

En sammanställd redovisning: nuvarande modell och framtidens utveckling

En kvalitativ studie med användarperspektiv i fokus

Svetlana Pettersson & Liubov Poutilova

Kandidatuppsats 15 hp

Höstterminen 2010

Handledare: Roland Almqvist, Olle Högberg och Niklas Wällstedt

English title: Consolidated accounting :current model and future development



Stockholms
universitet

Företagsekonomiska institutionen

Abstract

According to the Chapter 8. of the Law on Municipal Accounting, municipalities annually deliver an income statement and a balance sheet, and compile a consolidated annual report covering activities of both municipality's own bodies and its subcontractors such as private companies. The report aims to provide an organization-neutral overview of the municipality's operation.

In this work, the ways the cities of Stockholm and Gothenburg prepare their consolidated reports have been compared with the goal to identify differences in local attitudes towards consolidation and application of the accounting law and rules. The qualitative method was used to analyze and understand the advantages and disadvantages of the accounting approaches in the chosen municipalities. In order to facilitate the comparison, an analytical model was designed. The model is based on previous research on public sector accounting in Sweden and internationally. The studies reported in this document were focused on factors that can improve the quality of consolidated reports and enhance their usefulness.

The results of the survey show that the cities of Gothenburg and Stockholm have different approaches to the design of consolidated reports. In order to provide faithful accounting, both authorities applied the legal framework and the basic accounting principles that the rule-making bodies recommend. But there are also some differences in the perception and interpretation of priorities of the regulations because of their objective strategies and values. A relatively weak regulation of municipal accounting caused the municipalities to produce their own guidelines for establishing consolidated reports. The guidelines are tailored to specific perceptions of the purpose of information disclosed in reports and the objectives of local government activities, as the studies demonstrate. A clear common reference framework and guidelines for composing consolidated reports, which are better adapted to different user groups, would make the consolidated reports more useful.

Keyword: municipal accounting, consolidated reports, reference framework, public sector

Sammanfattning

Enligt lagen om kommunal redovisning skall kommuner årligen sammanställa en resultat- och balansräkning samt upprätta en sammanställd förvaltningsberättelse, som utöver kommunens egen verksamhet skall omfatta den verksamhet som på kommunens uppdrag bedrivs av entreprenad eller liknande. Den sammanställda redovisningens syfte är att skapa en organisationsneutral helhetsbild över kommunens totala verksamhet.

Stockholms och Göteborgs Stads sätt att upprätta en sammanställd redovisning har jämförts i uppsatsen med syfte att kartlägga skillnader i kommunernas inställning till sammanställd redovisning och tillämpning av redovisningslagen och regelverk. Den kvalitativa metoden har använts för att analysera och förstå fördelar och nackdelar med respektive kommuns redovisningssätt. En referensram har konstruerats för att underlätta jämförelse mellan kommunernas utformning av sammanställd redovisning. Referensramen är baserad på den tidigare forskningen om redovisning i offentlig sektor. Studien har genomförts med fokus på faktorer som kan förbättra den sammanställda redovisningen och öka dess användbarhet.

Resultatet av undersökningen visar att Göteborgs och Stockholms Stad har olika förhållningssätt till utformning av en sammanställd redovisning. Båda kommunerna tillämpar det regelverk och de grundläggande redovisningsprinciper, som normgivande organ rekommenderar, för att uppnå god redovisningssed. Men det finns skillnader i deras uppfattningar och prioriteringar av föreskrifterna på grund av deras målsättningsstrategier och värderingar. En svag reglering av municipal redovisning har gjort att kommunerna själva skapade egna lösningar för att upprätta en konsoliderad rapport. Utformningen är anpassad efter den specifika uppfattningen om syfte med redovisningen och de målsättningarna som kommunstyrelse har, visar studierna. En tydlig gemensam referensram och en utformning av rapporten, som är bättre anpassad till olika användargrupper, skulle kunna göra den sammanställda redovisningen mer användbar.

Nyckelord: kommunal redovisning, sammanställd redovisning, referensram, offentlig sektor

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till alla personer vi har haft möjlighet att intervjua. Utan er expertis på sammanställd redovisning och deltagande hade uppsatsen inte varit möjlig att genomföra. Vidare vill vi tacka handledare Olle Högberg, Roland Almqvist och Nicklas Wällstedt. Ett stort personligt tack till Olle Högberg för hjälp och utveckling.

Avslutningsvis vill vi även tacka Pia Hofmeijer och Gunnar Björkman för all hjälp med kontaktuppgifterna.

Förkortningar

FASB - Financial Accounting Standards Board

GAAP - Generally Accepted Accounting Principles

GASB - Government Accounting Standards Board

IASB - International Accounting Standards Board

IFRS - International Financial Reporting Standards

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board

KRL - Kommunal redovisningslag

NPM - New Public Management

RKR - Rådet för kommunal redovisning

ÅRL - Årsredovisningslagen

Definitioner

Fullfonderingsmodell

Redovisningsmodell för pensioner som innebär att alla pensionsförpliktelser klassificeras och redovisas som avsättning eller skuld i balansräkningen, även om de intjänats före 1998.¹

Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipen ska tillämpas vid värdering av intäkter och kostnader.²

Förvärvsmetoden

Konsolideringsmetod som innebär att tillgångar och skulder ska värderas med kommunkoncernens anskaffningsvärde som grund och att det egna kapital koncernföretaget har vid förvärvet ska elimineras. Det betyder att endast eget kapital intjänat i koncernföretaget efter förvärvet får medräknas i kommunkoncernens egna kapital.³

Gemensam förvaltningsberättelse

Gemensam förvaltningsberättelse är en förvaltningsberättelse som omfattar kommunens samlade verksamhet. I förvaltningsberättelsen ingår den kommunala koncernen och uppdragsföretagen.⁴

Kommunens samlade verksamhet

Med kommunens samlade verksamhet menas den verksamhet kommunen bedriver i kommunkoncernen och i uppdragsföretag.⁵

Kongruensprincipen

Kongruensprincipen innebär att ”alla förändringar av eget kapital, utom utdelning och nyemission, kommer till uttryck för perioden”⁶. Detta betyder att alla förändringar i tillgångar och skulder skall redovisas i resultaträkning. Det är inte tillåten att redovisa poster, som innebär förändring av eget kapital eller årets

¹ Rekommendation 8.2, RKR, 2009

² Brorström & Falkman, 2001

³ Rekommendation 8.2, RKR, 2009

⁴ Rekommendation 8.2, RKR, 2009

⁵ Rekommendation 8.2, RKR, 2009

⁶ Smith, 2006, s.91

resultat, direkt i balansräkningen. Jämförbarhet över tid för resultaträkningen försämras om man bortser från kongruensprincipen.⁷

Matchningsprincipen

Med matchningsprincipen menas att nedlagda utgifter som genererar framtida intäkter, ska kostnadsföras i samma period, som intäkten realiserar och redovisas.

Tillämpning av denna princip innebär precision i redovisat resultat och ger en rättvisande bild.⁸

Principen om pågående verksamhet

Principen om pågående verksamhet säger att en verksamhet inte förväntas upphöra inom en överskådlig framtid. Det finns inget behov att värdera balansräkningens tillgångar till ett marknadsvärde om en verksamhet förväntas fortvara.⁹

Sammanställda räkenskaper

Med sammanställda räkenskaper menas resultat- och balansräkningar samt kassaflödesrapport och tilläggsupplysningar omfattande kommunen och dess koncernföretag.¹⁰

Sammanställd redovisning

En sammanställd redovisning är en årsredovisning som utöver kommunens egen verksamhet, även omfattar den verksamhet som kommunen bedriver genom annan juridisk person.¹¹

Öppenhetsprincipen

Öppenhetsprincipen postulerar redovisningsinnehåll för att redovisningen inte ska vara missvisande för användarna. Detta gäller hela årsredovisningen. På så sätt alla förändringar i redovisningsprinciper och metoder måste redovisas öppet.¹²

⁷ Brorström & Falkman, 2001

⁸ Smith, 2006, s.90

⁹ Brorström & Falkman, 2001

¹⁰ Rekommendation 8.2, RKR, 2009

¹¹ Rekommendation 8.2, RKR, 2009

¹² Brorström & Falkman, 2001

Innehållsförteckning

1. Inledning	10
1.1. Problembakgrund	10
1.2. Problemdiskussion	12
1.3. Problemformulering	15
1.4. Syfte	16
2. Metod	16
2.1. Vetenskapsteoretiskt förhållningssätt.....	16
2.2. Angreppssätt	17
2.3. Val av metod	17
2.4. Urval	17
2.4.1. Val av kommuner	17
2.4.2. Urval av respondenter	18
2.5. Tillvägagångssätt	19
2.5.1. Datainsamling.....	20
2.5.2. Kontakt.....	20
2.5.3. Intervjuteknik semistrukturerade intervjuer.....	21
2.5.4. Intervjuareeffekt	21
2.6. Kritik av den valda metoden	22
2.6.1 Kritik mot intervjuare	22
2.7. Trovärdighet och tillförlitlighet	22
3.Utveckling av kommunal redovisning	23
3.1 Historisk utveckling av lagstiftning för kommunal redovisning.....	23
3.2.Kommunal redovisning närmar sig den privata	24
3.3.Internationell utveckling av redovisning i offentlig sektor	25
4. Teori	26
4.1.Normativ redovisningsteori.....	26
4.2.Positiv redovisningsteori	27
4.3.Intressentmodellen och kommunikation med intressenterna.....	28
5. Analysmodellen	30
5.1.Den sammanställda redovisnings syfte	31
5.2.God redovisningssed	32
5.3.Principer för sammanställd kommunal redovisning	32
5.4.Redovisnings intressenter	34
5.5.Krav på redovisningsinformation	35

6. Empiri	35
6.1. Den sammanställda redovisnings syfte	36
6.2. God redovisningssed	36
6.3. Grundläggande redovisningsprinciper i kommuners sammanställda redovisningar	37
6.4. Användare av den sammanställda redovisningen	37
6.5. Krav på redovisningsinformation	38
6.6. Utformningen av den sammanställda redovisningen	39
7. Analys	41
7.1. Kommunernas förhållningssätt till den sammanställda redovisnings syfte	41
7.2. God redovisningssed är en kvalitetssäkring	43
7.3. Grundläggande redovisningsprinciper i kommuners sammanställda redovisningar	44
7.4. Två grupper av intressenter för den sammanställda redovisningen	44
7.5. Krav på information i den sammanställda redovisningen	45
7.6. Analys av den sammanställda redovisningen i kommunernas årsredovisningar	46
7.7. För- respektive nackdelar med Göteborgs Stads sammanställda redovisning	47
7.8. För- respektive nackdelar med Stockholms Stads sammanställda redovisning.....	48
7.9. Den sammanställda redovisnings utformning utifrån redovisningsteorierna	48
7.9.1. Den normativa redovisningsteorin	49
7.9.2. Den positiva redovisningsteorin.....	49
7.9.3. Intressentmodellen och kommunikation med intressenterna	50
8. Slutsatser och rekommendationer	51
9. Förslag till försatta studier	52
Källförteckning	54
Bilaga 1-Intervjuförmulär	56

1. Inledning

Detta kapitel ger en bakgrund till uppsatsens ämne. Sedan diskuteras det valda problemet och formuleras i frågeställningar och syfte.

1.1 Problembakgrund

Redovisning i offentlig sektor har en lång historisk tradition. Diskussioner om hur den offentliga redovisningen borde se ut har pågått i hundratals år. Redan för 200 år sedan skrev Thomas Jefferson att han ville se "the finance of the Union as clear and intelligible as a merchant's books, so that every member in the Union, should be able to comprehend them to investigate abuses, and consequently control them".¹³ Så beskrev han redovisningens syfte och föreslog redovisning i privata sektorn som en modell för offentlig sektor. Han föreställde sig att alla medborgare kan vara potentiella intressenter för redovisningen.

