” eller i inledningen av förvaltningsberättelsen. 13 procent nämner inte balanskravet alls eller i mycket allmänna och kortfattade ordalag.

Hur beskrivs balanskravet i årsredovisningen?

En del kommuner och landsting har som ovan nämnts inte tagit upp balanskravet över huvudtaget och en del kommuner för resonemang kring ekonomi i balans på upp till en A4-sida. Majoriteten av dem som tar upp balanskravet tar dock sin utgångspunkt i lagen och definierar balanskravet som att intäkterna ska överstiga kostnaderna. En del kommuner nöjer sig med denna beskrivning och behandlar inte begreppet vidare. Andra konstaterar enbart att balanskravet är uppfyllt/ej uppfyllt och någon vidare utläggning görs ej. Många kommuner redogör för lagtexten och ibland även förarbeten, men få gör en koppling till den egna verksamheten och ekonomin i sammanhanget när balanskravet diskuteras.

Kommuner och landsting påtalar ofta att balanskravet ska ses som en miniminivå samt att det är angeläget att kostnaderna anpassas till den dagliga verksamheten för att kunna uppnå en ekonomi i balans. Resonemang kring balanskravet görs ofta i generella och allmänna ordalag. Ett undantag är en kommun som uttryckligen redogör för att balanskravet utgör en av tio viktiga frågor för kommunens framtida utveckling. Skulle verksamhetsmål kollidera med ekonomiska mål på grund av brist på ekonomiska resurser, är det balanskravet som ska gälla, konstaterar kommunen i årsredovisningen.

Avstämning av balanskravet

Av samtliga kommuner är det 20 procent som redovisar en tydlig avstämning av balanskravet i not till årets resultat i resultaträkningen. Tre fjärdedelar av dessa gör en överskådlig uppställning i tabell och den sista fjärdedelen gör en verbal redogörelse utan tabellform. 5 procent av samtliga kommuner redogör för avstämning av balanskravet i den finansiella analysen.

Återställning av balanskravet

I studien är det tio kommuner som inte lyckas uppfylla balanskravet. Enligt KRL 4:4 ska dessa kommuner ange när och på vilket sätt man avser att göra återställning av det negativa resultatet. Om fullmäktige har beslutat att återställning inte ska göras, ska upplysning om detta lämnas och skälen anges.

I detta sammanhang är det hälften av kommunerna (5 stycken) som tar upp aspekten återställning. Två av dessa redogör för när och hur återställning ska ske och ytterligare en kommun konstaterar att återställning ska ske inom två år, utan vidare specificering. De två resterande kommunerna redogör för att det inte finns utrymme att återställa hela eller delar av det uppkomna negativa resultatet.

Hantering av synnerliga skäl i samband med balanskravet

15 procent av samtliga kommuner och landsting åberopar synnerliga skäl enligt KL 8:5, vid avstämning av balanskravet. Följande faktorer åberopas:

- Värdeminskning av placeringar gällande framtida pensionsutbetalningar
- Förlusttäckning (nedskrivning – genom att täcka nedskrivningsbehov slipper kommunen framtida kostnader för fastighet)
- Sanering (rivningskostnad)
- Prisjustering (på grund av rivning)
- Affärsdriven verksamhet
- Nedskrivning (rivningskostnader för fastighet)
- Netto reavinst/förlust kapitalförvaltning
- Nedskrivning kapitalförvaltning
- Ianspråket sparande (andel i rekonstruktion av bostadsrättsförening)

En av de kommuner som återoppar synnerliga skäl hänvisar i sin ekonomiska översikt till not i resultaträkningen, där avstämning av balanskravet redovisas. Här specificeras de faktorer och belopp som hänсыftas till synnerliga skäl. Dock sker ingen verbal redogörelse kring dessa faktorer eller belopp.

Övriga kommuner gör en verbal genomgång i den ekonomiska översikten gällande faktorer och belopp. Dessa kommuner specificerar även synnerliga skäl i not till resultaträkningen. En av kommunerna redovisar dessutom avstämningen i tabell under avsnittet ekonomisk översikt.

På vilket sätt besvaras frågan huruvida balanskravet är uppfyllt?

Behandlingen av balanskravet i förvaltningsberättelsen varierar stort. Resonemang kring balanskravet förekommer på skilda sätt och skilda platser i förvaltningsberättelsen. Spännvidden går från en del som väljer att markera begreppet med egen rubrik till andra som väljer att kort nämna begreppet i löpande text.

Besvarar då varje enskild kommun eller enskilt landsting aktivt frågan om balanskravet är uppfyllt eller ej? Svaret på denna fråga varierar utifrån vilka krav som ställs i sammanhanget. I och med att balanskravet är formulerat som att intäkterna ska överstiga kostnaderna, skulle således

svaret kunna avläsas i årets resultat i resultaträkningen. Det förefaller som om ett flertal resonerat på detta sätt, då dessa antingen inte alls behandlar balanskravet eller inte gör någon koppling till den egna ekonomin och verksamheten i den verbala framställningen.

Om kravet definieras som en avstämning i not till resultaträkningen, är det en knapp fjärdedel som besvarar frågan. Om kravet istället definieras till ett verbalt uttryck i den finansiella analysen, är det drygt 60 procent av samtliga kommuner och landsting som besvarar frågan huruvida balanskravet är uppnått.

Att enbart utifrån ett positivt resultat avgöra om balanskravet är uppfyllt, behöver inte vara helt givet. Det förekommer fall, om än få, där den ekonomiska analysen redogör för realisationsvinst-/förlust utan att dessa särredovisas i not. Då långt ifrån alla kommuner har ett sätt att redovisa i not som gör det möjligt att uppfatta när realisationsvinst-/förlust är noll, behöver det inte vara givet att de som inte gör någon särredovisning, inte heller har någon post som påverkar avstämningen av balanskravet.

Sätt att kommentera god ekonomisk hushållning

I kommunallagen 8:1 stadgas under rubriken ”Mål för den ekonomiska förvaltningen” att ”Kommuner och landsting skall ha god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer.”

Begreppet god ekonomisk hushållning behandlas av 60 procent av kommunerna och landstingen. Övriga 40 procent berör inte begreppet. Diskussion kring och redovisning av god ekonomisk hushållning sker till största delen i kommunens eller landstingets ekonomiska/finansiella analys. Några kommuner gör dock redovisningen i sin sammanfattande förvaltningsberättelse. Någon kommun har valt att redovisa ett eget avsnitt kring god ekonomisk hushållning.

De kommuner och landsting som på något sätt tar upp och kommenterar begreppet god ekonomisk hushållning kan delas in i tre grupper:

Grupp I hänvisar ofta till lagstiftning och påtalanden i allmänna ordalag om att det är viktigt med god ekonomisk hushållning. Ofta sker detta i samband med att en diskussion förs kring balanskravet. En av kommunerna

i denna grupp väljer att markera god ekonomisk hushållning som egen rubrik, men där görs endast en kort redogörelse för lagstiftningen. Ett annat exempel är en kommun som konstaterar att grundfrågan kommunen ska ställa sig, är om den har en god ekonomisk hushållning eller ej, dock utan att återkomma till detta eller att föra något vidare resonemang. Grupp I utgörs av ungefär hälften av kommunerna som tar upp god ekonomisk hushållning i årsredovisningen.

Grupp II har en något utförligare beskrivning av god ekonomisk hushållning. Kommunerna och landstingen i denna grupp har intagit ett slags förklarande hållning och uttrycker på olika sätt vad den goda ekonomiska hushållningen innebär. Det förklaras generellt att kommunen eller landstinget inte ska använda sig av förmögenhet eller ta upp lån för att täcka den löpande verksamheten och att hantera tillgångar på ett sådant sätt att de inte minskar i värde. Vissa kommuner menar att god ekonomisk hushållning innebär att realvärdesäkra det egna kapitalet och att bygga upp medel för reinvesteringar. Någon kommun tar även upp resonemanget om att nuvarande generation inte ska belasta kommande generationer. Vidare redogör några kommuner för enskilda finansiella nyckeltal som är beslutade i fullmäktige. Grupp II utgörs av 30 procent.