Men det finns signifikanta skillnader mellan affärsredovisning och kommunal redovisning, som gör det svårt att tillämpa referensramen för privat sektor för redovisning i offentlig sektor. Affärsredovisnings huvudsyfte är att tillhandahålla information som är nyttig först och främst för investerarna för att underlätta deras beslutsfattande.¹⁴ Det är ägare, investerare och långgivare som är de största intressenterna för redovisningsinformationen i den privata sektorn. Eftersom deras medel förvaltas i verksamheten så är det också deras krav på information som prioriteras vid utformningen av årsredovisningar. Redovisningsstandarder kan skilja sig mycket mellan olika länder. Redovisningsramarnas nationella särdrag har utvecklats med respektive lands specifika redovisningstraditioner. Men när allt fler företag agerar på en internationell marknad och globaliseringen därmed blir mer och mer omfattande krävs harmonisering av redovisningsregler och normer. För att det skall bli lättare för intressenter att ta del av redovisningsinformation och jämföra olika bolag utvecklas därför internationella redovisningsstandarder t ex IFRS i EU och GAAP i USA. Dessa referensramar för affärsredovisning har blivit obligatoriska för börsnoterade bolag. Men samordningsprocessen är komplicerad och långsam. Skillnader kvarstår fortfarande mellan europeiska och anglosaxiska redovisningsmodeller trots ansträngningar för att harmonisera reglerna.¹⁵

I offentlig verksamhet, som bedrivs med allmänhetens resurser, ses begreppet ansvarighet (accountability) som den viktigaste principen. Hur har resurserna använts och vilka har fått nytta av dem? Begreppet innefattar mer än den ekonomiska dimensionen och handlar också om moralisk, politisk och social ansvarighet.¹⁶ Till skillnad från affärssektorn så är vinst inte huvudmålet i offentlig verksamhet. Istället är det viktigaste målet i offentlig sektor att erbjuda invånare effektiv service med hög kvalitet med begränsade resurser.¹⁷ Därför är kostnadseffektivitet och ansvarighet mer intressanta för redovisningen i den kommunala ekonomin jämfört med i privata företag.¹⁸ Behovet av redovisningsinformation skiljer sig därför mellan offentlig och privat sektor. Detta leder till att en del länder har två separata

¹³ Chan, 2003, s.15

¹⁴ Jönsson, 1985

¹⁵ Sundgren et al, 2009, s. 13

¹⁶ Cassel, 2000

¹⁷ Chan, 2003, s.15

¹⁸ Tagesson, 2009

rekommendations- och normeringssystem t.ex. GASB:s referensram i USA. Redovisningsreferensramar i offentlig sektor präglas av nationella traditioner och förutsättningar speciellt när det gäller skillnader i ansvarsområde, finansiering och organisation.¹⁹ Dessa referensramar kan inte korstellämpas mellan olika länder även om deras utgångspunkter ofta är samma. Många länder har försökt formulera en gemensam referensram för redovisning i offentlig sektor för att förbättra redovisningens kvalitet och göra informationen mer transparent.²⁰ Detta ska i sin tur leda till bättre styrning och effektivare användning av fördelade resurser. Forskare anser att den sammanställda redovisningen också är en viktig informationskälla för beslutsfattande i offentlig sektorn.²¹

Utveckling av olika nya styrningsmodeller i offentlig sektor, t.ex. New Public Management,²² har också bidragit till att kommunal redovisning sköts på olika sätt. Den kommunala administrationen har blivit allt mer decentraliserad och nya organisatoriska lösningar har medfört större möjligheter att bedriva verksamheten i olika former – som vanlig kommunal verksamhet eller delegerad till privata företag.²³ Den moderna offentliga sektorn präglas därför av stor variation i organisatoriska former och lokala tillämpningar.²⁴ Helt eller delvis kommunalägda bolag producerar och levererar tjänster i offentlig sektor och bildar kommunala koncerner. Dessa komplexa och olikartade organisatoriska lösningar ställer allt högre krav på den kommunala redovisningen. De enskilda årsredovisningarna från olika kommunala bolag kan ge missledande, motsägande information när man försöker göra jämförelser mellan verksamheterna utifrån dem.²⁵ Det finns därför behov av en konsoliderad, sammanställd redovisning, som kan omfatta de olika formerna av kommunal verksamhet och ge en helhetsbild av kommunens ekonomi.²⁶ Informationen som den konsoliderade redovisningen innehåller skall både vara användbar för ekonomiskt beslutsfattande och för att tillgodose allmänhetens krav på ansvarighet. En sådan konsoliderad redovisning skulle också bidra till ökad jämförbarhet mellan kommunala verksamheter som bedrivs i olika former. Ökad jämförbarhet behövs för att bedöma verksamheternas effektivitet, produktivitet och prestation genom intern och extern benchmarking. Dessutom ställer de demokratiska principerna som ligger till grund för offentlig verksamhet krav på sammanställd redovisning. Medborgare och politiker har rätt att få en rättvisande bild av kommunens ekonomiska ställning.²⁷

New Public Management har rotat sig djupt i Sverige efter introduktionen i mitten av 80 – talet.²⁸ Decentraliseringen av den offentliga sektorn har ökat tillsammans med en allt högre grad av delegering av kommunal verksamhet till privata bolag som styrs genom kontrakt. Detta har lett till att grunderna för en mer reglerad kommunal redovisning infördes i och med en ny kommunal redovisningslag år 1998. Den föreskriver en redovisningsmodell för

¹⁹ Knutsson et al., 2003

²⁰ Chow et al, 2007

²¹ Chow et al, 2007

²² Falkman, Tagesson, 2008

²³ Collin & Tagesson, 2008

²⁴ Mattisson, Paulsson, Tagesson, 2009

²⁵ Tagesson, 2009

²⁶ Grossi & Tagesson, 2009

²⁷ Tagesson, 2009

²⁸ Brorström, Haglund, Solli, 2005

kommunal verksamhet och skulle därmed bidra till mer harmoniserad och jämförbar redovisningsinformation i offentlig sektor.²⁹ Det normgivande organet för redovisningen på kommunal nivå, Rådet för kommunal redovisning (RKR), ger dessutom ut rekommendationer för att belysa hur krav på god redovisningssed ska tolkas och redovisningsprinciperna ska tillämpas. Rekommendation 8.2 (juni 2009) riktar sig direkt mot sammanställd redovisning. Den beskriver exakt vad en sammanställd redovisning bör innehålla och hur den kan utformas för att uppfylla uppställda redovisningssyften. Undersökningar visar dock att kvaliteten på sammanställd redovisning skiftar starkt mellan kommunerna.³⁰ Det sänker den konsoliderade redovisningens användbarhet som grundläggande dokument för ekonomistyrning, beslutsfattande och benchmarking.

1.2 Problemdiskussion

Kommuner organiserar ofta en del av sin verksamhet i form av olika bolag som ingår i en koncern. Utformningen av kommunkoncerner, antal enheter och deras förhållande varierar kraftigt mellan olika kommuner. Redovisning av enskilda bolag omfattas av ÅRL. En sammanställd redovisning är en årsredovisning som utöver kommunens egen verksamhet, även omfattar den verksamhet som kommunen bedriver genom annan juridisk person, t.ex. kommunens bostadsbolag. Kravet att utföra en sammanställd redovisning infördes i kommunal redovisningslag år 1992. Den sammanställda redovisningens syfte är att ge en sammanfattande och rättvisande helhetsbild av kommunens verksamhet och totala ekonomiska ställning oavsett i vilken juridisk form den bedrivs samt att ”åstadkomma en organisationsneutral redovisning som möjliggör jämförbarhet mellan kommunerna”.³¹

Sammanställd kommunal redovisning i sin helhet diskuteras ofta av kommunala ekonomer och experter i ämnet. Alla är eniga om att den sammanställda redovisningen behövs men uppfattningar om hur den skall utformas och på vilken sätt informationen bör presenteras skiljer sig åt i flera avseenden. Många ställer frågor om hur redovisningen används och varför den inte används.³² Ekonomer som är yrkesverksamma i den offentliga sektorn är överens om att den sammanställda redovisningen i sin nuvarande form inte är användbar som styrnings- och beslutsunderlag. Ytterst få kommuner använder den för styrning och uppföljning.³³ Experter efterfrågar därför förändringar i kommunal redovisning.³⁴ Björn Brorström tror att en eventuell anpassning till normförändringar och internationella tendenser kommer att ske.³⁵

I Kommunal Ekonomi nr 1, 2009, publicerades en artikel av Hans Petersson, redovisningschef i Göteborg, där han ifrågasätter behovet av sammanställd kommunal redovisning. Han menar att den inte är motiverad och att den är väldigt tidskrävande att arbeta med. Sammanställd redovisning kan inte användas för styrning och uppföljning, påstår han.³⁶ Kommunerna styr sin verksamhet genom ägardirektiv till sina bolag, och det är lättare för förtroendevalda att få information från bolagsredovisningen än att tolka en

²⁹ Falkman, Tagesson, 2008

³⁰ Kommunal Ekonomi, 2010, nr. 1

³¹ Rekommendation 8.2, RKR, 2009

³² Kommunal Ekonomi, 2009, nr. 4

³³ Kommunal Ekonomi, 2009, nr. 1

³⁴ Kommunal Ekonomi, 2009, nr. 4

³⁵ Kommunal Ekonomi, 2009, nr. 4

³⁶ Kommunal Ekonomi, 2009, nr. 1

sammanställd kommunal redovisning. Kommunallagens föreskrifter om ”balanskravet” och ”god ekonomisk hushållning” kan inte kopplas till sammanställd redovisning, menar Petersson. På grund av den kraftiga variationen i de sätt som kommuner väljer att organisera sin verksamhet kan inte ”balanskravet” och andra föreskrifter omfatta hela kommunkoncernen. När kommuner väljer olika organisatoriska lösningar blir det omöjligt att jämföra dem med varandra utifrån den sammanställda redovisningen. Fokus borde istället ligga på att jämföra delar av verksamheten. Petersson menar att det i den sammanställda redovisningen inte finns någon full utbytbarhet av kostnader och intäkter mellan de redovisningsenheter som ingår, vilket betyder att den inte uppfyller redovisningens uppgift att vara ett kvalitativt bedömnings- och beslutunderlag. Detta försvårar möjligheterna för en extern mottagare att jämföra kommuner på ett rättvisande sätt via sammanställd redovisning.

Men den sammanställda redovisningen behövs, anser forskaren. Den visar hur de olika enheterna bidrar till kommunens resultat och finansiella ställning. Han rekommenderar att utforma uppställningen av finansiell information i tabellformat som redovisar olika enheters insatser och påverkan på det sammanställda resultatet. En viktig del av förändring av den sammanställda redovisningen är att hitta nya modeller för presentation av finansiell information för att göra redovisningen mer användbar.³⁷ Petersson skriver att man behöver utveckla kvantitativa analysmodeller där användare ”utifrån väsentlighet och risk fokuserar på om de enskilda enheterna bidrar till resultaten eller nej”.³⁸

Publikationen har senare fått uppföljning i en debattartikel där Pär-Åke Brunström, Pär Falkman och Torbjörn Tagesson kritiserar Peterssons åsikter.³⁹ De menar att sammanställd kommunal redovisning i första hand vänder sig till externa intressenter. Den är avsedd att kommunicera utåt: med medborgare, skattebetalare, kunder, staten osv. Som medborgare måste man kunna se hur den kommunala verksamheten bedrivs och hur ekonomin sköts i sin helhet. Man kan inte kräva att externa intressenter måste ta del av alla enskilda bolagsrapporter för att få ett helhetsperspektiv på kommunens ekonomi. Dessutom har kommuner en redovisningsskyldighet som bestäms av kommunallagens regler om ”god ekonomisk hushållning” (8 kap 1§ i kommunallagen). Med detta menas att kommuner ”ska ha en god hushållning i sin samlade verksamhet”.⁴⁰ Samma regel gäller om en verksamhet bedrivs genom ”andra juridiska personer”. Eftersom den offentliga sektorn förvaltar andras medel (intäkter från skattebetalare, statliga bidrag osv.) så utgår kommunernas redovisningsskyldighet ifrån ett förvaltningsperspektiv och inte bara ifrån ett styrningsperspektiv. För staten och medborgarna borde helhetssynen på kommunala verksamheten vara viktigare än information om dess ingående delar. Författarna håller dock med Petersson avseende behovet av en organisationsneutral redovisning för att möjliggöra jämförelse mellan olika kommuner. Redovisningen måste baseras på enhetliga principer att vara jämförbar.⁴¹ Debattörerna menar att skillnaderna mellan redovisningen i privata bolag och den kommunala sektorn kommer att öka om utvecklingen sker i den riktning som Petersson argumenterar för. De anser att det är viktigare att bygga upp ett effektivt system för kommunal redovisning och rutiner som kommunala bolag kan följa. Den sammanställda redovisningen behöver kompletteras, skriver de.

³⁷ *Kommunal Ekonomi*, 2009, nr. 1

³⁸ *Kommunal Ekonomi*, 2009, nr. 1

³⁹ *Kommunal Ekonomi*, 2009, nr. 3

⁴⁰ *Kommunal Ekonomi*, 2009, nr. 3

⁴¹ *Kommunal Ekonomi*, 2009, nr. 3

Rådet för kommunal redovisning (RKR) genomförde en praxisundersökning av 2008 års bokslut. Den visade kraftiga variationer i kvaliteten på kommunernas årsredovisningar och att det i flera fall fanns ett uppenbart gap mellan praxis och normering.⁴² RKR skall på uppdrag av staten främja och utveckla god redovisningssed i kommuner genom att utarbeta rekommendationer. Normeringen är principbaserad vilket betyder att ”det ligger på de redovisningsskyldiga att med hjälp av lagstiftning och rekommendationer göra uppskattningar och bedömningar samt upplysa om dessa”.⁴³ Från praxisundersökningen 2008, som refereras ovan, framgår att det saknas tilläggsinformation (upplysningar, noter) i kommunernas årsredovisning, vilket försvårar tolkning och förståelse av innehållet för externa läsare. Det förekommer också att en del kommuner använder samma text i upplysningar år efter år trots att reglering och normering förändrats. Man gör på samma sätt som gjorde året innan vilket leder till att fel och brister i årsredovisningen upprepas.

Redovisningspanelen i tidskriften *Kommunal ekonomi*, som består av ekonomer och experter i kommunal redovisning, poängterar att den sammanställda redovisningen är viktig för analysen av kommunens utveckling men är inte användbar som styrningsdokument.⁴⁴ Experterna anser att den skulle få ett vidare användningsområde om kvaliteten höjdes. Om t ex fullfonderingsmodellen kunde tillämpas för pensionsredovisning i alla kommuner så skulle informationsvärdet höjas.

Det finns både internationella och svenska studier som försöker besvara frågan hur en sammanställd kommunalredovisning kan göras mer användbar. När forskare bedömer redovisningens innehåll och uppställning utifrån användareperspektivet så utkristalliserar åtminstone två målgrupper för den kommunala redovisningen. Den första gruppen består av staten, politiker, revisorer och långivare. De har nödvändiga kunskaper i ekonomi för att ta del av information, tolka och förstå ekonomiska begrepp. Politikerna som däremot ofta saknar dessa kunskaper kan få hjälp av experter när det behövs. Den andra gruppen består av vanliga invånare, skattebetalare och medborgare. För denna grupp kan redovisningsinformationen vara svårtillgänglig p.g.a. deras bristande ekonomiska kunskaper. Brorström och Donatella (2009) påpekar att redovisningens innehåll inte kan förenklas mer än till en viss gräns, även om en del av intressenterna är lekman inom ekonomiska frågor. Frågan är därför hur en sammanställd redovisning ska se ut för att möjliggöra kommunikation med dessa varierande grupper?

Syftet med redovisning är att tillhandahålla väsentlig, aktuell och rättvisande information för alla intressenter.⁴⁵ Öppenhet när det gäller information måste därför prioriteras högt vid arbete med redovisningsrapporter. ”En öppen redovisning innebär att många kan bedöma, ta ställning till och påverka hur fördelning och användning av begränsade ekonomiska resurser sker”, skriver Brorström och Donatella (2009) i sin rapport. Att tillfredsställa alla målgruppers krav på redovisningsinformation är en svår uppgift för offentlig redovisning världen över. En sammanställd redovisning är en kommunikationsprocess mellan kommunledningen och intressenterna. Intressentdialogen är i sin tur också viktig för ekonomistyrning och beslutsfattande.

⁴² *Kommunal Ekonomi*, 2010, nr. 1

⁴³ *Kommunal Ekonomi*, 2010, nr. 1

⁴⁴ *Kommunal Ekonomi*, 2009, nr. 1

⁴⁵ *Brorström & Donatella*, 2009

1.3 Problemformulering

Den sammanställda redovisningen styrs av lagstiftning och RKR:s rekommendationer. Den skall avspegla en helhetssyn på den kommunala ekonomin trots juridiska, organisatoriska och redovisningsmässiga olikheter och hur såväl kommunala förvaltningsorganisationer som andra former av verksamhet som bedrivs utanför den kommunala förvaltningen (s.k. uppdragsföretag) bidrar till det ekonomiska läget. Eftersom att redovisningsprinciper kan avvika på ett antal områden mellan kommunen och dessa uppdragsföretag så föreskriver rekommendationen att den sammanställda redovisningen ska bygga på den enskilda kommunens redovisningsprinciper med undantag för pensionsredovisning. Kommuner som endast bedriver bara en mindre del av sin verksamhet genom andra juridiska personer behöver enligt rekommendationerna inte upprätta en sammanställd redovisning.

Forskare och experter är överens om att den sammanställda redovisningen behövs trots att den idag används i för liten utsträckning av intressenterna som underlag för beslutsfattande och jämförelser. RKR:s rapport visar att det fanns stora skillnader i kommunens inställning till redovisningen. En del kommuner anser inte att den är värd att lägga så mycket kraft och resurser på medan andra kommuner arbetar hårt för att upprätta den sammanställda redovisningen på bästa möjliga sätt. Det senare gäller ofta i stora kommuner där en betydande del av verksamheten bedrivs av olika uppdragsföretag.

Det visar sig att sammanställd kommunal redovisning befinner sig i ständig utveckling när nya modeller för organisation och ekonomistyrning sprider sig alltmer. Det är därför intressant att analysera hur de stora kommunerna med en bred variation av förvaltningsformer arbetar med att upprätta den sammanställda redovisningen. Till skillnad från mindre kommuner med en mer homogent utformad förvaltning är dessa kommuner med en bred variation av förvaltningsformer och därmed en mer extensiv erfarenhet av sammanställd redovisning viktiga att studera för att bidra till vår förståelse av den sammanställda redovisningens betydelse. Vi anser därför undersöka hur de organisatoriska, juridiska och redovisningsmässiga olikheterna mellan kommunerna påverkar redovisningskvalité och kommunikation med intressenterna. Utforskning av fördelar och nackdelar med olika sätt att utföra redovisningen kan ge ledtrådar till förbättring av modellen.

Stockholm och Göteborg är två största kommuner i Sverige. De organiserar den kommunala verksamheten och hanterar den kommunala redovisningen på olika sätt. Stockholms Stad har en lång tradition av sammanställd redovisning vilket har lett till utarbetande av relaterade rutiner och praxis. Redovisningen används som ett sätt att kommunicera med staten, skattebetalare och andra externa intressenter. Från Göteborg kommun hörs synpunkter om att kommunal redovisning är krångligt och tidskrävande och att resultatet inte håller måttet som dokument för kvalitativ bedömning och beslutsunderlag. Båda kommunerna arbetar mycket med att förbättra kvaliteten på sammanställd redovisning. Bägge kommunerna har under senare år mottagit utmärkelser för sina årsredovisningsinsatser. Som två goda exempel men med olika sätt att hantera den kommunala redovisningen ger de bägge fallen möjlighet att jämföra hur redovisningsskyldigheten hanteras i praktiken. Vårt syfte är därför att kartlägga vissa dimensioner av kommunernas redovisningssystem för att möjliggöra en jämförelse som kan

resultera i argument för hur den nuvarande modellen för sammanställd redovisning kan utvecklas för att öka såväl användbarhet som jämförbarhet.

De frågor som ska besvaras i uppsatsen är följande:

- Vilken praxis har de två kommunerna, Göteborgs Stad och Stockholms Stad, utvecklat i den sammanställda redovisningen?
- Finns det avgörande skillnader (organisatoriska, redovisningsmässiga) mellan kommunerna när det gäller den sammanställda redovisningen?
- På vilket sätt skiljer sig kommunernas synsätt i relation till en analytisk referensram?
- Vilka för- och nackdelar har de respektive redovisningssynsätten utifrån ett användarperspektiv?
- Hur kan den nuvarande modellen för sammanställd redovisning utvecklas eller förbättras för att öka användbarhet och jämförbarhet?

1.4 Syfte

Uppsatsens huvudsyfte är således att kartlägga Göteborgs och Stockholms stads sätt att ta ställning till, arbeta med, utforma och presentera en kommunal sammanställd redovisning. Dessutom vill vi försöka förklara de påträffade skillnaderna med hjälp av teori samt jämföra - vilka fördelar och nackdelar har dessa två modeller och, möjligtvis, ge rekommendationer för förbättring av redovisningens kvalitet för att öka användbarhet och jämförbarhet.

2. Metod

I detta kapitel argumenterar vi för de metodologiska val som gjorts för att uppnå uppsatsens syfte. Vi beskriver vårt urval, redogör för hur datainsamlingen genomförts och hur urvalet motiveras.

2.1 Vetenskapsteoretiskt förhållningssätt

Det finns två huvudformer av forskningsstrategier inom samhällvetenskaplig forskning kvantitativ och kvalitativ.⁴⁶ Kvantitativ forskning baseras ofta på ett deduktivt synsätt där forskning inriktas på att pröva teorier. Strategin har införlivat naturvetenskapliga normer och tillvägagångssätt vilket är särskilt tydligt inom positivismen. Ett sådant perspektiv rymmer en uppfattning om den sociala verkligheten som går ut på att den utgör en yttre och objektiv verklighet.⁴⁷ Kvalitativ forskning, å andra sidan, betonar i huvudsak ett induktivt synsätt med fokus på att generalisera teorier. Sådan forskning lägger en vikt istället hur individer uppfattar och tolkar sin sociala verklighet.

För att uppnå syftet med uppsatsen har vi valt att använda en kvalitativ ansats. Vårt primära argument för detta val är att den kvalitativa forskningsansatsen ger möjlighet att förstå genom att tolka ord, olika processer och värderingar

⁴⁶ Bryman, 2002, s.33

⁴⁷ Bryman, 2002, s.35

2.2 Angreppssätt

Det induktiva angreppssättet utgår från observationer och resultat, som leder fram till nya teoretiska angreppssätt. Den deduktiva metoden utgår istället från existerande teori för att undersöka om den stämmer och om de kan förklara alla processer i verkligheten.⁴⁸

För att vi skulle vara öppna för all tänkbar information som kunde vara relevant i studien har vi valt att använda abduktion, som kan ses som en kombination av induktion och deduktion eller en växling mellan teori och empiri.

2.3 Val av metod

Vi använder fallstudiens design för att systematiskt undersöka den sammanställda redovisnings utformning. En fallstudie är en datainsamlingsmetod inom samhälls- och beteendevetenskaplig forskning. Den används för att nyansera, fördjupa och utveckla begrepp och teorier, ibland även för att illustrera eller stärka hypoteser.⁴⁹

Strategin syftar till att ge djupgående kunskaper om det man undersöker. Vad som kännetecknar fallstudien är att den fokuserar på en enda (eller någon gång några få) undersökningsenhet, som undersöks ”på djupet” för att få mer detaljerade kunskaper vid undersökningen. Fallstudien fokuserar framför allt på sociala relationer och processer som pågår inom ramen för det (de) fall man undersöker. Detta eftersom att detaljerad kunskap om sådana komplexa sammanhang kan visa hur dessa sociala relationer och processer fungerar. Fallstudien bedrivs empiriskt, ute i verkligheten.

Enligt Alan Bryman är en fallstudie en enhet, som är begränsad i tid och rum. Det rum som undersöks är två svenska kommuner Stockholm/Göteborg och tiden är år 2008/ 2009. Vårt val av år 2008/2009 för att göra jämförelse i empirin mellan Stockholm/Göteborg baserades på tanke hur RKK:s rekommendation 8.2 fungerar i verkligheten.

2.4 Urval

2.4.1 Val av kommuner

Vårt urval av kommuner baseras på följande kriterier:

- Kommuner med samma storlek
- Kommuner som bedriver en stor del av sin verksamhet i andra juridiska personer
- Kommuner är utvalda för bäst utformning av en sammanställd redovisning
- Kommuner som deltar i den nuvarande debatten i kommunal ekonomi om en sammanställd redovisning

Sverige består av 290 kommuner som kunde passa för undersökningen. Men vi ville studera två kommuner av samma storlek, som på sätt och vis, kan ses som konkurrenter. Valet av de två kommunerna grundar sig på de diskussioner förts inom de två respektive kommunerna

⁴⁸ Bryman, 2002, s.35

⁴⁹ <http://www.ne.se/fallstudie>

som förts beträffande utformningen av en sammanställd redovisning. Både i Göteborg och i Stockholm har debatter ofta förts angående tillämpningar av redovisningsprinciper och praxis i sammanställd redovisning. Vi valde dessa kommuner på grund av deras kvalitet vad gäller årsredovisningar och andra rapporter. Vi antog också att valet av kommuner med lika ekonomiska förutsättningar kan ge oss en förtydligad bild av hur kommuner utför en sammanställd redovisning och vad som skiljer dem åt. Vi ville vidare studera kommuner i vår närhet, eftersom att vår avsikt var att göra ett flertal personliga intervjuer. Vi bestämde oss för att börja med Stockholms stads kommun.

En anledning till att vi valde Göteborgs kommun utöver ovanstående skäl är att Hans Petersson är huvudaktör i själva undersökningen och han är en av experterna i kommunal redovisning samt redovisningschef i Göteborgs stad. I debatten angående den sammanställda redovisningen kan huvudsakligen två synsätt identifieras: styrperspektivet och förvaltningssynsättet. Det var Hans Petersson som problematiserade och identifierade dessa olika synsätt.” I den sammanställda redovisningen finns ingen full utbytbarhet av kostnader och intäkter mellan de redovisningsenheter som ingår, det vill säga den uppfyller inte redovisnings uppgift att vara ett kvalitativt bedömnings och beslutunderlag”.⁵⁰Denna problematik presenterades i kapitlet 1.

2.4.2. Urval av respondenter

Vårt urval av respondenter baseras på följande kriterier:

- Personen skall vara ”expert” på sammanställd redovisning
- Personen skall vara representant från de två valda kommunerna
- Personen skall vara delaktig i den pågående debatten i kommunal ekonomi om den sammanställda redovisningen

Vårt urval av respondenter skedde genom s.k. snöbollsurval. Vår initiala kontakt med Stockholm Stadshus AB ledde till kontakt med en respondent som jobbar med en utformning av en sammanställd redovisning. Denna intervju ledde vidare till andra respondenter, det vill säga att den information som framkommit gav upphov till nästa intervju. Denna typ av urval är lämpligast vid en kvalitativ forskningsstrategi. Snöbolls- eller kedjeurval är ett slags bekvämlighetsurval, vilket innebär att ett fåtal initiala kontakter som är relevanta för undersöknings tema används för att identifiera ytterligare respondenter.⁵¹

Urvalet av respondenter inom respektive kommun baserades på deras delaktighet i frågan som gäller utformningen av en sammanställd redovisning. Den främsta målsättning var att få tillgång till nyckelpersoner inom varje kommun med ansvar för rapportering och utformning av den sammanställda redovisningen. Utöver dessa respondenter deltog andra nyckelpersoner som tillförde viktig information beträffande en sammanställd redovisning.

Eftersom resan till Göteborg inte kunde genomföras omedelbart så valde vi att vända oss till **Stockholm Stadshus AB** för att göra en inledande intervju med ekonomichefen **Inger Johansson Kjaerboe** för att få en inblick i kommunens ekonomi. Det var viktigt för vår

⁵⁰ *Kommunal Ekonomi N3, 2009, s.10-11*

⁵¹ *Bryman, 1999, s.115*

förståelse av problematiken att prata med personer med ekonomiskt ansvar och insyn i den sammanställda redovisningen.

För att undersöka ett användarperspektiv kontaktades stadsrevisorn **Staffan Moberg** i Stockholms stad och stadsrevisorerna i Göteborg kommun. Intervjun med Staffan Moberg ägde rum i Stockholm. Denna intervju ledde vidare till ytterligare intervjuer. Finansdirektören **Anna Håkansson** och experten i sammanställd redovisning **Mattias Persson från Stockholms Stad AB** har hög kompetens beträffande en sammanställd redovisnings utformning.

För att bredda vårt empiriska material kontaktade vi **Ola Eriksson och Hans Petersson**. Ola Eriksson är kanslichef och expert på tillämpning och praxis av en sammanställd redovisning. Han hade bara tid att svara på frågeställningsformuläret genom en telefonintervju. Hans Petersson är en huvudaktör i själva undersökningen eftersom han är en av de viktigare experterna inom kommunal redovisning och samtidigt, som nämnts ovan, redovisningschef i Göteborgs Stad.

Utvalda respondenterna tillhör Grupp 2 eftersom sannolikheten att invånarna läser en sammanställd redovisning är inte hög.