Grupp III intar en mer fokuserad och övergripande hållning gentemot begreppet god ekonomisk hushållning. Kommunerna och något landsting för resonemang kring uppnåendet av god ekonomisk hushållning och att det krävs en bredare syn än enbart den finansiella aspekten. I denna grupp hänvisas till de områden och/eller de modeller som används i kommunen för att besvara frågan huruvida det föreligger god ekonomisk hushållning eller ej. Särskilt utmärkande i denna grupp är en kommun som definierar sju områden med redovisning var för sig samt efterföljande analys med god ekonomisk hushållning som utgångspunkt. Grupp III utgörs av 20 procent.

Övriga iakttagelser kring god ekonomisk hushållning

Sjutton av de fyrtiofem kommunerna och landstingen i studien behandlar inte god ekonomisk hushållning över huvud taget. I och med att kommu-

nerna själva väljer att inte definiera vad de avser med god ekonomisk hushållning, är det problematiskt att avgöra huruvida god ekonomisk hushållning föreligger eller ej i dessa kommuner och landsting.

När det gäller grupp I förekommer inga kommuner eller landsting som kopplar ihop god ekonomisk hushållning med den egna verksamheten. Således framkommer i denna grupp inte vad kommunerna anser gällande god ekonomisk hushållning på ett djupare plan. Kommunerna och landstingen skulle kunna beskrivas inta en normativ ställning på ett generellt plan, ofta kopplat till lagtext.

Även i grupp II är det svårt att se att kommunerna kopplar ihop begreppet med den egna verksamheten mer än i allmänna ordalag eller specifika frågor. Denna grupp går dock ett steg längre än grupp I genom att ta upp enstaka specifika exempel kopplat till verksamheten. Kännetecknande för denna grupp är avsaknad av ett helhetsperspektiv när det gäller god ekonomisk hushållning kopplat till den egna kommunen eller landstinget och verksamheten.

Grupp III däremot antar ett helhetsperspektiv och gör en tydlig koppling till den egna verksamheten. Kommunen eller landstinget definierar på vilket sätt god ekonomisk hushållning uppnås och i flera fall förekommer även analys av resultatet.

Förvaltningsberättelsen och årsredovisningen i sig är ett dokument där ekonomi och verksamhet diskuteras. Det är möjligt att vissa kommuner implicit avser god ekonomisk hushållning i de resonemang som förs, dock kan det vara svårt att uppfatta att det är just god ekonomisk hushållning som avses.

6

Finansiella rapporter
inklusive tilläggsupplysningar

I Kf/Lf-86-modellen presenterades nuvarande form av resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning. Dessa uppställningar kompletterades med drifts- och investeringsredovisning. När KRL infördes 1998 blev samtliga dessa fem rapporter obligatoriska. Resultaträkningen och balansräkningen regleras i femte kapitlet, finansieringsanalysen återfinns i sjunde kapitlet och drifts- och investeringsredovisning regleras i kapitel fyra, som behandlar förvaltningsberättelsen.

Resultat- och balansräkningen är reglerad ur ett uppställningsperspektiv. Lagstiftningen redovisar i två olika paragrafer hur resultaträkningen respektive balansräkningen ska utformas. Lagen stadgar också att kommuner och landsting får lägga till poster i dessa finansiella rapporter om det ökar informationsvärdet. Dock får aldrig någon rad tas bort eller flyttas.

Det kan konstateras att samtliga kommuner och landsting redovisar de finansiella rapporterna inklusive drift- och investeringsredovisning. Av dessa har 25 procent på ett pedagogiskt sätt placerat resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning på ett uppslag. Detta ger läsaren på ett ändamålsenligt sätt möjlighet att kunna tolka rapporterna och söka olika samband mellan dessa.

Resultaträkning

Enligt KRL ska landstingens och kommunernas resultaträkningar ställas upp på ett enhetligt sätt. Detta hade dock gällt i praxis sedan 1989, då samtliga aktörer i den kommunala sektorn hade bytt till den uppställning som Kf/Lf-modellen förespråkade. 1998 års lagstiftning innebar sålunda att den goda redovisningsleden fastställdes i KRL. Trots den ganska detaljerade lagstiftningen finns det idag ett antal varianter av hur en resultaträkning utformas i praktiken. Skillnaderna är inte stora, men följande varianter kan urskiljas:

- 38 procent redovisar exakt enligt den uppställning som återfinns i KRL 5:1.
- 20 procent redovisar enligt den uppställning som lagstiftas i KRL 5:1, men har lagt till en eller flera extra rader, dock inga extra resultatrader.
- 13 procent av kommunerna och landstinget följer den uppställning som redovisas i KRL 5:1. Dock har man inte ändrat på resultatraden ”resultat

före extraordinära poster” utan den kallas fortfarande för ”resultat efter skatteintäkter och finansnetto” som den gjorde före KRLs införande 1998.

- 24 procent har strukit resultaträkningens extraordinära poster och lyft upp resultatraden ”årets resultat” som har fått ersätta ”resultat före extraordinära poster”.
- 4 procent som i huvudsak redovisar på koncernnivå har infört en mer företagsinriktad resultaträkning.

Balansräkning

Balansräkningen regleras i KRL 5:2. Schemat för balansräkningen sammanfaller i högsta grad med årsredovisningslagens schema och utgör en miniminivå. Till skillnad från resultaträkningen förändrades balansräkningen enligt EU-direktiv när den infördes 1998. Det innebar i princip att de olika balansposterna inom respektive tillgångssida och skuldsida bytte ordningsföljd. Detta har samtliga granskade kommuner och landsting genomfört. Även bland balansräkningarna kan det dock urskiljas några olika typer av uppställningsformer:

- 40 procent av kommunerna och landstingen tillämpar lagstiftningens grundmodell, men lägger en eller flera extra rader på skuld- och tillgångssidan. Exempel på sådana rader kan vara statsbidragsfordringar, leverantörskulder, långfristiga fordringar, aktier och andelar, fastigheter och anläggningar, maskiner och inventarier. Någon direkt enhetlighet i denna grupp går dock inte att urskilja. Det finns balansräkningar med tre rader extra, men också balansräkningar med upp till sju rader extra.
- 29 procent tillämpar lagstiftningens uppställningsformer, men gör en underindelning av materiella anläggningstillgångar i posterna fastigheter och anläggningar samt maskiner och inventarier.
- 23 procent tillämpar lagstiftningens uppställningsformer, men gör en underindelning av materiella och finansiella anläggningstillgångar i posterna fastigheter och anläggningar, maskiner och inventarier, aktier och andelar och till sist långfristiga fordringar.
- 7 procent tillämpar exakt lagstiftningens uppställningsformer enligt KRL 5:2.

En förklaring till att olika uppställningsformer har uppkommit torde vara att det finns olika synsätt på vad som ska redovisas i tilläggsupplysningar i form av noter kontra vad som bör framgå av balansräkningen. En annan förklaring är troligtvis att balansräkningen färgas av den gamla uppställningsformen som gällde före 1998. Efter tycke och smak har den fått påverka nuvarande balansräknings utformning i olika kommuner och landsting, vilket också är tillåtet enligt KRL.

Finansieringsanalys eller betalningsflödesrapport

Finansieringsanalysen är till skillnad från resultat- och balansräkningen inte reglerad uppställningsmässigt i KRL. I det sjunde kapitlets enda paragraf skriver lagstiftaren att ”I finansieringsanalysen ska kommunens eller landstingets finansiering och investeringar under räkenskapsåret redovisas”. I författningskommentaren anges dock vissa krav på innehållet. Rörelsekapitalets förändring eller förändring av likvida medel ska redovisas som saldo och vissa bestämda poster ska återfinnas. Här anges också att närmare utformning av finansieringsanalysen bör prövas inom ramen för god redovisningssed.

I praktiken finns det för närvarande i kommun- och landstingssektorn två huvudtyper av finansieringsanalys. Dels den traditionella modellen som utmynnar i rörelsekapital eller i vissa fall i likvida medel (65 procent), dels någon form av en betalningsflödesmodell som utmynnar i förändring av likvida medel (35 procent).