Utvalda respondenter

Stockholms kommun	Staffan Moberg, stadsrevisor
Stockholms Stad	Inger Johansson Kjaerboe, ekonomichef Anna Håkansson, finanschef Mattias Persson, expert, redovisningsansvarig
Göteborgs Kommun	Hans Pettersson, redovisningschef och expert, delaktig i debatten
Oberoende expert	Ola Eriksson, kanslichef och expert, delaktig i debatten

Bortfall

Vi lyckades tyvärr inte att få kontakt med Göteborgs stadsrevisorer. Precis som vid de övriga kontakterna med informanter så kontaktade vi dem via e-post men de svarade inte.

2.5. Tillvägagångssätt

Syftet för studien är att analysera och förstå hur de två utvalda kommunerna hanterar och utformar en sammanställd redovisning. Vi utgår från befintliga redovisningsteorier och prövar hur de förhåller sig till de två fallstudierna. Detta är ett vanligt sätt att gå till väga i redovisningssammanhang. Data samlas in, beskrivs och analyseras vilket skapar förståelse för fenomenet. Mer klar uppfattning av redovisnings praxis kan leda till en förändring eller anpassning.⁵²

⁵² Bryman, 2002, s. 24

Samtals- eller s.k. semistrukturerade intervjuer utfördes för att samla in vårt empiriska material. Med avseende på den valda problematiken som är tänkt att analyseras är kvalitativa intervjuer en metod att föredra. Metoden passar bra för att belysa ett specifikt tema samt lämnar stor frihet för utformning och utförande⁵³. Ett frågeschema formulerades men det vi kompletterade också med uppföljningsfrågor. Det är av stor betydelse för undersökningen att lämna utrymme för att deltagarna skall kunna ta upp de problem som är viktigast för dem⁵⁴.

På grund av det begränsat antal intervjupersoner behövdes så detaljerade och fylliga svar som möjligt. Efter analys av första omgångens intervjuer skall några ytterligare intervjuer vara aktuella för att fördjupa vår förståelse av situationen.

För att undersöka de två kommunerna närmare granskades respektive kommuns hemsida samt årsredovisningar. Detta för att få inblick i kommunens verksamhet och sammanställda redovisnings utformning.

Den insamlade empirin har analyserats med hjälp av en analysmodell som innehåller fem delar. Modellen har använts som ett verktyg för att styra *vad* vi skulle söka efter i intervjuvären och *var*. Trots att den positiva teorin och intressentmodellen kommer i konflikt med varandra ville vi pröva vår empiri utifrån dessa två teoretiska perspektiv för att skapa en bättre förståelse av skillnaderna i utformningen av den sammanställda redovisningen i de bägge kommunerna.

Med hjälp av analysen besvaras respektive frågeställning och därmed uppfylls även syftet med undersökningen. Med utgångspunkt i analysen har vi kunnat ge en helhetsbedömning av den nuvarande situationen

2.5.1 Datainsamling

Det finns två grupper av tekniker för datainsamling: att utnyttja redan insamlat material (sekundärinformation) eller att samla in nya data (primärinformation)

Att samla in nya data kan gå till på tre sätt: genom direkt observation, via intervjuer eller genom att genomföra experiment⁵⁵

Intervjuerna som genomfördes vid Stockholms kommun utfördes vid personliga möten och spelades in för dokumentation. Intervjuerna med Göteborgs kommuns representanter genomfördes som telefonintervjuer och antecknades. Utöver dessa intervjuer använde vi oss också av årsredovisningsrapporter från år 2008 och 2009 samt kommunalekonomiska tidskrifter.

2.5.2 Kontakt

Den första kontakten med intervjupersonerna togs via e-post. Där presenterade vi oss, temat för uppsatsen och varför det var intressant att få intervju respektive expert. Vid det första

⁵³ Bryman, 2002, s. 301

⁵⁴ Bryman, 2002, s. 302

⁵⁵ Bjerke, 1994, s. 241

samtalet meddelades även att intervjupersonerna skulle erhålla ett kort följebrev via e-post. Följebrevet innehöll en kort presentation av oss som studenter IKE. Intervjuformuläret utgår från ett antal frågor, både teoretiska och sådana som gäller praxis. Samtliga intervjuer avslutades med att fråga om intervjupersonerna hade något övrigt att tillägga. Intervjuformuläret finns i bilaga 1.

2.5.3 Intervjuteknik - semistrukturerade intervjuer

Kvalitativ forskning är förknippad med två olika typer av intervjutekniker: ostrukturerade och semistrukturerade. För att uppnå resultat använde vi oss av semistrukturerade intervjuer vilka genomfördes med hjälp av en intervjuguide baserad på de olika teman som var tänkta att behandlas.

Den kvalitativa forskningen eftersträvar att respondenten under intervjun kan tala relativt fritt. Svaren ska helst vara detaljerade och fylliga eftersom detta leder till ytterligare kunskap om vad respondenten anser vara relevant. I den semi- strukturerade intervjuformen kan intervjuaren avvika från intervjuguiden och ställa relevanta följd- frågor.

Den ostrukturerade intervjun liknar mer ett öppet samtal helt utan förberedda frågor. Med kvalitativa intervjuer finns också möjlighet att genomföra ytterligare intervjuer med respondenten om det skulle behövas.⁵⁶ Detta används t. ex när det gäller telefonintervjuerna med Pettersson och Eriksson som presenteras i kapitlet 6.

Intervjuerna ger oss information om respondenternas personliga åsikter om hur en sammanställd redovisning har utformats utifrån rekommendationer och praxis.

2.5.4. Intervjuareffekt

Vid personliga intervjuer är det viktigt att ha i åtanke den effekt som intervjuaren kan ha på respondenten, eftersom den kan skada tillförlitligheten. Respondenten kan påverkas av intervjuarens ansiktsuttryck och kroppsspråk eller t ex av frågor som uppfattas som provokativa.

För att få bättre resultat när det gällde telefonintervjuer, förenklade vi de frågor, som fokuserades på genomförda och planerade förändringar. Vi försökte spara arbetstid för de personer som intervjuades i Göteborg genom att ge exempel på tidigare svar eller jämföra dem från föregående intervjuer för att vara mer tydliga och komma fram till korrekt svar.

2.6 Kritik av den valda metoden

Den valda forskningsmetoden – kvalitativa intervjuer - har sina begränsningar och nackdelar. Det kunna anföras att kvaliteten i resultaten av en sådan kvalitativ undersökning påverkas av forskarens egna värderingar. Men mot detta kan anföras att forskarens subjektiva uppfattningar ändå ofta framgår redan i formuleringen av frågeställningen som redan den ofta baseras på forskarens antaganden och värderingar.

Kvantitativ forskning utgår ifrån befintliga teorier som bekräftas med empiriska data och menar därmed att denna forskning är mer är objektivt. Den information, som forskaren

⁵⁶ Bryman , 2002, s. 361

registrerar, präglas av hans/hennes egna uppfattningar och intressen. Det är svårt att undvika subjektivitet i tolkningen av resultaten. Det hänger också ihop med bristande transparens i den kvalitativa metoden⁵⁷. Det är svårt t ex att fånga upp kriterier för urval av personer som medverkar i intervjuer. Tid och plats för undersökningen kan starkt påverka insamlad empiri.

Studierna koncentrerades runt kommunernas inställning till sammanställd redovisning och presentation av en sådan i årsredovisningar. Informationen jämfördes med redovisningsteori, lagverk och experternas synpunkter. Vi har inte närmare studerat kommunernas organisation (organisationsstruktur, organisationskultur, ledarskap, mål och osv.). Vi har heller inte genomfört en bred undersökning av intressenternas synpunkter om en sammanställd redovisning. Vi avstår från att dra definitiva slutsatser om faktorer som *orsakar* skillnader mellan kommunernas utförande av sammanställd redovisning. Vi kan bara nämna möjliga förklaringar och ge förslag till vidare studier.

Enligt Bryman finns nackdelar med fallstudier såsom:

- Om man gör generaliseringar, riskerar man kritik för bristande trovärdighet
- Problem att avgränsa fallet
- Problem med att få tillträde till fallet
- Risk för att man som undersökare påverkar situationen

2.6.1. Kritik mot intervjuerna

Vi intervjuade Eriksson istället för Göteborgs statliga revisor på grund att de inte svarade på var e-post. Vi tror dock inte att detta har påverkat resultaten nämnvärt. Vi uppfattade en av respondenterna från Stockholm som mycket stressad och svaren blev korta och inte så omfattande som vi hade hoppats på. I Göteborgs kommun var respondenterna mycket upptagna. Vår egen ovana som intervjuare ledde också till att vi först i efterhand upptäckte att respondenterna inte alltid svarat exakt på den fråga vi ställde. Vi anser dock att de respondenter som vi har valt att intervjuar var trovärdiga och relevanta för vår studie.

2.7. Trovärdighet och tillförlitlighet

Eftersom en kvalitativt inriktad studie inte söker efter en enda sanning, är det inte lämpligt att direkt tillämpa kriterier för validitet och reliabilitet på samma sätt som i en kvantitativ studie. Trovärdigheten i en kvalitativt inriktad studie bedöms istället utifrån andra kriterier såsom tillförlitlighet, pålitlighet och möjlighet att styrka och konfirmera. Dessa kriterier används för att specificera termer och metoder som anses nödvändiga för att bedöma kvaliteten i en kvalitativ studie. Som en del tillförlitlighetsbedömning ska intervjuernas resultat förmedlas till de kommuner som varit involverade i studien. Det föreligger då en risk att kommunerna skulle vilja ta tillbaka eller ge tilläggsinformation utifrån de andra kommunernas svar.

⁵⁷ Bryman, 2002, s. 271

3 Utveckling av kommunal redovisning

För att skapa en bild av den kommunala redovisningens utveckling och förändring behöver vi beskriva dess historiska framväxt både i Sverige och internationellt.

Den sammanställda redovisningen befinner sig i en förändringsprocess som strävar efter harmonisering och förbättring. För att få en bättre förståelse av vilka faktorer som påverkar och styr denna utveckling behöver vi analysera framväxten av redovisning i offentlig sektor och vilka tendenser som kan spåras. Det kan peka på möjliga framtida förändringar i Sverige och internationellt. Den här informationen kan hjälpa oss att analysera vår empiri och förklara skillnaderna som finns mellan kommunernas sätt att utföra en sammanställd redovisning. De lagar och rekommendationer som beskrivs i detta kapitel utgör en grund för den teoretiska referensramen som vi avser att använda.

3.1 Historisk utveckling av lagstiftning för kommunal redovisning

Den historiska utvecklingen av den kommunala redovisningen visar att den har varit svagt reglerad. De första förordningarna för kommuner trädde i kraft år 1862. De föreskrev att kommunerna skulle upprätta en balanserad budget och att räkenskaper skulle föras under året. Den första redovisningslagen för kommuner baserades sedan på dessa förändringar. År 1930 publicerades mer utvecklade kommunallagar som definierade olika begrepp som låg till grund för den kommunala redovisningen.⁵⁸

Kommunallagen förändrades år 1953 då förmögenhetsskyddet infördes. Kommuner skulle inte förbruka mer än vad de förvaltade. På så sätt skulle förmögenheten inte kunna minska. År 1956 utkom den första budget- och redovisningsmodellen – KRK- 56. Den delade det egna kapitalet i två delar: driftkapital och stamkapital, av vilket stamkapitalet inte fick förbrukas.⁵⁹ Detta ledde till att kommunerna tillämpade en modell baserad på ett förmögenhetsperspektiv där budget och redovisning sågs som integrerade med varandra.⁶⁰

De förändringarna som sedan skedde inom den kommunala organisationen och i kommunernas verksamhet under 1960- och 70-talen ledde till en moderniserad modell – Kf/LF-86, som infördes år 1986.⁶¹ Den nya modellen var en rekommendation att den kommunala redovisningen skulle närma sig den privata.⁶²

3.2 Kommunal redovisning närmar sig den privata

Under de senaste tjugo åren har en stor förändring skett inom den kommunala redovisningen.⁶³ År 1992 blev de finansiella rapporterna – balansräkning, resultaträkning och finansieringsanalys - ett lagkrav. I lagstiftningen infördes också ett krav på god

⁵⁸ *Brorström et al., 2008*

⁵⁹ *Brorström et al., 1998*

⁶⁰ *Brorström & Donatella, 2009*

⁶¹ *Brorström et al., 2008*

⁶² *Brorström & Donatella, 2009*

⁶³ *Falkman & Orrbeck, 2001*

redovisningssed. På så sätt kom redovisning i offentlig sektor närmare redovisning på bokföringsmässiga grunder d.v.s. den privata redovisningen. Därmed tydliggjordes skillnaden mellan den interna och externa redovisningen.

Det som skiljer kommunal extern redovisning från privat redovisning är att den har en specifik användarkategori. Det är främst tjänsteman och beslutsfattare som använder redovisningen. Det finns alltså inte någon tydlig ägare att rikta redovisningen mot.⁶⁴

De speciella förutsättningarna för redovisningen i offentlig sektor gjorde att en fristående lag utvecklades.⁶⁵ Den kommunala redovisningslagen (KRL) trädde i kraft år 1998. Där står inskriven att god redovisningssed gäller. KRL spelar en avgörande roll för innehållet i extern kommunal redovisning. Lagen är i stort sett baserad på det så kallade normalreglementet som kommuner och landsting tidigare använde och är inspirerad av både årsredovisningslag och bokföringslag.⁶⁶

KRL har löpande kompletterats med olika rekommendationer och förtydliganden som syftar till att anpassa lagen till den nya bokföringslagen (2000) och införa nya upplysningar till förvaltningsberättelsen (2005). Till exempel skall förvaltningsberättelsen innehålla upplysningar om hur reglering av ett negativ resultat från tidigare år har hanterats och redogörelser för att målet för en god ekonomisk hushållning har uppnåtts.⁶⁷

Kommunernas resurser måste användas på ett effektivt sätt samt fördelas demokratiskt. Vidare måste alla intressenter ha möjlighet att bedöma resursernas fördelning och användning.⁶⁸ Med andra ord ställer den kommunala redovisningen höga krav på öppenhet och transparens. Transparens betyder att kommuner skall beskriva i redovisningen vad de har gjort och varför de har gjort det på ett sådant sätt att användare av redovisningsinformation kan förstå kommunens val.⁶⁹

Lagstiftningen föreskriver att redovisningsinformationen skall visa användarna vilka resurser som tillförts kommunerna för att driva verksamheten under en räkenskapsperiod, vilka resurser som har förbrukats under samma period samt redogöra för kommunens finansiella ställning.⁷⁰ För dessa ändamål används tre olika redovisningsrapporter: en resultaträkning, en balansräkning och en finansieringsanalys. Den svenska modellen för redovisning i offentlig sektor baseras på samma grundläggande redovisningsprinciper som tillämpas inom privat sektor.⁷¹

⁶⁴ Chan, 2003,

⁶⁵ Brorström & Donatella, 2009

⁶⁶ Falkman & Orrbeck, 2001

⁶⁷ Brorström et al., 2008

⁶⁸ Falkman & Orrbeck, 2001

⁶⁹ Falkman & Orrbeck, 2001

⁷⁰ Falkman & Orrbeck, 2001

⁷¹ Falkman & Orrbeck, 2001

Idag blir det allt vanligare att en del av kommunens verksamhet delegeras till andra juridiska personer t.ex. uppdragsföretag. Den traditionella kommunala redovisningen ger därför inte längre en helhetsbild av ekonomin. Trots förändringarna i sammansättningen av utförande inom ramen för den kommunala verksamheten fokuseras det existerande regelverket fortfarande i huvudsak på den kommunala förvaltningen. Lagstiftningen som styr redovisningen av den konsoliderade kommunala verksamheten innehåller endast två paragrafer.⁷² Den sammanställda redovisningen är således svagt reglerad i lagen. I juni 2009 publicerades en ny rekommendation (8.2) av *Rådet för kommunal redovisning* för att kompensera för bristfälliga lagstiftningen. Syftet med rekommendationen var att upplysa kommunerna om hur en gemensam förvaltningsberättelse och sammanställda räkenskaper skall utföras enligt god redovisningssed. RKR påpekar också i sin rekommendation att den sammanställda redovisningen ska ge en helhetssyn på kommunens ekonomiska ställning när en del av verksamheten bedrivs av andra juridiska personer än den kommunala förvaltningen.⁷³ Rekommendationen beskriver exakt vad en sammanställd redovisning bör innehålla och hur den kan utformas för att uppfylla redovisningens syften.

3.3 Internationell utveckling av redovisning i offentlig sektor

I uppsatsens inledning beskrivs att de olika formerna av samarbete och konvergensprojekt mellan IASB och FASB visar att den internationella redovisningen i privata bolag strävar efter en internationell harmonisering.⁷⁴ Globaliseringsprocesser leder till alltmer intensivt internationellt samarbete mellan företag och nödvändiggör därför en sådan utveckling. Nuvarande tendenser tyder på att skillnader mellan den kontinentaleuropeiska och den angloamerikanska modellerna minskar inom den privata sektorn.⁷⁵ Andra utvecklingstendenser pekar på en utveckling av redovisningen där regleringen ökar och investerarperspektivet prioriteras.

The Financial Accounting Standards Board (FASB) var det första normgivande organet som utvecklade ett konceptuellt ramverk för redovisning. I första hand riktade sig ramverket mot sådan information som är nyttig för ägare för att underlätta deras beslutsfattande.⁷⁶ Den offentliga sektorn i USA normeras genom Governmental Accounting Standards Board (GASB) och GASB:s referensram beskriver mest finansiell rapportering. Redovisningens referensram i den municipala sektorn har, enligt GASB, ett tydligt ansvarighetsperspektiv i sin syn på redovisningens roll som ett underlag för beslutsfattande.⁷⁷ Därav samexisterar två parallella system i USA för redovisning i den privata respektive den offentliga sektorn. Utvecklingen i Sverige och i Europa ser annorlunda ut. I de flesta kontinentaleuropeiska länder pågår processen väldigt försiktigt. Det kan förklaras genom den starka kopplingen mellan redovisning och beskattning, juridiska orsaker samt genom det sätt på vilket

⁷² *Rekommendation 8.2, RKR, 2009*

⁷³ *Rekommendation 8.2, RKR, 2009*

⁷⁴ *Schipper, 2005*

⁷⁵ *Tyrall, 2003*

⁷⁶ *Jönsson, 1985*

⁷⁷ *Stanton, Hughes & Stanton, 1998*

verksamheten finansieras⁷⁸. Allt fler länder går ifrån en kassamässig redovisning av den offentliga verksamheten till en mer bokföringsmässig som influerats av redovisning i den privata sektorn.⁷⁹ Fortfarande saknas dock ett konceptuellt ramverk för den offentliga sektorn. Redovisningsstandarder skiljer sig mycket mellan länderna p.g.a. specifika redovisningstraditioner som i sin tur präglas av nationella särdrag och förutsättningar. Skillnaderna är särskilt tydliga vad det gäller finansiering, organisation och ansvarsområde.⁸⁰ Detta gör att arbetet med att utforma en gemensam internationell referensram som skulle kunna tillämpas för redovisning i offentlig sektor i olika länder till en svår och problematisk uppgift. The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) har påbörjat ett arbete för att utveckla ett sådant gemensamt ramverk för offentlig sektor. Den ökande regleringen av redovisning i publika bolag kommer att påverka utformningen av den internationella referensramen för offentlig sektor.⁸¹

4 Teori

I det här kapitlet presenteras de teorier som vi använder i vår analys av empirin. Vi motiverar också valet av teori.

Det finns ingen heltäckande teori om hur redovisning ska utformas. Litteraturen på området kan indelas enligt olika paradig, synsätt och skolor. Det finns få studier som handlar om just kommunal sammanställd redovisning. För att hitta en analysmodell för den sammanställda redovisningen utgår vi ifrån centrala begrepp inom redovisningen som kan användas som en tolkningsram för hur vi kan tänka kring reglernas utformning – dels hur de existerande reglerna är utformade men också hur de *bör* utformas. Den normativa redovisningsteorin försöker förklara förändring genom att referera till utvecklingen av normer eller praxis. Enligt detta synsätt sker förändringar i den sammanställda redovisningen som ett resultat av införandet av nya lagar, regler och normer. Den positiva redovisningsteorin beskriver att utvecklingen pågår genom tillämpning av det bästa praktiska sättet att utforma redovisning i varje enskild kommun.

4.1 Normativ redovisningsteori

Redovisningsteori är ett komplext forskningsområde där det inte finns någon omfattande allmän teori. Redovisningen baseras först och främst på olika normer och regler. Den normativa redovisningsteorin bygger på föreställningen om hur redovisningen bör vara. Grundtanken är att de uppfattningar som normgivare har om hur redovisningen kan förbättras påverkar principer, regler och rekommendationer. I sin tur har olika intressenter eller användare av kommunal redovisning både en rättighet såväl som en skyldighet i att delta i normbildningsprocessen.⁸² De föreställningar som ligger till grund för normer och regler, har ofta sitt ursprung i redovisningens syfte. På så sätt accepteras sådana teorier bara

⁷⁸ Tagesson, 2007

⁷⁹ Lüder & Joner, 2003

⁸⁰ Knutsson et al., 2003

⁸¹ Tagesson, 2007

⁸² Jönsson, 1985

av dem, som delar samma uppfattningar om redovisningens syfte. Den normativa teorin har varit dominerande inom redovisningen.⁸³

Dessutom finns det ytterligare nackdelar med normativ teoribildning. Det finns en risk att en sådan teoribildning endast leder till normativ kodifiering av praxis och en övertro på neutrala mätregler. De viktigaste normerna för den sammanställda redovisningen bestäms av lagen för kommunal redovisning (8 kap. 1-2 §§) och av RKR:s rekommendation 8.2, som nämnts ovan. De omfattar redovisningsprinciper samt begrepp såsom ”god redovisningssed”.

4.2 Positiv redovisningsteori

Modern redovisning utvecklas också genom att den praxis som uppvisar bra resultat accepteras och blir grunden för nya normer. Den positiva teorin försöker förklara observerad praxis.⁸⁴ Teorin kan också hjälpa till för att förklara val och tillämpning av de grundläggande redovisningsprinciperna. Teorin utgår ifrån att människor strävar i sina handlingar efter att maximera sin egen vinst. De grundläggande principerna, deras val och tillämpning, tolkas på olika sätt i organisationer. I de flesta fall utgår man ifrån den ekonomiska situationen som råder i företaget och dess omgivning eller ifrån ekonomiska konsekvenserna för att välja principer som gynnar det egna intresset.⁸⁵

Det är kommunens ledning och beslutsfattare, som har i uppdrag att sköta ekonomin och har därmed stora möjligheter att påverka tillämpningen av principerna och rekommendationerna⁸⁶. Men andra externa intressenter har också rätt att påverka när det gäller tillämpning av redovisningsprinciper genom sitt ansvarsutkrävande⁸⁷. Kommuner är offentliga organisationer och bygger på demokratiska principer.⁸⁸ Ansvarighet och kontroll över fördelning och användning av de allmänna resurserna står högt på kravlistan från staten och medborgare. Huvudsyfte med den sammanställda redovisningen är att få en helhetsbild över kommunens totala verksamhet genom att tillhandahålla nödvändig information för detta ändamål. Kommuner ska tillämpa de grundläggande redovisningsprinciperna på så sätt att den sammanställda redovisningen blir öppen, transparent och kan uppfylla sitt syfte⁸⁹.

4.3 Intressentmodellen och kommunikation med intressenterna

Intressentmodellen utgår ifrån att organisation eller företag har relationer med sin omgivning.⁹⁰ Ett företag har olika grupper av intressenter såsom t ex staten, långgivare, ägare,

⁸³ Jönsson, 1985

⁸⁴ Collin et al, 2009

⁸⁵ Collin et al, 2009

⁸⁶ Falkman & Tagesson, 2008

⁸⁷ Falkman & Tagesson, 2008

⁸⁸ Collin et al, 2009

⁸⁹ Brorström & Donatella, 2009

⁹⁰ Ax, Johannsson och Kullven, 2009, s.25-27

medarbetare, kunder och leverantörer. Intressenter har olika stor inflytande och ställer olika krav på företaget. Företaget och intressenter är beroende av varandra.⁹¹ Relationerna är mycket komplexa. En organisation strävar efter att uppnå en balans med sin omgivning. Detta kallas för det öppna systemsynsättet. Enligt intressentmodellen behöver kommunens ledning tillgodose de olika intressenternas krav och behov för att uppnå en balans i förhållande med sin omgivning. Målet med detta är att hitta en kompromiss mellan de olika intressenternas anspråk som potentiellt kan stå i konflikt med varandra.

Kommunfullmäktige, staten, andra kommuner, invånare och kreditgivare framträder som intressenter i kommunal redovisning.⁹² Dessa aktörer kan definieras som intressenter för ett specifikt område i den kommunala redovisningen – den sammanställda redovisningen. Beslutsfattare anses vara den viktigaste gruppen av användare, vilket inte utesluter andra gruppers behov och påverkan på den sammanställda redovisningen.⁹³ Det antas dock att om redovisningen uppfyller beslutsfattarnas behov av ekonomisk information så antas också övriga intressenternas behov vara tillgodosedda. Alla intressenter ska kunna få en helhetsbild över kommunens ekonomiska ställning. Producenternas uppgift är därför att upprätta den sammanställda redovisningen för att möjliggöra en sådan helhetsbild.

Redovisning lyfts fram som ett kommunikationsmedel med intressenterna.⁹⁴ Bedford och Baladouni skriver att syftet med redovisning är att presentera ekonomisk information till sina intressenter. De anser att utformning av redovisningsdokumentationen är beroende av redovisarens frihet att välja bland den tillgängliga information som kommunen tillhandahåller.⁹⁵ På så sätt avspeglar redovisningen individuella preferenser. Enligt kommunikationsteori handlar kommunikation mellan redovisaren och mottagaren om kodning och avkodning.⁹⁶

Med kodning menas då en process där meddelandet sätts i ett symboliskt sammanhang med hjälp av ord. Avkodning innebär å den andra sidan en process i vilken mottagaren tillskriver meddelandet en innebörd.⁹⁷ Dessa kodnings- och avkodningsprocesser pågår när redovisare inom kommunen samlar, väljer ut och ”kodar” information om kommunens totala ekonomiska ställning som ska kommuniceras i en extern redovisning. Sedan är det användarens uppgift att avkoda och tolka redovisade siffror.⁹⁸ Bedford och Baladouni påpekar att det är viktigt att det finns en hög trovärdighet, signifikans, relevans och väsentlighet i budskapet som kommuniceras till omgivningen. Människor tillskriver ofta en innebörd till olika texter och meddelanden som om den existerar i dessa, menar forskarna.