Rådet för kommunal redovisning har i idéskriften nr 3 Finansieringsanalys – en metodbeskrivning, redovisat ett antal modeller kring kassa- eller betalningsflödesrapporter. Några av de kommuner och landsting som väljer att göra en betalningsflödesmodell har använt sig av indirekt metod, vilket innebär att analysen är kopplad till resultat- och balansräkningen och justeringar görs för rörelsekapitalets förändringar. Rapporten är oftast indelad i sektorerna löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet. Ingen av de granskade kommunerna och landstingen upprättar en renodlad betalningsflödesrapport (kassaflödesrapport) enligt direkt metod, vilket i princip innebär att alla olika poster som är likvidpåverkande specialkodas i ekonomisystemet och sedan utifrån denna kodning sammanställs i en renodlad kassaflödesrapport.

När det gäller den traditionella finansieringsanalysen ser den i stora drag ut som den gjorde när den infördes. Ett problem är att den numera oftast innehåller både brutto- och nettoposter. Detta kan i vissa lägen skapa oreda och gör oftast rapporten mer svårtolkad än den behöver vara.

Drifts- och investeringsredovisning

Drifts- och investeringsredovisningen är två uppställningar som är knutna till resultaträkningen respektive finansieringsanalysen. De är reglerade i KRL, fjärde kapitlet, som behandlar förvaltningsberättelsen. Av andra och tredje paragrafen framgår att det ska finnas en samlad redovisning av investerings- och driftsutfallet.

Nästan alla av de granskade kommunerna och landstingen redovisar någon form av samlad driftsredovisning. Denna placeras på olika ställen i årsredovisningen. De flesta placerar den ihop med resultaträkning, finansieringsanalys, balansräkning och noter. Det kan också konstateras att alla har med budgeten som en kolumn i driftsredovisningen.

När det gäller utformningen av driftsredovisningen dominerar två varianter. Hälften av kommunerna har en driftsredovisning som övergripande beskriver de enskilda nämndernas budgetavvikelser. Vissa kommuner tillämpar bruttoredovisning, men allra vanligast är nettoredovisning. Den andra hälften av kommunerna beskriver också nämndernas budgetavvikelser, men man har också en undernivå som i sin tur redovisar olika verksamhetsområden inom nämnden. Denna variant redovisas också oftast netto. Detaljeringsgraden mellan kommunerna skiftar i driftsredovisningen. En förklaring till detta är att många kommuner redovisar viss information i driftsredovisningen och viss information i verksamhetsdelen i årsredovisningen.

I många kommuner kunde kopplingen mellan driftsredovisningen och resultaträkningen bli bättre. Eftersom driftsredovisningen, liksom noterna, är att betrakta som en specifikation till resultaträkningen, bör summan på sista raden i driftsredovisningen t ex stämma mot verksamhetens nettokostnader. Detta innebär att avskrivningar bör ges en egen rad i driftsredovisningen. Redovisas driftsredovisningen brutto kan avskrivningar utelutas då det redan finns en koppling till verksamhetens intäkter och kostnader.

Alla kommuner redovisar också någon form av samlad investerings-

redovisning. Liksom driftsredovisningen placeras den oftast ihop med de finansiella rapporterna och noterna. När det gäller utformningen dominerar även här två varianter. 58 procent av kommunerna har en investeringsredovisning som redovisar olika investeringsprojekt fördelade på nämndnivå. 30 procent av kommunerna har en investeringsredovisning som övergripande beskriver investeringar inom varje nämndområde. Ingen uppdelning görs på investeringsprojekt.

Tilläggsupplysningar – redovisningsprinciper och noter

Till de finansiella rapporterna – resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning – ska såväl enligt lagstiftning som gällande praxis lämnas kvantitativa och kvalitativa tilläggsupplysningar. Sådana upplysningar är nödvändiga för att rapporterna ska kunna analyseras och tolkas och för att en finansiell analys av redovisningsenhetens utveckling och ställning ska kunna upprättas. Med tilläggsupplysningar avses upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper och noter till de finansiella rapporterna.

Av de 45 granskade kommunerna och landstingen har nästan alla någon form av beskrivning av tillämpade redovisningsprinciper.

De flesta väljer att placera denna beskrivning tillsammans med de finansiella rapporterna och noterna. Några kommuner placerar redovisningsprinciperna sist i årsredovisningen tillsammans med en förklaring av Kf/Lf-86-modellen. Omfångsmässigt spänner beskrivningarna från några rader till två sidor. Den genomsnittliga kommunen eller landstinget använder mellan en halv och två tredjedelar av en sida för att beskriva vad man i de allra flesta fall benämner redovisningsprinciper.

Noterna varierar storleks- och innehållsmässigt mellan enskilda kommuner och landsting. Den kommun som använder sig av flest noter i årsredovisningen har 34 stycken i sin notförteckning. Den kommun som har minst, redovisar tio noter. Den genomsnittliga kommunen använder sig av 21 noter. Av dessa 21 noter hänför sig 80 procent till resultaträkningen och balansräkningen. Resterande 20 procent avser finansieringsanalysen och ansvarsförbindelser.

Vad gäller att redovisa noter över tiden har 75 procent av kommunerna och landstingen noter för två år. 15 procent redovisar över tre år och resterande 10 procent endast över redovisningsåret.

Det finns en stor variation kring hur många noter varje kommun och landsting väljer att komplettera sina finansiella rapporter med. Vissa kommuner rymmer mycket information i en not medan andra delar upp den i flera noter. Sättet att konstruera och ställa upp noterna varierar mellan varje kommun, och det är mycket få som liknar varandra. Varje kommun verkar ha utvecklat en egen praxis för hur notförteckningen bör se ut.

Rådet för kommunal redovisning studerade för två år sedan tilläggsupplysningar⁴. Då konstaterades det att kvalitén på tilläggsupplysningarna varierade väsentligt. Några återkommande svagheter i årsredovisningarna var att tilläggsupplysningarna inte harmonierade med innebörden av grundläggande redovisningsprinciper, att de inte främjade jämförbarhet samt att de inte sällan innehöll irrelevant information. Det främsta problemet var emellertid att vissa kommuner hade undermåliga tilläggsupplysningar och därför inte kunde sägas leva upp till principen om öppenhet och kravet på god redovisningssed. I dessa årsredovisningar saknades relevanta uppgifter och tilläggsupplysningarna var ostrukturerade och svåra att tolka.

Redovisning av finansiella nyckeltal

En allt vanligare form av sidoinformation till de finansiella rapporterna är att kommuner och landsting i årsredovisningen redovisar en uppställning av finansiella nyckeltal som till största delen hämtas från de finansiella rapporterna. Av kommunerna och landstingen redovisade 80 procent sådana uppställningar oftast på en enskild sida i årsredovisningen. Placeringen i årsredovisningen skiftar. Det går dock att urskilja tre typer av grupper. En grupp placerar sina nyckeltal i början av dokumentet, en annan placerar dessa på sista sidan i årsredovisningen. Den tredje gruppen väljer att lägga nyckeltalen ihop med de finansiella rapporterna. Merparten väljer att redovisa de finansiella nyckeltalen över fem år, men det finns även nyckeltalsammanställningar över tio år.

⁴ Se idéskrift nr 4 Tilläggsupplysningar till de finansiella rapporterna – praxis, idéer och exempel, Rådet för kommunal redovisning, 2001

Jämförelse över tid och mot budget

Drygt hälften av kommunerna redovisar sina finansiella rapporter i tusentals kronor (Tkr eller Kkr). Övriga kommuner och landsting redovisar sina rapporter i miljontals kronor oftast med en decimal (Mkr). Det verkar vara en trend att kommuner och landsting går över till att redovisa i miljontals kronor.

Tidigare har det i denna rapport redovisats att det finns skillnader när det gäller vilka olika typer av poster (rader) som ingår i de finansiella rapporterna. Det skiljer sig också åt när det gäller vilka kolumner som de finansiella rapporterna innehåller och inte minst hur dessa redovisas inbördes. Ett antal kommuner och landsting redovisar årets räkenskaper längst till höger. Ett antal andra kommuner och landsting väljer att, liksom i den enskilda sektorn, redovisa årets räkenskaper längst till vänster. När det gäller kolumnerna redovisar de flesta kommuner och landsting årets räkenskaper och föregående års räkenskaper. Några redovisar dock tre år tillbaka i tiden och några enstaka kommuner redovisar en femårsöversikt.

Enligt KRL ska kommunen eller landstinget redovisa en avstämning mot fastställd budget. Något mindre än hälften av kommunerna och landstingen redovisar en budgetkolumn i samband med resultaträkningens uppställande. Dock redovisar nästan alla beslutad budget i sin driftsredovisning. Problemet är då att budgetposterna nedanför ”resultat 1 eller verksamhetens nettokostnader” i resultaträkningen inte finns med någonstans i årsredovisningen.



Personalredovisning

I KRL 4:1 lyfts fram att kommuner och landsting i förvaltningsberättelsen ska beskriva ”väsentliga personalförhållanden”. Personalredovisningens andel av den totala årsredovisningen varierar från en till 15 procent. Översatt till antal sidor gör detta en fördelning på mellan en och sju sidor på en årsredovisning med totalt 50 sidor. Snittet ligger mellan två och tre sidor.

Personalredovisningens placering och struktur

Av de studerade kommunerna och landstingen har en kommun valt att integrera personalredovisningen under redogörelsen för respektive nämnd. Det kan ses som en givande service för den intressent som är i behov av en mer detaljerad nivå. Dock saknas hänvisning om detta tillvägagångssätt och då personalredovisningen saknar egen rubrik och är utspridd i den löpande texten, är det svårt att upptäcka all information.

Tre av kommunerna i studien har utarbetat ett separat dokument för personalredovisning. Dock kan detta vara svårt att upptäcka då hänvisning förekommer i löpande text och inte hänvisning via innehållsförteckningen. I ett av dessa fall utgörs dokumentet av ca 20 sidor med främst nyckeltal, väl tilltaget luftrum, stor text och stora diagram.

De återstående 88 procenten av kommunerna och landstingen väljer att redovisa personalområdet sedvanligt, i ett eget kapitel i årsredovisningen. Majoriteten av dessa årsredovisningar har begreppet i innehållsförteckningen men det förekommer fall där hänvisning saknas.

Vilka olika perspektiv och nyckeltal lyfts fram i personalredovisningen?

I personalredovisningen förekommer ett antal perspektiv och nyckeltal som beskriver kommunens eller landstingets personal ur olika aspekter.

Antal anställda

Det nyckeltal som redovisas mest frekvent inom personalområdet är uppgiften om antal anställda och/eller årsarbetare. Detta gör alla utom en kommun. I majoriteten av fallen redovisas i detta sammanhang även andelen kvinnor respektive män. I knappt hälften av fallen breddas perspek-

tivet ytterligare genom att det redogörs för antal anställda kopplat till exempelvis anställningsform, nämnd eller befattning.

Frånvaro

I 85 procent av fallen redovisas olika typer av frånvaro. I de flesta fall handlar det om att sjukfrånvaro behandlas i någon form, där merparten av kommunerna och landstingen redovisar antal sjukdagar. Knappt hälften av dessa redogör för antal sjukdagar kopplat till intervallen 1-14 dagar, 15-90 dagar samt 91 dagar och därutöver. Ungefär en femtedel väljer att redogöra för antal sjukdagar per verksamhet, förvaltning eller nämnd. En annan förekommande metod är att redovisa antal sjukdagar i förhållande till åldersfördelning och könstillhörighet. Ytterligare variationer är antal sjukdagar per anställd, sjukdagar i procent, totalt antal sjukdagar, antal sjukdagar per yrkeskategori, sjukdagar i intervall över och under 90 dagar.

Av samtliga de kommuner och landsting som väljer att redovisa sjukfrånvaro är det, som nämnts ovan, redovisning av antal sjukdagar i någon form som är dominerande. Ytterligare variationer förekommer i detta sammanhang. En liten grupp kommuner redogör för andelen långtidssjukskrivna i förhållande till total sjukskrivning och en ännu mindre grupp redogör för nettoarbetstid. Några redovisar sjukfrånvaro i procent, fördelat per åldersgrupp. Ytterligare variationer är sjukfrånvaro i procent per nämnd, andel av de anställda som varit sjuka, total sjukfrånvaro av anställningsdagar, andelen sjukfrånvaro i karensdagar samt intervallen 1-14 dagar, 15-90 dagar samt 91 dagar och därutöver, antal sjuktillfällen samt ledighet för vård av barn fördelat per könstillhörighet. Några få kommuner nöjer sig med att konstatera att sjukfrånvaron ökar, utan ytterligare redovisning eller resonemang.

Drygt hälften av de kommuner och landsting som redogör för sjukfrånvaro gör jämförelser med tidigare år. Vanligtvis sker jämförelsen mot det senaste året men det förekommer även att jämförelse görs över en femårsperiod.

Utifrån ovanstående redogörelse kan det konstateras att kvantitativ redovisning av fakta dominerar helt på området sjukfrånvaro. Ungefär en tredjedel av dessa kommuner för ett resonemang kring vad situationen kan bero på och/eller vilka åtgärder som antingen vidtagits eller kommer att vidtagas.

I de flesta fall handlar redovisningen av sjukfrånvaro om att denna ökar

och då särskilt långtidssjukskrivningen. En kommun har valt att ta sig an den bekymmersamma utvecklingen genom att förmedla den med ett optimistiskt förtecken. Kommunen har valt rubriken ”sjukfrånvaro – frisknärvaro” och väljer att bland annat redovisa för den del av de anställda som faktiskt aldrig är sjuka. Ett annorlunda grepp som står i kontrast till en annars ganska dyster läsning.

Utöver redovisning av sjukfrånvaro är det dessutom en grupp kommuner (15 procent) som väljer att redogöra för frånvaro som inte är kopplad till sjukfrånvaro. Denna frånvaro kan gälla semesterledighet och/eller föräldraledighet.

Åldersstruktur

Åldersstrukturen för de anställda inom kommunerna och landstingen redovisas av över 80 procent. Majoriteten av dessa redovisar åldersskalan, ofta uppdelad i förhållande till könstillhörighet. Resterande kommuner redogör för de anställdas medelålder och ibland även uppdelad efter kön.

Framtida rekrytering/pensionsavgång

Framtiden i form av rekrytering inför kommande pensionsavgångar ses som oroväckande i många kommuner. Knappt hälften av kommunerna i studien tar upp denna problematik. Resonemang förs kring det stora antal pensionsavgångar som kommer att ske inom de närmaste åren. Diskussionen förs i allmänna ordalag, om att det är viktigt att kommunen attraherar kompetent personal för att kunna locka till sig dessa personer. Somliga kommuner nöjer sig med att redovisa projektnamn i detta sammanhang, medan andra väljer att redogöra för sina olika satsningar. Dessa avser både påbörjade och sådana som är beslutade att genomföras framöver. Majoriteten för dock ingen djupare diskussion kring pensionsavgångarna och den därmed sammanhängande problematiken.

Anställningsform

En dryg tredjedel av kommunerna redogör för andelen och/eller antal tillsvidareanställda och visstidsanställda. Flera av dessa redogör i detta sammanhang även för könstillhörighet för respektive anställningsform. En del kommuner redovisar även förändringen för respektive anställningsform.

Arbetsmiljö

Ytterligare en dryg tredjedel tar upp begreppet arbetsmiljö. Här redovisas olika satsningar inom arbetsmiljöområdet såsom kurser, projekt, friskvård, föreläsningar, förbättrande åtgärder, målsättning med arbetet på området, arbete med att ta fram policy för internkontroll, kommande projekt, upplysning på vilket sätt området ska vara integrerat i verksamheten samt vem som ansvarar för anmälning av arbetsskador.