⁹¹ Ax, Johannsson och Kullven, 2009, s.25-27

⁹² Lundin, 1999, s. 122

⁹³ Brorström & Donatella, 2009

⁹⁴ Bedford & Baladouni, 1962

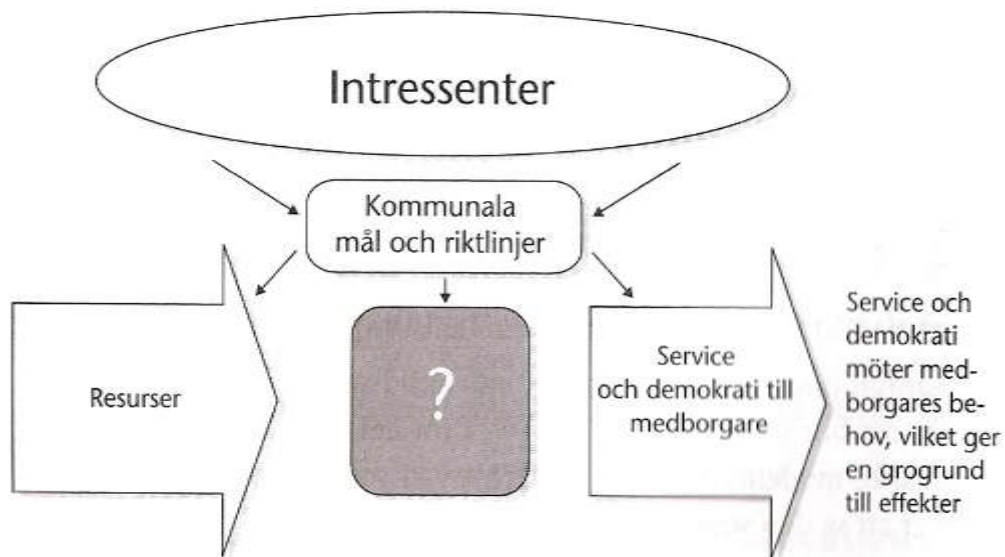
⁹⁵ Bedford & Baladouni, 1962

⁹⁶ Bedford & Baladouni, 1962

⁹⁷ Bedford & Baladouni, 1962

⁹⁸ Bedford & Baladouni, 1962

Vad som redovisare förmedlar är dock inte innebörd utan bara information som mottagare sedan tolkar och utvärderar själv.⁹⁹



Figur 1. En kommunal resursomvandlingsmodell (Knutsson et al., 2006, sid. 10)

Resursomvandlingsmodellen, som presenteras i figur 1, visar ett samband mellan intressentmodellen och input- outputmodellen i kommunal ekonomi. Insatta resurser omvandlas till olika tjänster och produkter. Intressenter påverkar kommunens målsättningar och riktlinjer. Dessa varierar samtidigt med tillgängliga resurser. Det förväntas att omvandlingsprocessen kan ge någon värdeökning av insatta resurser.¹⁰⁰ Eftersom den kommunala verksamheten finansieras av skatter, avgifter och bidrag så blir beslutsfattarens roll viktig. De ska ta hänsyn till medborgares behov, avgöra vilka prestationer som ska erbjudas samt hur mycket av de allmänna resurserna som ska förbrukas i varje enskilt fall.¹⁰¹ Intressenterna påverkar i sin tur inte bara beslutsfattande samt de ställer också krav på ansvarighet och kontroll. Redovisning spelar en viktig roll i dessa frågor.

Sammanfattningsvis kan man säga att den sammanställda redovisningen tillhör företagets viktigaste kommunikationsmedel med sina intressenter. På så sätt ska den sammanställda redovisningen vara intressenternas viktigaste informationskälla för att skaffa sig ekonomisk information om kommunens totala verksamhet trots juridiska, organisatoriska och redovisningsmässiga olikheter. Intressentmodellen visar samband mellan den kommunala redovisningen och användarna och förklarar vikten av den sammanställda redovisningens informationsvärde. Redovisningen blir mer betydelsefull för intressenterna när producenter lyckas uppfylla de krav som ställs på information.¹⁰²

⁹⁹ Bedford & Baladouni, 1962

¹⁰⁰ Knutsson et al., 2006

¹⁰¹ Knutsson et al., 2006

¹⁰² Brorström & Donatella, 2009

5 Analymodell

I detta kapitel presenteras uppsatsens analysmodell och det redogörs för de kriterier som ingår i modellens olika delar. Med hjälp av analysmodellen kommer vi att analysera det insamlade empiriska materialet.

Huvudsyftet med uppsatsen är kartläggning och analys av skillnader i inställning till och utformning av en sammanställd redovisning mellan de två kommunerna. Enligt redovisningsteorin bör det analyseras först och främst redovisningens syfte, kommunernas tolkning och tillämpning av de viktiga redovisningsprinciperna och sådana begrepp som god redovisningssed. Den redovisade informationen påverkas i högsta grad av hur de grundläggande redovisningsprinciperna tolkas och efterföljs, vilka modeller som används, hur regelverk är utformat, anser Brorström.¹⁰³ Forskaren skriver att tillämpningen av god redovisningssed utgör grunden för relevanta bedömningar och analyser. Dessa frågor ligger till grund för en referensram av redovisning och regleras genom lagstiftning samt normgivande organs rekommendationer. Som vi skrev ovan består regelverket för sammanställd kommunal redovisning av 8 kap. 1-2 §§ i lagen om kommunal redovisning samt RKR:s rekommendation 8.2. Redovisningsenheter skall följa och leva upp dem. Tidigare forskning visar dock att skillnader och avvikelser i tolkningen kan förekomma.¹⁰⁴

Dessutom behöver informationskvaliteter för den sammanställda redovisningen definieras. De internationella studierna om referensram för konsoliderad redovisning i offentlig sektor påpekar att det är viktigt att förstå vad ”value - in - use” av en sammanställd redovisning betyder.¹⁰⁵ Forskarna skriver att redovisning i offentlig sektor drabbas av ett traditionellt redovisnings dilemma – att förena begäran på användbarhet för beslutsfattande och ansvarighet i redovisningen. En del av forskare anser att problemet ligger i samband med de bristerna, som referensramar för redovisning i publika sektorn har, och en vidareutveckling av dem kan vara lösningen på problemet.¹⁰⁶ Andra är mer skeptiska och beskriver förslaget om en gemensam referensram för redovisning i offentlig sektor som orealistiskt.¹⁰⁷ De hänvisar till redovisningens helt olika användargrupper och deras krav på redovisningsinformation. För att svara på frågan vilka egenskaper den sammanställda redovisningsinformationen ska ha för att bli mer användbar behöver man undersöka vilka krav ställer användargrupperna på information i redovisningen.

Därför behöver vi använda en analysmodell för kommunal redovisning med ett användarperspektiv i fokus. Med användare menas alla möjliga intressenter för den sammanställda redovisningen som har olika, ofta specifika krav på den information som redovisning borde tillhandahålla. En sammanställd redovisning ska kunna tillfredställa alla dessa krav för att bli mer användbar. Vi anser också att möjligheter för intern och extern jämförbarhet kommer att förbättras i takt med ökande användbarhet.

¹⁰³ Brorström, 1997

¹⁰⁴ *Kommunal Ekonomi*, 2010, nr. 1

¹⁰⁵ Chow et al, 2007

¹⁰⁶ Barton, 2005

¹⁰⁷ Jones, 2003

B. Brorström och P. Donatell presenterar en referensram för kommunal redovisning i sin rapport ”Referensram för kommunal redovisning – principer, rekommendationer och särskilda informationskvaliteter”(2009) . De refererar till svenska studier som belyser användarperspektivet i kommunal redovisning. Forskarna beskriver att det pågår en snabb utveckling av kommunala årsredovisningar i riktning mot en förbättrad informationskvalitet. Redovisningsinformationen har blivit mer tillgänglig, och intressenternas uppskattning av dokumentation växer oavsett om den används fortfarande för lite.¹⁰⁸

Brorstöms och Donatellas referensram innehåller följande fem delar:

- Den kommunala redovisningens syfte
- God redovisningssed
- De kommunala redovisningsprinciperna
- Redovisningens intressenter
- Krav på redovisningsinformation

Brorstöms och Donatellas referensram ska tillämpas för att analysera kommunernas sammanställda redovisning som är en del av den kommunala redovisningen. Nedan beskrivs de kriterier som kommer att hjälpa oss att undersöka om respektive kommuns sammanställda redovisning uppfyller de krav som ställs på denna del av kommunal redovisning utifrån redovisningens syfte, god redovisningssed, de kommunala redovisningsprinciperna samt intressenternas krav på information.

5.1 Den sammanställda redovisningens syfte

Ur lagen om kommunal redovisnings framgår att syftet med den kommunala årsredovisningen är att ge ekonomisk information till kommunmäktige, kommunstyrelse och kommunens invånare. I årsredovisningen presenterar styrelsen årets verksamhet, ger en uppföljning för budgeten och redovisar den ekonomiska ställningen i kommunen och dessa bolag. Den kommunala redovisningen är inte bara en kontrollmekanism men ett underlag för beslutfattande. Den har också en roll som legitimerande dokument.¹⁰⁹ Det är ett sätt för kommunen att legitimera sin verksamhet, visa sin effektivitet och prestation och kommunicera internt samt externt med olika intressenter. Den sammanställda redovisningen är en del av kommunens årsredovisning och borde bidra till att det generella syftet med redovisningen uppnås.

Enligt lagen ska kommunerna upprätta en gemensam förvaltningsberättelse och sammanställda räkenskaper. De sammanställda räkenskaperna omfattar en resultaträkning, en balansräkning, en kassaflödesanalys och ska innehålla tilläggsupplysningar.¹¹⁰ Med utgångspunkt i god redovisningssed ska den sammanställda redovisningen även innefatta en finansieringsanalys. Den finansiella redovisningens syfte är att reducera osäkerhet.¹¹¹ Det ställer särskilda krav på information i den finansiella redovisningen. Informationen ska öka

¹⁰⁸ *Brorström & Donatella, 2009*

¹⁰⁹ *Smith, 2006*

¹¹⁰ *Rekommendation 8.2, RKR, 2009*

¹¹¹ *Brorström et al, 2007*

användarens kunskaper om kommunens framtida utveckling.¹¹² Dessutom kan en sammanställd redovisning utgöra en grund för intressenternas ansvarsutkrävande därför att den innehåller beskrivning om hur ekonomin i sin helhet skötts under året.¹¹³ Den sammanställda redovisningen ska också bidra till att jämförelser över tid inom en kommun samt mellan olika kommuner blir möjliga.

5.2 God redovisningssed

God redovisningssed är utgångspunkten för redovisning. ”Med god redovisningssed anses, enligt den klassiska definitionen, praxis hos en kvalitativ krets av bokföringsskyldiga”, skriver Brorström och Donatella (2009). Tillämpning av god redovisningssed garanterar en hög kvalitet på redovisningsinformationen. Den utvecklas genom förändringar i teori och praktik samtidigt. God redovisningssed ställer upprättande av redovisningsrapporter i fokus och inriktar sig på producenterna samt begreppet ”rättvisande bild”. Redovisningsskyldiga måste alltid ta hänsyn till att anpassa utformning av redovisning överens med god praxis. Brorström och Donatella (2009) menar att den här anpassningen kan leda till avvikelser från lagparagrafer. Under senaste tiden blir god redovisningssed allt mer liktydigt med normer som föreskrivs i lagen.¹¹⁴

5.3 Principer för sammanställd kommunal redovisning

Redovisning i den kommunala ekonomin bygger på de grundläggande redovisningsprinciperna som påverkar först och främst innehållet i resultat- och balansräkning. Forskare inom kommunal ekonomi påpekar att tolkningen av principerna har en stor betydelse för de specifika problem som uppstår inom redovisning i offentlig sektor.¹¹⁵ Dessutom baseras den kommunala redovisningen i stort sett på modifierade bokföringsmässiga grunder än på fullständiga bokföringsmässiga grunder, skriver Brorström och Falkman (2001). Med modifierade bokföringsmässiga grunder menas det faktum att innehållet i den kommunala redovisningen inte är fullständigt periodiserad.

Fem av de grundläggande principerna för kommunal redovisning är mer betydelsefulla enligt forskarna:¹¹⁶

- Matchningsprincip
- Försiktighetsprincip
- Kongruensprincip
- Principen om pågående verksamhet
- Öppenhetsprincip

Brorström et al (2001) beskriver försiktighetsprincipen som mest övergripande i den kommunala redovisningen där verksamheten finansieras av allmänna medel. Genom tillämpning av denna princip uppnår kommuner lagkravet på förmögenhetsskyddet.

¹¹² Brorström et al, 2007

¹¹³ Brorström et al, 2007

¹¹⁴ Brorström & Donatella, 2009

¹¹⁵ Brorström & Falkman, 2001

¹¹⁶ Brorström & Falkman, 2001

Brorström och Falkman (2001) påpekar att tillämpningen av försiktighetsprincipen kan leda till att dolda värden skapas dvs. att en verksamhet har bättre förutsättningar för en långsiktig gynnsam utveckling än vad man får utifrån redovisningen.

Brorström och Donatella anser att det finns fyra olika aspekter som måste beaktas vid arbetet med årsredovisningen och sammanställningen av finansiella rapporter:

1. Matchning mellan intäkter och kostnader som innebär precision i redovisat resultat
2. Försiktighet vid värdering av tillgångar och skulder
3. Kongruens mellan resultat och balansräkning
4. Beskrivning av hur investeringarna har finansierats och hur likvida medel har förändrats

En sammanfattning av dessa aspekter visar att den kommunala redovisningen ska baseras på bokföringsmässiga grunder med en hög precision i resultat som ger jämförbarhet över tid samt att försiktighetsprincipen bör tillämpas. Kommunens intäkter består av allmänna medel därför bör överskattningar av ekonomisk utveckling undvikas. Tillgångar bör inte övervärderas och skulder - undervärderas, vinsten skall redovisas efter realisering och förlusten skall förutses.¹¹⁷ Enligt kongruensprincipen skall alla poster som påverkar det egna kapitalet passera resultaträkningen. Det gör redovisningen följbär och tydlig. Kongruensprincipen bör vara ett absolut krav.¹¹⁸ När en konflikt mellan principerna uppstår, föreslår forskarna en konsekvensanalys och att tillämpa den princip som ger mest transparent redovisning utifrån användarperspektivet.¹¹⁹

De sammanställda räkenskaperna ska upprättas med enhetliga redovisningsprinciper.¹²⁰ Enligt RKR:s rekommendation ska kommunens redovisningsprinciper vara vägledande oavsett bedrivs verksamheten i kommunal regi eller en entreprenad. Ett undantag utgörs dock för pensionsredovisningen som ska redovisas enligt blandmodellen.¹²¹ Alla avvikelser bör tydliggöras i tilläggsupplysningar.¹²² De avvikelser som har ingen väsentlig påverkan på utfallet i den sammanställda redovisningen kan lämnas ojusterade.¹²³

5.4 Redovisningens intressenter

Brorström och Donatella anser att användare av sammanställd kommunal redovisning är beslutsfattare, de förtroendevalda i kommunen, som representerar medborgarna. Redovisningens utformning och information måste anpassas efter målgruppens behov. Det förutses att användarna har grundläggande kunskaper för att ta del av informationen och är villiga att lära sig mer om analys och tolkning. Man kan förenkla informationen men bara till en viss nivå. Därför påpekar många forskare att det är nödvändigt att alla begrepp i

¹¹⁷ Brorström & Donatella, 2009

¹¹⁸ Brorström & Donatella, 2009

¹¹⁹ Brorström & Donatella, 2009

¹²⁰ Rekommendation 8.2, RKR, 2009

¹²¹ Rekommendation 8.2, RKR, 2009

¹²² Rekommendation 8.2, RKR, 2009

¹²³ Rekommendation 8.2, RKR, 2009

redovisningen ska definieras noggrant.¹²⁴ Redovisningen ger information, som blir ett beslutsunderlag, dvs. den måste vara tydlig, lättillgänglig och aktuell. Författarna anser att denna definition på användarna som är beslutsfattare inte utesluter andra målgrupper – medborgare, medarbetare, interna chefer, finansiärer, staten och andra kommuner.¹²⁵ Alla användargrupper kan ta del av informationen som är presenterad på denna nivå.