Kompetensutveckling

En knapp tredjedel av alla kommuner tar upp begreppet kompetensutveckling. Majoriteten av dessa redogör för den kompetensutveckling som skett under det gångna året. Merparten av denna gäller utbildningar, projekt eller program som antingen nämns vid namn och/eller en redogörelse för utformning och/eller innebörd. Fokus ligger ofta på ledare och chefer som ofta uttrycks vara en grupp med stor betydelse för verksamheten. En kommun utmärker sig i detta sammanhang genom att kort behandla kommunens så kallade kompetensutvecklingsmodell samt olika aspekter som ingår i denna.

Resterande redovisning avseende kompetensutveckling avser redogörelse för satsade medel på området. Någon kommun påpekar att kompetensutveckling står i fokus, men utan vidare resonemang. Ytterligare en kommun nöjer sig med att konstatera att den saknar system för att mäta och utvärdera kompetensutveckling.

Personal – en resurs

En tredjedel av kommunerna uttrycker att medarbetarna utgör en viktig och avgörande del, i och för verksamheten. Av de kommuner som har fokus på ledare och chefer när det gäller kompetensutveckling, är motsvarande siffra ca 14 procent.

Jämställdhet

Jämställdhet berörs av 15 procent av kommunerna. En kommun frågar sig själv om den är jämställd och konstaterar att så inte är fallet med avseende på löneskillnader och könstillhörighet. Andra kommuner redogör för att fullmäktige antagit jämställdhetspolicy samt hur detta arbete genomförs.

En kommun redovisar andelen kvinnliga och manliga enhets- och förvaltningschefer. Ytterligare redogörelser utgörs av planerade projekt för att motverka sexuella trakasserier, lönekartläggning samt satsningar på kvinnliga chefer.

Personalpolitik

15 procent av kommunerna behandlar området personalpolitik. Här redovisas kommunens personalpolitik, olika program eller planer som antas, viktiga principer som är ledande inom området, mål samt hänvisning till att personalpolitik finns redovisad i olika policydokument.

Övrig redovisning

Ytterligare redogörelse som förekommer inom personalredovisning är kvantitativa nyckeltal. Dessa presenteras vanligtvis enbart i sifferform, ibland i tabeller och/eller över en flerårsperiod. Dock förs sällan vidare resonemang eller utläggning. Den kvantitativa redovisningen sker enligt följande:

- Personalkostnad i Mkr: 44 procent
- Lönekostnad i Mkr totalt för alla medarbetare eller för timavlönade: 38 procent
- Personalomsättning, antal medarbetare och/eller andel, ibland fördelad per befattning: 33 procent
- Sysselsättningsgrad, ofta uppdelad per kön: 33 procent
- Pensionsredovisning/finans, pensionsskuld, pensionskostnad, medelsförvaltning: 21 procent
- Lön och löneutveckling, genomsnittlig månadslön, lönenivåer, ofta andel per kön: 10 procent

Enstaka kommuner och landsting redovisar även:

- Personalenkät
- Balanced Scorecard
- Personalsociala aktiviteter
- Skuld, okompenserad övertid

- Personalbrist i dagsläget
- Lönepolitik
- Löneöversyn/kartläggning
- Hälsokompetens
- Organisationsförändring
- Antal lönebesked/år
- Semesterlöneskuld
- Medellön
- Erbjudande till deltidspersonal om att gå upp till heltid
- Antal pensionsavgångar per år de närmaste åren
- Företagshälsovård

Avsaknad av personalredovisning

Av de kommuner och landsting som ingår i studien är det två kommuner som, trots att lagen kräver det, saknar personalredovisning. Enligt årsredovisningen för den ena kommunen hänvisas det till en separat personalredovisning, men när denna efterfrågades framkom att den saknas. Skälet till detta anges vara personalbrist och det föreligger heller ingen avsikt att sammanställa någon. I det andra fallet görs en hänvisning till att personalredovisningen senarelagts och någon ytterligare information framkommer inte.

8

Tematiska redovisningar

Sedan mitten av 90-talet har 2det blivit allt vanligare med olika former av tematiska redovisningar i årsredovisningen. Med tematisk redovisning menas ett sådant avsnitt som bygger på ett tema, projekt eller speciell viktig händelse som traditionellt inte lyfts fram i årsredovisningen.

Av de granskade 45 kommunerna och landstingen är det 60 procent, eller 27 stycken, som har någon form av tematisk redovisning. Detta innebär att övriga 18 inte har något avsnitt som ligger utanför de mer traditionella avsnitten om ekonomi eller verksamhet.

En form av tematisk redovisning som har blivit vanligare de senaste fem åren är miljöredovisning. Till skillnad från personalredovisning, som är en annan typisk tematisk redovisning, är miljöredovisning inte lagreglerad. Tolv kommuner eller landsting redovisade under 2001 någon form av miljöredovisning. Det innebär att ca 30 procent av samtliga kommuner och landsting berör miljö i någon form i sin årsredovisning. Innehållet varierar en hel del mellan de enskilda kommunerna och landstingen. Ett antal av dessa utgår dock från Agenda 21-arbetet och redovisar hur detta framskrider. Ett generellt problem med många miljöredovisningar är att de tenderar att bli allt för fackmässiga på grund av att redovisningen kretsar kring olika typer av miljötekniska nyckeltal. Dessa är inte helt lätta att greppa i alla sammanhang och förklaringarna av nyckeltalen är oftast begränsade. Liksom i många andra avsnitt i årsredovisningen saknas också genomgripande analyser inom området. Redovisningen handlar mest om att räkna upp ett antal nyckeltal.

Ett tema som har blivit vanligare de senaste åren är att redovisa välfärds- eller folkhälsobokslut. I dessa beskrivs oftast folkhälsoarbetet i kommunen och ibland lyfts några nyckeltal fram. Exempel på sådana nyckeltal kan vara "ohälsotalet" för kommunen. Ca 15 procent av kommunerna och landstingen väljer i årsredovisningen för 2001 att lyfta fram folkhälsan eller välfärden i ett speciellt tematiskt avsnitt.

Ett tema som återfinns hos ca 10 procent av kommunerna och landstingen är någon form av benchmarkingavsnitt. Dessa handlar om att på något sätt jämföra kommunen eller landstinget med likartade organisationer. Ett exempel på detta är att i Västra Götalandsregionens och Region Skånes årsredovisningar, finns en jämförelse mellan Västra Götalandsregionen,

Region Skåne och Stockholms läns landsting. Motivet till en sådan jämförelse är enligt landstingen att dessa landsting skiljer ganska mycket från andra landsting och därför bör jämföras med varandra. Jämförelsen omfattar både ett finansiellt och verksamhetsmässigt perspektiv.

I årsredovisningen för två kommuner och ett landsting finns speciella avsnitt kring organisationens vision och övergripande mål. Det är även två kommuner som i olika tematiska avsnitt beskriver hur man genom ett antal åtgärder har försökt förstärka demokratin och förutsättningarna för den.

Ett tema som finns i 10 procent av kommunerna och landstingen är att de i årsredovisningen i ett avsnitt lyfter fram en speciell eller flera viktiga händelser i kommunen eller landstinget under året. Exempel på sådana avsnitt är ”Göteborgsöverenskommelsen”, ”Det hände i kommunen”, ”Renare och vackrare Göteborg”.

Vidare redovisas i två kommuner avsnitt kring olika samverkansprojekt med andra organisationer. I tre kommuner finns speciella avsnitt kring hur kommunen finansieras och hur dessa resurser fördelas. Övriga tematiska redovisningar som förekommer i de granskade kommunernas och landstingens årsredovisningar är:

- Balanserad styrning
- Beskrivning av infrastrukturen i kommunen
- Rating av kommunen
- Redovisning av EU-projekt
- Kvalitetsredovisning
- Redovisning av förvaldade donationsfonder
- Redovisning och uppföljning av ägardirektiv
- Forskningens betydelse för landstingets framtid

De tematiska redovisningarna har blivit allt fler till antalet de senaste åren. Framtida praxisutveckling får utvisa vilka av dessa redovisningar som är viktiga att lyfta in i årsredovisningen och vilka som bör redovisas i andra former och sammanhang.



Verksamhetsredovisning

Det område som ges mest utrymme i den kommunala årsredovisningen är redovisning av årets verksamhet. De flesta kommuner lägger mellan en tredjedel och hälften av det totala utrymmet i årsredovisningen på att beskriva verksamheten ur ett antal infallsvinklar eller perspektiv.

Majoriteten av kommunerna och landstingen redovisar sin verksamhet under ett samlat avsnitt i årsredovisningen. Avsnittet brukar i sin tur delas upp på ett antal ansvariga nämnder som ofta även har ett eller flera ganska klart avgränsade verksamhetsområden. En förklaring till att verksamheterna inte beskrivs direkt utan via organisationen, är att årsredovisningen utgör ett beslutsunderlag för fullmäktige som utifrån detta ska ta ställning till frågan om ansvarsfrihet. Verksamhet bör redovisas i organisationsform, då det annars blir svårt att utkräva ansvar.

Det förekommer dock vissa kommuner där verksamhetsredovisningen är utspridd på olika ställen. En kommun har till exempel valt att inleda förvaltningsberättelsen med rubriken ”viktigare händelser” och ”mål och målluppfyllelse” och redovisar här respektive verksamhetsområde. Övrig information återfinns i olika avsnitt längre fram. I en annan kommun görs en beskrivning av övergripande områden med intrycket att beskrivningen är avsedd för kommunens medborgare. Ekonomiskt resultat och verksamhetsmått per verksamhet är placerade i avsnitt längre fram.

Ca 70 procent av kommunerna och landstingen i studien beskriver sin verksamhet verbalt. Angreppssättet skiljer sig här åt mellan kommuner och landsting men även för olika verksamheter inom kommun och landsting, både när det gäller omfång och innehåll. En del kommuner väljer att redogöra för vilken inriktning verksamheten har, andra fokuserar på vad som skett i verksamheten och beslut som fattats under det gångna året. Många kommuner skriver om kvalitet och utveckling inom verksamheten. När det gäller denna aspekt är det vanligt med övergripande och generella ordalag, såsom att det är av betydelse att verksamheten präglas av god kvalitet och kompetent personal.

Vilka perspektiv fokuseras i verksamhetsredovisningen?

Inom verksamhetsredovisningen förekommer ett antal olika perspektiv, vilka är mer eller mindre frekventa i olika kommuner och landsting.

Ekonomiskt resultat/budgetutfall

Samtliga kommuner och landsting redogör för årets ekonomiska resultat eller budgetutfall. Majoriteten som redogör för det ekonomiska resultatet i förhållande till verksamhetsområde, gör detta genom att redovisa budget, faktisk utfall samt budgetavvikelse. Det förekommer dock kommuner där inte alla verksamhetsområden redogör för de tre aspekterna. Vidare förekommer även variationer genom att endast två av aspekterna tas upp, t ex utfall och avvikelse. De allra flesta kommunerna redogör för resultatet i tabellform, men också genom verbal genomgång samt orsak till avvikelse.

Sättet på vilket ekonomiskt resultat redovisas varierar mellan olika kommuner och landsting. En del kommuner och landsting redogör för resultaträkningen i sin helhet och en del redovisar enbart intäkter/kostnader/resultat som tre poster. Vidare förekommer redovisning av nettokostnader. Ofta är dessa redovisningar nedbrutna i enheter inom verksamhetsområdet. En del kommuner och landsting redogör även för drifts- samt investeringsredovisning.

Vanligtvis redovisas årets utfall i förhållande till föregående år men det förekommer även några fall där treårsperioder eller femårsperioder redovisas.

Investeringsutfall

Knappt hälften av kommunerna och landstingen redovisar investeringsutfall under respektive verksamhet i verksamhetsberättelsen. Majoriteten av dessa redogör för utfall och budget för innevarande samt föregående år. Hälften av dessa redovisar även avvikelse. En del av kommunerna och landstingen specificerar i sammanhanget utgift/inkomst samt nettoinvestering.

En tiondel har valt att redovisa investeringsutfallet i en gemensam tabell, ofta i anslutning till verksamhetsberättelsen. Två av dessa kommuner och landsting redovisar endast innevarande år och ytterligare två kommuner och landsting gör en kommentar till siffrorna i tabellen.

Två kommuner och landsting anger enbart nettobeloppen för en två- eller treårsperiod utan vidare kommentar. Två kommuner och landsting har i sin verksamhetsberättelse en verbal redogörelse, dock inte för alla nämnder. I ett fall uttrycks att det inte är en fullständig redovisning, utan enstaka exempel, och utan vidare kommentar om skälet till att vissa investeringar nämns och inte andra. Ytterligare en kommun gör en mer

detaljerad redovisning genom att dela upp de olika nämnderna i respektive enheter. Några enstaka kommuner och landsting har en utförlig kommentar i anslutning till redogörelsen av investeringsutfallet. Majoriteten saknar dock kommentar helt.

Mål och måluppfyllelse

När det gäller mål och måluppfyllelse föreligger en del svårigheter att urskilja dessa i verksamhetsredovisningen. Enligt vår bedömning är det ca 50 procent av alla kommuner och landsting som i årsredovisningen tar upp delar av verksamhetens mål och ca 60 procent som tar upp verksamhetens måluppfyllelse. Dock förekommer det variationer på så vis att inte alla kommuner som behandlar mål nödvändigtvis också behandlar måluppfyllelse.

Merparten av kommunerna och landstingen nöjer sig med att konstatera att verksamhetens mål är uppfyllda, utan att beröra eller precisera målen vidare. Ytterligare andra berör måluppfyllelse, dock i mycket allmänna ordalag, vilket medför att det är svårt att urskilja vilket målet utgörs av. Det förekommer även fall där det i rubriken anges måluppfyllelse, men där texten snarare ger intryck av att vara redogörelser av eller satsningar inom vissa områden. Ytterligare några kommuner tar upp måluppfyllelse som rubrik, men diskuterar arbetssätt för att uppnå sina mål, snarare än huruvida målen är uppfyllda eller ej. Ytterligare några kommuner och landsting anger sina mål men berör inte frågan huruvida dessa är uppfyllda eller ej. Vidare förekommer hänvisning till andra dokument där mål och måluppfyllelse behandlas, ibland endast för vissa verksamheter. Slutligen är det några kommuner som tillstår att de saknar verktyg att kunna mäta resultat. Sammanfattningsvis kan det konstateras att det är få, om ens några, kommuner och landsting, som på ett informativt sätt redogör för måluppfyllelse i årsredovisningen.

Viktiga händelser

Knappt hälften av alla kommuner och landsting tar upp och betonar viktiga händelser i verksamheten under året. Denna redogörelse förekommer ur olika perspektiv. Det vanligaste förekommande är att de olika verksamhetsområdena behandlar de viktigaste händelserna sett ur det egna perspek-

tivet. Dock förekommer även utöver redogörelsen inom de olika verksamhetsområdena, redovisning i den politiska kommentaren. Vad som behandlas som viktigare händelser varierar stort och det föreligger svårigheter att kategorisera dessa. Några exempel på vad som betecknas som viktigare händelser är verksamhetsutveckling, tecknade affärsavtal, investeringar, utbyggnad av infrastruktur, verksamhetsmått, revidering av ekonomisystem, personalförändringar, påbörjade utredningar, ombyggnad i fastighet, redogörelse av tillsyn från Länsstyrelsen, erhållna ekonomiska bidrag, miljöarbete samt kvalitetsarbete i verksamheten.

Framtidsperspektiv

Tre fjärdedelar av kommunerna berör verksamheten ur ett framtidsperspektiv. Detta är ett perspektiv som har blivit vanligare under senare år. En förklaring kan vara att perspektivet lyftes fram i KRL (förvaltningsberättelsen) när den infördes 1998. Framtidsbeskrivningarna brukar ofta avsluta de olika verksamhetsredovisningarna. En fokusering sker oftast på olika risker som föreligger inom verksamhetsområdet. Vidare är det vanligt att framtida förväntade resurser ställs mot hur olika viktiga faktorer för verksamheten förväntas utvecklas. Detta kan t ex gälla löneutveckling inom området, förändring av demografiska faktorer och förväntade lagregleringar inom området. Ett gemensamt drag är att de framtida resurserna inom området nästan aldrig förväntas täcka framtida kostnader.