Den kommunala organisationen har ett antal intressenter som kan och ibland behöver ta del av redovisningsinformationen:¹²⁶

- Kommunfullmäktige
- Staten
- Andra kommuner
- Invånare i kommunen
- Anställda
- Kreditgivare osv.

Kommunfullmäktige eller beslutsfattare är en av de viktigaste användargrupperna.¹²⁷ Deras roll är att använda informationen för att fatta beslut och kontrollera verksamhetens prestation och effektivitet. De använder redovisningsinformationen för att legitimera sina beslut och handlingar.¹²⁸ Beslutsfattare i kommunen är förtroendevalda av medborgare dvs. att invånarnas krav på ansvarighet, öppenhet och kontroll är också delegerade till kommunfullmäktige. Invånarna vill ha en bild av ekonomisk ställning i kommunen och en demokratisk kontroll över hur verksamheten sköts av förtroendevalda. Man kan se att medborgarnas och kommunfullmäktige intressen i grunden ganska lika till varandra. Politiker har möjlighet att få hjälp av experter med tolkning och analys av den sammanställda redovisningen och därmed är inte lika beroende av sina ekonomiska kunskaper som vanliga medborgare.¹²⁹

Staten anses att har både finansiär – och medborgarintresse i den kommunala verksamheten.¹³⁰ Kommuner får ett statligt bidrag och är skyldiga att redovisa hur resurserna används. Dessutom ställer staten krav på kommunens redovisning genom sina normgivande organ som utarbetar lag- och regelverk.

5.5 Krav på redovisningsinformation

Brorström och Donatella beskriver tre viktiga delar av redovisningsinformation: indata, databearbetning och utdata. De formulerar ett antal krav på information i varje steg.¹³¹ När

¹²⁴ Petersson, 2010

¹²⁵ Brorström & Donatella, 2009

¹²⁶ Lundin, 1999, s. 122

¹²⁷ Brorström & Donatella, 2009

¹²⁸ Chow et al, 2007

¹²⁹ Brorström & Nöjd, 2005

¹³⁰ Chow et al, 2007

¹³¹ Brorström & Donatella, 2009

det gäller indata kravs det att den ingående informationen ska vara objektiv och verifierbar, dvs. baseras på transaktioner. Under databearbetning ska redovisningsprocessen vara transparent, möjlig att följa upp och bedöma. Utdata ska redovisas med hög öppenhet. Det gäller alla redovisningsrapporter: resultaträkning, balansräkning, finansieringsanalys samt finansiella nyckeltal.¹³²

Den sammanställda redovisningen bör omfattas av dessa krav på information.¹³³ Det ska vara lätt att följa upp och bedöma ursprunglig data i en sammanställd redovisning samt tolka och dra slutsatser utifrån redovisade siffror. Informationen som redovisas behöver vara verifierbar och inte missvisande. Den sammanställda redovisningen ska innefatta såväl verbal som siffermässig information om tidigare år i syfte att underlätta jämförelse över tiden, föreskrivs i RKR:s rekommendation 8.2. Modeller som används vid finansiell analys ska tydligt nämnas och beskrivas.¹³⁴

Brorström och Donatella poängterar att öppenhet i redovisningen är viktigast av alla krav som ställs på informationen när ”redovisningen möter användarna”.¹³⁵ Detta innebär att ”intressenterna av skilda slag och med olika förutsättningar kan tillgodogöra sig och tolka ekonomisk information, göra bedömningar och dra slutsatser”, påpekar forskarna.¹³⁶ Det bidrar till utveckling av demokrati och ökar effektivitet genom att många kan kontrollera och påverka fördelning och användning av de begränsade allmänna resurserna. En öppenhet i redovisningen förutsätter att redovisningsansvariga alltid ska välja den mest genomskinliga beskrivningen av kommunens ekonomiska utveckling och tillstånd samt tillämpa de grundläggande och erkända redovisningsprinciperna.¹³⁷

6. Empiri

I detta kapitel presenteras svaren från sex intervjuerna som utfördes inom ramen för studien samt övrig datainsamling.

Intervjuer genomfördes med sex experter på sammanställd redovisning. Valet av respondenter och deras yrkesposition beskrivs i kapitlet 2.

6.1 Den sammanställda redovisningens syfte

Representanter från Stockholms kommun menar att en sammanställd redovisning är viktig för att ge en helhetsbild av den samlade kommunala verksamheten oavsett organisationstyp. Den sammanställda redovisningen bidrar också till transparens och tydlighet, påpekar de. Dessutom anses sådan redovisning som en plikt då det finns lagstiftning och rekommendationer runt den.

¹³² Brorström & Donatella, 2009

¹³³ Chan, 2003

¹³⁴ Rekommendation 8.2, RKR, 2009

¹³⁵ Brorström & Donatella, 2009

¹³⁶ Brorström & Donatella, 2009

¹³⁷ Brorström & Donatella, 2009

Stockholms Stads representanter anser att den sammanställda redovisningen är en extern redovisning. Den externa redovisningen ska, som diskuterats i kapitel tre och fyra, ge information till olika användare. Redovisningen ska ge en rättvisande bild av resultat och ställning vilket tillsammans med annan information sedan utgör en bas för politikerns ansvarsutkrävande. Samtidigt möjliggörs en analys av kommunens resursanvändning, framhåller alla tre representanterna från Stockholm Stad AB.

Stockholms stadsrevisor, Staffan Moberg, anser därutöver att den kommunala redovisningen i sin nuvarande utformning ger användbar information för ekonomiskt beslutsfattande. Informationen från en sammanställd redovisning kan användas som ett underlag för budget, bestämmelse av skatteansats, beslut om investering, samt för intern och extern benchmarking. Dessutom tillhandahåller den kunskaper om kommunens framtida utveckling.

Redovisningen ger goda kunskaper om den finansiella ställningen vid en viss tidpunkt och visar om kommunen uppfyllt balanskravet. Alla respondenter menar att denna information i hög grad styr kommande budgetarbete och andra finansiella överväganden. Samtidigt påpekar alla intervjupersoner att den sammanställda redovisningen kan ge bättre informationsunderlag och bli mer användbar. Både Stockholms Stads och Göteborgs Stads representanter berättar om förbättringarna som har skett under de senaste åren.

6.2 God redovisningssed

”God redovisningssed är råd respektive rekommendationer från normgivande organisationer, de svar man får om man tolkar de mer konkreta bestämmelserna i redovisningslagarna med normala, juridiska tolkningsmetoder, eller en praxis som används i en viss krets”¹³⁸, säger respondenter från Stockholms stads kommun. En sammanställd redovisning utgör i sig en del av god redovisningssed, påpekar Staffan Moberg.

Redovisningsansvariga i Stockholms Stad tycker att kommunen har ett klassiskt synsätt på god redovisningssed och följer lagen så gott man kan. Samtidigt görs den finansiella analysen av en sammanställd redovisning till en krävande uppgift för en så stor kommun som Stockholm.

Användarperspektivet i kommunal redovisning är relaterat till att god redovisningssed utgör en kvalitetssäkring och att följa god redovisningssed- underlättar jämförelser, menar Anna Håkansson.

Enligt Staffan Moberg är tillämpning av god redovisningssed viktig. Man utgår ifrån de regler som finns. Med andra ord kan god redovisningssed beskrivas som tradition eller kultur.

Intervjupersonen från Göteborg är också nöjd med hantering av den sammanställda redovisningen i kommunen och anser att god redovisningssed måste vara ”ren”, vilket innebär att lagar och principer måste följas. Andra faktorer bör inte påverka god redovisningssed. Han menar att kommunen hanterar det bra, speciellt när det gäller redovisning av infrastrukturella fonder och pensionskulder och har inga komplikationer

¹³⁸ Intervju med Anna Håkansson, Mattias Persson den 4 november 2010, Stockholm

med balanskravet. Kommunala pensionsskulder bör redovisas på klassiskt sätt som en skuld, poängterar Petersson.

Dessa påståenden får stöd i intervjuerna med redovisningsexperterna som tycker att redovisning av pensionsskulder, bidrag och värdering av finansiella instrument behöver ses om. Man skulle skapa tydliga, gemensamma regler för redovisning av dessa poster.

6.3. Grundläggande redovisningsprinciper i kommuners sammanställda redovisning

Enligt alla respondenters svar lever den kommunala redovisningen upp till följande redovisningsprinciper i dagsläget såsom:

- Matchningsprincip
- Försiktighetsprincip
- Kongruensprincip
- Principen om pågående verksamhet
- Öppenhetsprincip

Intervjupersonerna tycker att de grundläggande principerna som beskrivs i referensramen är betydelsefulla för den sammanställda redovisningen. En avvikande uppfattning uttrycktes av vissa informanter angående kongruensprincipen som inte längre ansågs vara så viktig. Både redovisningsansvariga och revisorer menar att tillämpningen av principerna lever upp till bokföringsmässiga grunder och periodisering är inget stort problem i dagsläget. Kommunernas redovisning uppfyller enligt informanterna kravet på transparens i redovisningen enligt de rådande principerna.

En av revisorernas viktigaste uppgifter är att i sina granskningar se till att principerna och regelverket efterlevs, förklarar Anna Håkansson.

Hans Peterson menar, att problem knutna till tillämpningen av matchnings- och väsentlighetsprinciper inte längre är aktuella. Mellan år 1990 och 2000 var dessa principer däremot livligt diskuterade.

”Man måste fokusera på värderingar och väsentlighetsprincipen . Efteråt ska man fundera på vilka upplysningar, som ska utlämnas eller inte [input out teorimodellen]”¹³⁹, säger Hans Pettersson. För Göteborgs redovisningsmodell framhåller Pettersson dock att väsentlighetsprincipen är viktigast.

Oberoende expert Eriksson menar att kommuner trots detta inte lämnar tillräckligt med upplysningar i redovisningen och motiverar heller inte varför upplysningar saknas. Samma sak gäller för redovisning av avvikelser som påverkar resultat och ställning. ”Kommuner är inte tydliga med att de avviker från rekommendationen. Det bryter öppenhetsprincipen”, säger Eriksson.

6.4 Användare av den sammanställda redovisningen

Vi frågade både informanterna från Stockholm och Göteborg vilka de såg som är användare av den sammanställda redovisningen. Staffan Moberg, Stockholms stadsrevisor, förklarade

¹³⁹ Intervju med Hans Peterson, den 1 november 2010r, Göteborg

att de internt används av ekonomichefer och externt till exempel av banker, skatteverket och av media. Samtliga tre informanter från Stockholm Stad AB var eniga om att användarna bestod av ett varierande spektrum av mottagare såsom t ex beslutsfattare, kommuninvånare och brukare av kommunal service, finansiella marknaden, staten, andra kommuner samt andra företag och organisationer.

Anna Håkansson anser att redovisningen också bör anpassas till EU:s olika organ och gällande stadsstödsregler. Göteborgs Stad instämmer Stockholms Stads representanters uppfattning om problemet med de olika intressenternas krav, men inte vad det gäller frågan om att se EU och dess organisationer som målgrupp för den kommunala redovisningen.

Det finns två *huvudmålgrupper* enligt Eriksson: Grupp 1 som består av medborgare och media; Grupp 2 som består av analytiker/kreditgivare och kommunalfullmäktige.

För **Grupp 1** måste en sammanställd redovisning vara lättläst och innehållet begripligt.

Staffan Moberg önskade att en sammanställd redovisning ska vara lättläst.

För **Grupp 2** måste den vara anpassad för att ge en rättvis bild. Enligt Eriksson kan inte stora förändringar ske eftersom redovisningen styrs av RKK, Bokföringsnämnden och alla redovisnings principer. Man anpassar därför istället en sammanställd redovisning genom att ge riktad information till olika målgrupper, säger Inger Johansson Kjaerboe.

6.5 Krav på redovisningsinformation

Staffan Moberg bekräftar att redovisningsinformationen i den kommunala redovisningen idag leder till en delvis reducerad osäkerhet/risk. Detta är viktigast eftersom fel kan leda till att felaktiga beslut fattas. I vissa fall går det inte att utesluta fel och förluster kan då förekomma, eftersom en korrekt redovisning är en av grundstenarna i den interna kontrollen, menar Moberg. Han påpekar att en sammanställd redovisning utgör underlag för budget, skatteansats, investeringsbeslut och även benchmarking.

Den kommunala redovisningen är användbar idag, men generellt behöver kommunerna arbeta mer med att utveckla analyser och ta fram en mer nivåanpassad information, menar respondenter från Stockholms stad.