Kvalitet och prestationer

Beskrivning av kvalitet och prestationer är ett viktigt område. Vid granskningen av årsredovisningarna framkommer att det är nästan uteslutande prestationer som berörs i verksamhetsredovisningen. Endast några kommuner och något landsting försöker mäta och redovisa kvalitet. En av de granskade kommunerna har upprättat ett eget avsnitt i årsredovisningen som benämns kvalitetsredovisning. De övriga lyfter oftast fram enstaka nyckeltal i någon verksamhet. Någon beskriver också upplevd kvalitet.

Prestationsredovisningen varierar relativt mycket mellan olika kommuner och landsting. Någon direkt enhetlighet finns inte i praxis. Det enda sambandet som kan konstateras är att ju större kommuner, desto kvantitativt och kvalitativt starkare prestationsredovisning.

Det är också påtagligt att prestationsredovisningen varierar mellan de olika verksamhetsområdena i samma kommun eller landsting. Störst är skillnaden bland kommunerna. Inom vissa verksamheter lyfts ett antal prestationsnyckeltal fram, medan det inom andra områden inte förekommer några nyckeltal alls. Få kommuner har någon slags enhetlighet kring hur prestationer ska redovisas i årsredovisningen. Det förekommer dock enstaka kommuner och landsting som på ett strukturerat och pedagogiskt sätt lyfter fram prestationer under varje verksamhets- eller organisationsområde.

Ett område som har blivit aktuellt de senaste åren är tjänstegarantier. Någon kommun diskuterar begreppet i årsredovisningen, men det finns inget bra exempel på redovisning och uppföljning av tjänstegarantier bland de granskade kommunerna och landstingen. Övrig redovisning som förekommer i verksamhetsredovisningen är:

- Redovisning av olika slags ekonomiska nyckeltal
- Redovisning av olika slags verksamhetsmässiga nyckeltal
- Miljö under respektive verksamhet

Redovisning som förekommer i enstaka fall är:

- Barnbokslut
- Personal
- Jämställdhet
- Statistik för nationell jämförelse (personalomsättning, lönekostnad mm)
- Antal årsarbetare per verksamhet
- Friskvård
- Kompetensutveckling

Stora variationer i verksamhetsredovisningen

Verksamhetsredovisningen är ett område som varierar mycket mellan och inom kommunerna vad avser innehåll, proportion och omfång. Särskilt noteras att redovisning inom en kommun kan variera kraftigt, både när det gäller mellan verksamhetsområden och även inom verksamhetsområden och de enheter som vissa verksamhetsområden är nedbrutna i.

10

Sammanställd redovisning

I KRL 8 kap redovisas i två paragrafer hur en kommun eller ett landsting ska upprätta sammanställd redovisning. Detta ska ske i form av en resultaträkning och balansräkning samt att sådana upplysningar som avses i 4:1 också ska lämnas för den sammanställda redovisningen. I KRL 4:1 regleras vad en förvaltningsberättelse ska innehålla.

Sammanställd redovisning upprättas i årsredovisningen av 96 procent av de granskade kommunerna och landstingen. Ett landsting redovisar i sin årsredovisning att sammanställd redovisning inte har upprättats på grund av att dotterbolagens balansomslutningar inte bedöms påverka landstingets totala balansomslutning. En kommun redovisar sina bolag, men någon resultat- och balansräkning för den sammanställda redovisningen finns inte med i årsredovisningen.

Kommunerna väljer oftast att placera den sammanställda redovisningen i årsredovisningens främre del, medan landstingen oftast väljer att lägga den i den bakre delen. Det har dock börjat bli vanligare att även kommuner flyttar sin sammanställda redovisning till de sista sidorna i årsredovisningen. Studeras hela gruppen, placerar 55 procent av kommunerna och landstingen den sammanställda redovisningen i den främre delen, medan 45 procent lägger den i den bakre delen av årsredovisningen.

Ett annat perspektiv är att kommuner och landsting till övervägande del väljer att placera sin sammanställda redovisning efter redovisningen och analysen av kommunen eller landstinget. 15 procent placerar den före kommunens eller landstingets redovisning medan 20 procent väver ihop den med kommunens eller landstingets redovisning.

Finansiell analys och redovisning av bolagen

En viktig del i den sammanställda redovisningen är att lämna information om den samlade finansiella utvecklingen och ställningen. Vidare bör en redovisning av de enskilda bolagens ekonomi och verksamhet ske.

Drygt hälften av kommunerna och landstingen redovisar både en övergripande finansiell analys och en kompletterande finansiell redovisning av de konsoliderade bolagen som ingår i den sammanställda redovisningen. I många fall görs också mindre verksamhets- och riskanalyser av de enskilda bolagen utifrån ett antal perspektiv som är viktiga för ägaren såsom marknad och finanser m m. Jämfört med 1994, då en liknande studie

gjordes av Referensgruppen i redovisning, har andelen kommuner och landsting som både gör finansiell analys och redovisar bolagen ökat med mellan 10 och 15 procent.

En fjärdedel av de granskade kommunerna och landstingen väljer att enbart redovisa de bolag som ingår i den sammanställda redovisningen. När det gäller den övergripande analysen hänvisar man indirekt till analysen av redovisningsenheten kommun eller landsting.

I 10 procent av kommunerna och landstingen förekommer inga analyser eller redovisningar av vare sig helheten eller bolag. Här redovisas endast de finansiella rapporterna.

Tabell 2. Finansiell analys och redovisning av bolag i kommuner och landsting

Finansiell analys och redovisning av bolag	Kommun/landsting
Övergripande finansiell analys och analys av konsoliderade bolag	56%
Endast någon form av övergripande finansiell analys	9%
Endast redovisning eller analys av konsoliderade bolag	27%
Ingen redovisning av bolag eller finansiell analys	9%

Standarden på den finansiella analysen varierar kraftigt mellan de olika kommunerna och landstingen. Analysen verkar i de flesta kommuner och landsting fortfarande efter tio år befinna sig på ett utvecklingsstadium. De flesta sammanställda finansiella analyserna är mycket kortfattade och innehåller lösryckta delar ur resultaträkning och balansräkning. Det har ännu inte etablerats någon direkt analysmodell eller struktur som beskriver helheten på ett användarvänligt och pedagogiskt sätt.

Analysen i den sammanställda redovisningen ges klart mindre utrymme än de finansiella analyserna av kommunen eller landstinget. I princip handlar det om att analysen får en till två sidor, medan kommun- och landstingsanalyserna ligger på i snitt tre till fyra sidor. Det är dock inte bara kvantitativt som analyserna skiljer sig åt. Även ur ett kvalitativt perspektiv har den sammanställda finansiella analysen en bit kvar att utvecklas för att nå samma kvalitet som kommun- och landstingsanalyserna.

Det finns dock några kommuner som har arbetat med att utveckla den finansiella analysen, men kanske framför allt redovisningen av de konso-

liderade bolagen. Ett utmärkande drag för dessa analyser är att varje bolag analyseras efter en i förväg framtagen mall eller struktur. Detta gör det lätt för användaren att ta till sig informationen om bolagen.

Jämförelser med tidigare år

I förarbetena till KRL framgår att informationen i den sammanställda redovisningen ska innefatta jämförelser med tidigare år. Det klart vanligaste när det gäller jämförelser över tiden är att kommuner och landsting redovisar ett tvåårigt tidsperspektiv (85 procent). Övriga kommuner och landsting gör tre- eller femårsjämförelser.

God ekonomisk hushållning

Enligt kommunallagen 8:1 ska kommunen eller landstinget ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. Det finns ingen kommun eller landsting som i sin sammanställda redovisning redogör för om verksamheten uppfyller kommunallagens krav. Det är heller ingen som redovisar några finansiella målsättningar för den sammanställda redovisningen.

Finansiella rapporter

I KRL 8:2 stadgas att ”den sammanställda redovisningen skall innehålla en resultaträkning som utgör en sammanställning av kommunens eller landstingets resultaträkning och resultaträkningarna för de övriga juridiska personer i vilka kommunen eller landstinget har ett betydande inflytande”. Vidare säger lagen att ”den sammanställda redovisningen skall innehålla en balansräkning som utgör en sammanställning av kommunens eller landstingets balansräkning och balansräkningarna för de övriga juridiska personer i vilka kommunen eller landstinget har ett betydande inflytande”. När det gäller den tredje finansiella rapporten, finansieringsanalysen är det inget lagstadgat krav att den upprättas i den sammanställda redovisningen.

Ovanstående lagstiftning efterlevs av samtliga granskade kommuner och landsting. 75 procent upprättar resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning. Övriga 25 procent upprättar inte någon finansieringsanalys, men däremot resultaträkning och balansräkning.

Det är främst de medelstora och små kommunerna som inte redovisar någon finansieringsanalys. Att dessa kommuner utesluter finansieringsanalysen behöver inte ses som ett tecken på att sammanställd redovisning inte prioriteras. Flera av de kommuner som inte har med finansieringsanalysen i årsredovisningen har en väl så god kvalitet på sin sammanställda redovisning som de som redovisar samtliga finansiella rapporter.

Uppställningsmässigt följer de finansiella rapporterna i stort sett de uppställningar som sker i kommunen eller landstinget. Det som skiljer är några specifika rader för den sammanställda redovisningen, som t ex obeskattade reserver.

Tillämpade redovisningsprinciper

Redovisningsprinciper för sammanställd redovisning redovisas av 80 procent av kommunerna. De allra flesta väljer att lägga denna redovisning i inledningen på koncernredovisningsavsnittet i årsredovisningen. Några kommuner har dock valt att samla redovisningsprinciper för såväl kommun som koncern i ett avsnitt, som då oftast placeras längst bak i årsredovisningen.

När de tillämpade redovisningsprinciperna studeras och kategoriseras framkommer att främst sex principer kommenteras under avsnittet, nämligen övergripande metod för upprättande av koncernredovisning, avgränsning, avskrivningstider, eliminering av interna poster, hantering av obeskattade reserver och skillnader i redovisningsprinciper mellan enskilda bolag och kommunen. Sammanfattningsvis kan det konstateras att av de kommuner som redovisar tillämpade principer för sammanställd redovisning så berör 70 procent fyra eller fler av de uppräknade principerna.

Noter till de finansiella rapporterna

Av de granskade kommunerna och landstingen har 70 procent någon form av notförteckning i den sammanställda redovisningen. Den varierar storleks- och innehållsmässigt. Den kommun som använder sig av flest noter i sin årsredovisning har 36 stycken i sin notförteckning. Den kommun som har minst antal noter, redovisar två stycken. 80 procent av kommunerna befinner sig inom intervallet 4-22 noter. En förklaring till denna variation är att vissa kommuner väljer att rymma all information i en not medan andra delar upp samma information på flera noter.

Den genomsnittliga kommunen eller landstinget använder sig av 14 noter i årsredovisningen. Av de 14 noterna hänför sig 80 procent till resultaträkningen och balansräkningen. Görs en jämförelse med notförteckningen till den kommunala redovisningen är fördelningen av antal noter mellan resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning likartad.

Det finns två dominerande varianter på vilket sätt noterna utformas i den sammanställda redovisningen. Hälften av kommunerna och landstingen har en modell där noterna har samma uppställning och utformning som kommunens notförteckning. Den andra hälften av kommunerna har en notförteckning som bygger på att man under de redovisade noterna gör en storleksmässig uppdelning mellan olika redovisningsenheter. Det anges hur stor andel av det redovisade värdet på en enskild rad i de finansiella rapporterna som de olika redovisningsenheterna bidrar med.

Av de kommuner och landsting som har en notförteckning till den sammanställda redovisningen redovisar 80 procent noterna över två år.

11

Politiska kommentarer

Nästan alla kommuner och landsting har i sin årsredovisning ett förord eller politisk/tjänstemannakommentar till året som har förflutit. Den är i de allra flesta fall skriven av styrelsens ordförande men det förekommer även att högste tjänsteman eller oppositionsrådet skrivit förordet tillsammans med styrelsens ordförande.

Vad fokuseras i de politiska kommentarerna?

När det gäller förordet föreligger svårigheter att direkt skilja enskilda kommuner och landsting åt utifrån deras redovisning. Tre utmärkande drag förekommer dock. Det första är att majoriteten av kommunerna väljer att redogöra för befolkningsutvecklingen inom kommunen, där det konstateras att en ökning eller minskning skett. Indirekt berör ytterligare en del kommuner denna aspekt genom att framföra vikten av att kommunen är eller (för-) blir en attraktiv kommun att leva och bo i.

Det andra utmärkande draget är att hälften av kommunerna och landstingen redogör för sitt ekonomiska resultat i förordet. Ytterligare några kommuner berör det ekonomiska resultatet genom att påtala att ekonomin är i balans eller att ekonomin förbättrats.

Det tredje utmärkande draget avser näringslivet. En tredjedel av kommunerna och landstingen i studien tar upp och redogör för denna del inom kommunen. Detta görs genom att beskriva hur näringslivets utveckling och förutsättningar ser ut och/eller kommunens samarbete med näringslivet.

Ekonomin – viktig för de flesta

En gemensam nämnare för de allra flesta förord, är ekonomi i någon form. Utrymmet för ekonomiska aspekter varierar mellan olika kommuner. En del har stort fokus på ekonomin och vissa kommuner väljer att helt kort beröra exempelvis årets ekonomiska resultat. Nedan följer några exempel som förekommer, dock utan inbördes rangordning:

- Förutsättningar att uppnå ekonomi i balans
- Investeringar (ur ett ekonomiskt perspektiv)
- Bolag och/eller stiftelser inom kommunen och deras resultat
- Redovisning av olika verksamheter/områden med negativt resultat

- Avyttringar av aktier i bolag
- Budgetarbete: förändringar som gjorts i arbetsprocessen, revideringar, förmaning till nämnder om att hålla budget, budgetföljsamhet
- Avtal med kommundelagationen och bostadsdelagationen samt andra statliga bidrag
- Ekonomiskt resultat
- Ekonomisk målsättning
- Ekonomisk utveckling
- Förväntade kostnadsökningar
- Förmaning om ekonomisk kunskap, ”måste skilja mellan daglig drift och investering”
- Ekonomisk belastning i och med maxtaxa
- Ökad risk för skattehöjning
- Nyckeltal (nettokostnadens andel av skatteintäkter och generella statsbidrag)
- Höjda försäkringspremier

Andra fokuserade områden i kommentarerna

För övrigt kan konstateras att det förekommer väldigt olika infallsvinklar när det gäller förordet. En kommun väljer att fokusera helt på viktiga händelser under året, en kommun framhåller en positiv anda gällande hur bra och fantastisk kommunen är och ytterligare en del redogör för positiva utmärkelser och uppmärksamhet från omvärlden som kommunen erhållit för olika projekt eller aktiviteter. En del kommuner har valt fokus på bekymmersamma faktorer och ytterligare andra framhåller oro för kommunens framtid till följd av, som de anser, ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Två kommuner i studien väljer att redovisa den politiska sammansättningen i politiska kommentaren och en av dessa kommuner formulerar dessutom den politiska majoritetens politik.

Lite analys och mycket redogörelse

Innehållet i förordet skulle kunna betecknas som att författaren utgår från och understryker olika perspektiv i sin framläggning. En del kommuner har ett renodlat perspektiv i sin helhet men de flesta har en blandning av flera perspektiv. Vad som framhålls inom dessa perspektiv varierar kraftigt mellan olika kommuner och det föreligger här även en stor spännvidd mellan olika perspektiv. Allt från hur nyår i kommunen firades, via katastrofen i New York den 11 september, till ekonomi och kommunalt självstyre. Sammantaget kan sägas att förordet består av lite analys och diskussion och mycket redogörelse av faktiska omständigheter eller händelser.

Om en översiktlig jämförelse görs mellan övriga delar av årsredovisningen och de politiska kommentarerna förefaller det i de flesta granskade fallen vara så att de politiska kommentarerna är mer positiva när det gäller kommunens verksamhet och ekonomi ur ett framtidsperspektiv, men också ur ett förändringsperspektiv bakåt i tiden.