Pensionsredovisning enligt blandmodellen lever inte upp till syftet om redovisningsinformation eftersom den inte ger de rätta förutsättningarna, påstår Hans Petersson. Resultatet budgeteras för lågt i relation till den verkliga förändringen av pensionsåtagandet, dvs. att skulden inte räknas upp med räntan för pensionsåtagandet. Om ingen justering görs den finansiella analysen så ger den kommunala redovisningen inte i dagsläget fullständigt användbar information. Petersson påpekar dessutom att kvaliteten på den finansiella analysen generellt är tveksam. Eriksson följer Petersson linje och påstår att blandmodellen innebär en ”skönmålning” av det finansiella läget.

Stockholms kommun har vissa avvikelser i rapporterna i jämförelse med Göteborgs kommun. Detta bekräftar båda Petersson och Eriksson. Mattias Persson på Stockholms kommun förklarade att allt inte är synligt i balansräkningen. T.ex. försäljningen av aktier år 2006 som ledde till en vinst på mer än 4 miljard kronor. Åtgärden har inte redovisat på annat sätt än som överskott i balansräkningen.

Enligt Hans Petersson hanterar Göteborgs kommun infrastrukturella fonder och pensionsskulder så gott man kan. Något som är väldigt specifikt till exempel infrastrukturella investeringar finns inte med i balansräkningen, vilket har politiska förklaringar påstår Hans Petersson. Ett bidrag till en infrastrukturell investering som inte beslutas med stöd av lagen om vissa kommunala befogenheter skall redovisas som kostnad i resultaträkningen.¹⁴⁰

Förbättringar är alltid möjliga enligt chef ekonom Inger K. ”Kommuner med mindre storlek lyckas i princip bättre än större”, säger hon. Sammanställd redovisning måste vara jämförbar och innehålla alla upplysningar som krävs.

6.6 Utformningen av den sammanställda redovisningen

Analysen av dokumentationen visar att båda kommunerna arbetar noggrant för att deras sammanställda redovisningar skall följa den linje som beskrivs i analysmodellen. Göteborgs och Stockholms kommuner tillämpar generellt sätt samma system, men använder olika ekonomiska modeller. Det som skiljer är intäktsfördelningen och organisationskultur. De försöker upprätta redovisningen enligt god redovisningssed d v s rapporten ska ge den rättvisa bilden, leva upp till de grundläggande redovisningsprinciperna, följa rådande normer och regler. Efter en jämförelse mellan årsredovisningar, som omfattar de senaste tre åren (2007, 2008, 2009) kan vi konstatera att producenterna hade gjort stora framsteg. Införande av rekommendation 8.2 spelade också sin roll i utveckling av den konsoliderade rapporten. Därför valde vi att titta närmare på årsredovisningarna 2009. De innehåller mer utvecklad sammanställd redovisning och avspeglar den nya rekommendationen.

Båda kommunerna utformar sin sammanställda redovisning enligt RKR:s rekommendation 8.2. En jämförelse visar att kommunernas sammanställda redovisningar innehåller alla delar som regelverket kräver: en förvaltningsberättelse, sammanställda räkenskaper och tilläggsupplysningar. Förvaltningsberättelsen presenterar i sin tur väsentliga händelser som inträffade under räkenskapsåret, den samlade verksamhetens förväntade utveckling, personalförhållanden som har betydelse för verksamheten och andra förhållanden som kan påverka styrning och uppföljning av den samlade verksamheten. Båda kommunerna redogör för enheterna som ingår i den totala verksamheten i form av ett organisationsschema.

Den sammanställda redovisningens delar i Stockholms Stad är spridda över hela årsredovisningen. Göteborg har placerat den sammanställda redovisningen i ett speciellt block i årsredovisningen.

Stockholms redovisningsrapport börjar med en förvaltningsberättelse där de viktigaste händelserna och besluten presenteras. Göteborgs konsoliderade rapport börjar direkt med den finansiella analysen som ger bra översikt över kommunens ekonomiska ställning.

Dessutom lämnar båda producenter de särskilda upplysningarna om koncernföretagen när det gäller ägartillskott, koncernbidrag, utdelningar osv. De särskilda upplysningarna innehåller också en analys av koncernens ekonomiska utveckling.

De sammanställda räkenskaperna omfattar resultat- och balansräkning, kassaflödesanalys och tilläggsupplysningar. Dessutom jämförs räkenskaperna med föregående års siffror, i

¹⁴⁰ RKR 6.2 Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar, 2009

enlighet med RKR:s rekommendationer. Båda kommunerna använder kommunens räkenskapsschema för koncernen samt lägger till de poster som inte täcks av KRL. Göteborg och Stockholm upprättar den sammanställda redovisningen enligt förvärvsmetoden. Göteborg redovisar intressebolag, d v s bolag där kommunens andel uppgår till mellan 20 och 49 procent, enligt kapitalandelsmetoden. Men Stockholms Stad använder också en konventionell metod vid konsolidering av hel- och majoritetsägda bolag samt kapitalandelsmetoden för indirekt ägda bolag och proportionella konsolideringsmetoden för de direktägda intressebolagen.

Båda kommunerna uppger att olika redovisningsprinciper kan gälla för kommun och bolag. Göteborgs Stad påpekar dock att ”bolagens redovisningsprinciper till vissa delar justerats enligt kommunens redovisningsprinciper”. Stockholms Stad gör inte sådana anmärkningar men redogör för avvikande redovisningsprinciper i ett separat avsnitt.

Tilläggsupplysningar är också utförda motsvarande rekommendationen. Stockholm såsom Göteborg redovisar pensionsskulder enligt blandmodellen. Detta ligger i linje med lagstiftningen.

De värderingsprinciper som kommunerna använder för anläggningstillgångar skiljer sig åt. Stockholms Stad redovisar anläggningstillgångar till anskaffningsvärdet medan Göteborgs Stad har en mer utvecklad modell. Anskaffningsvärdet justeras med pålägg för värdehöjande investeringar och med avdrag för planmässiga avskrivningar och eventuella nedskrivningar. Erhållna investeringsbidrag reducerar anskaffningsvärdet.

När det gäller exploateringsfastigheter, redovisas de som materiell anläggningstillgång i Göteborg medan i Stockholm tas upp som ömsättningstillgångar vid bokslutstillfället. Under löpande räkenskapsår redovisas de som anläggningstillgångar. Stockholms Stad redovisar inga immateriella tillgångar.

Kommunerna använder olika principer för redovisning av leasing. Stockholm redovisar leasing i balansräkningen enligt RKR:s rekommendation nr. 13.1 2006. Det bevisar att Stockholm följer pedantiskt regelverket så långt det går. Göteborgs Stad redovisar istället leasing som hyresavtal.

7. Analys

I detta kapitel analyseras det samlade empiriska materialet med hjälp av uppsatsens analysmodell. Analysens fokus ligger på att jämföra Stockholms och Göteborgs Stads sätt att upprätta och utforma sina sammanställda redovisningar.

Det empiriska materialet, som vi redogjorde för i kapitlet ovan, analyseras här med hjälp av den analysmodell som beskrevs tidigare i uppsatsen. Analysmodellen består av följande punkter:

- Den sammanställda redovisningens syfte
- God redovisningssed
- Principer för sammanställd kommunal redovisning
- Redovisningens intressenter
- Krav på redovisningsinformation

Analysen av intervjuer har vi delat upp i samma fem avsnitt som analysmodellen består av. Sedan analyserades kommunernas årsredovisningar med fokus på hur kommunerna följer lagen och RKR:s rekommendation 8.2. Den samlade empirin analyserades utifrån

redovisningsteorier och med hjälp av intressentmodell. Vi började med att undersöka kommunernas förhållningssätt till den sammanställda redovisningens syfte, vilket visat sig har stor påverkan på utformning av redovisningen i respektive kommun.

7.1 Kommunernas förhållningssätt till den sammanställda redovisningens syfte

Båda kommunernas uppfattningar ligger i linje med syftet av en sammanställd redovisning vilket beskrevs i analysmodellen. De flesta av intervjupersonerna är överens om att den sammanställda redovisningen ger användbar information i sin nuvarande utformning. Men de påpekar samtidigt att den kan bli bättre. Den sammanställda redovisningen är ett relativt nytt område i kommunal ekonomisk rapportering. Den befinner sig i ständig utveckling. Kommunerna har successivt förbättrat sin konsoliderade redovisning under de senaste åren. Detta poängterar stadsrevisor Staffan Moberg i intervjun. Vår jämförelse av kommunernas årsredovisningar 2008 och 2009 ger samma resultat.

Redovisningsansvariga i dessa två kommuner förstår att redovisningsinformationen kan användas för olika ändamål. De använder redovisningen för att ge intressenterna en bild över kommunens ekonomiska ställning och framtida möjligheter till utveckling. I förvaltningsberättelsen visas respektive kommunens prestation och ges mått på effektivitet.

Vi kan konstatera att de båda kommunerna följer RKR:s rekommendationen och lagen om kommunal redovisning. Representanterna från såväl Stockholm som Göteborg poängterar att den sammanställda redovisningens viktigaste uppgift är att skapa en helhetsbild av den samlade verksamheten. Enligt analysmodellen bidrar detta till en mer transparent och tydligt redovisning.¹⁴¹

Åt andra sidan svarar intervjupersonerna att de anser den sammanställda redovisningen som en plikt. Kommunerna måste upprätta de sammanställda räkenskaper när det finns lagstiftning runt detta. Resonemangen visar samband med den starka utvecklingen mot mer reglerad redovisning i offentlig sektor.¹⁴² Den nya rekommendationen från RKR (8.2) innehåller mer tydliga instruktioner för redovisningsansvariga i kommunerna och omfattar just den sammanställda redovisningen. Reglerna har blivit tydligare. RKR kräver att konsoliderad redovisning ska utföras enligt kommunens redovisningsprinciper och alla olikheter ska justeras.¹⁴³

Analysen av dokumentationen visar de skillnader som de två kommunerna har i sin uppfattning av redovisningens syfte. Till exempel lägger Stockholm Stad större vikt på den betydelse som redovisningen spelar för kommunikation med sina externa intressenter. Redovisningsansvariga från Stockholm påpekar att det är viktigt att ge tillfredställande information till olika intressenter och informationsnivån behöver anpassas till olika målgrupper. Uttalandet avspeglar kommunens strävan efter balans i relationer med sin omgivning och sina intressenter.¹⁴⁴ Stockholms Stad anser också att

¹⁴¹ *Brorström & Donatella, 2009*

¹⁴² *Se resonemang i kapitel 3*

¹⁴³ *Rekommendation 8.2, RKR, 2009*

¹⁴⁴ *Se kapitel 4, intressentmodellen*

redovisningsinformationen bör samordnas med målstyrning, kvalitetsuppföljning och annan ledningsinformation. Intervjupersonerna anser att utveckling av den sammanställda redovisningen ska fortsätta i linje med nya mer gemensamma globaliserade regler. Detta påstående följer de internationella tendenserna i utvecklingen av redovisning i offentlig sektor.¹⁴⁵

Göteborgs Stads redovisningschef betonar utvecklingen av nya analytiska modeller, redovisnings betydelse för kontroll och uppföljning samt redovisningens roll i input- output modellen.¹⁴⁶ Petersson påpekar att det finns politisk påverkan på redovisning i offentlig sektor. De kommunala redovisningsrapporterna har involverats i processen för styrning och uppföljning i Göteborgs Stad.¹⁴⁷ Rapporterna ligger till grund för vidare utveckling och målsättning. På så sätt binder de samman den kommunala resursomvandlingsmodellen som presenterades i kapitel 4.¹⁴⁸

Vi kan se att ledningen i kommunerna har sina egna preferenser när det gäller valet av det redovisnings syfte som anses viktigaste. Detta syfte prioriteras vid utformning av den sammanställda redovisningen. Allt detta stämmer bra överens med redovisningens syfte som beskrivs i analysmodellen.¹⁴⁹ Samtidigt bekräftas påverkan på innehållet av redovisningen från kommunens ledning i intervjuerna med redovisningsexperterna.

Den sammanställda rapporten karakteriseras dock ibland som otydlig. Det kan handla om till exempel redovisning av pensionsskulder. Det kan föreligga avvikelser när pensionsredovisning utgör ett undantag från rekommendation 8.2 och kan byggas på respektive enhetens principer. Detta medför inte större osäkerhet i kommunens redovisning men kräver en del justeringar av redovisade siffror. Redovisning av pensionsskulder efter fullfonderingsmodellen, dvs. då alla kostnader samlas på ett ställe, skulle öka redovisningens jämförbarhet, menar experterna. Dessutom nämns redovisning av bidrag och infrastrukturella investeringar i detta sammanhang. Experterna uttalar sig om att det borde finnas gemensamma regler för sådana avvikande poster. Då skulle de inte påverkas så mycket politiskt som de kan göra idag.

Allt detta betyder att värdering och bedömning av kommunens verksamhet inte kan ske på ett korrekt sätt.¹⁵⁰ Bristfällig redovisningsinformation kan ge negativa effekter för beslutsfattande och för demokratin.¹⁵¹ Det blir svårt att få en rättvisande bild av kommunens samlade verksamhet och använda den för utvärdering, analys och benchmarking.¹⁵² Kommunikationsprocessen mellan kommunstyrelsen och intressenterna kan

¹⁴⁵ Se resonemang i kapitel 3

¹⁴⁶ Se kapitel 4

¹⁴⁷ <http://www.goteborg.se/>, 2010-12-09

¹⁴⁸ Knutsson et al., 2006

¹⁴⁹ Se kapitel 5

¹⁵⁰ Brorström & Donatella, 2009

¹⁵¹ Chan, 2003

¹⁵² Brorström et al, 2007

drabbas.¹⁵³ För att undvika denna negativa påverkan bör det finnas en stark koppling mellan den sammanställda redovisningen och kommunens verkliga prestationer.

7.2 God redovisningssed är en kvalitetssäkring

Intervjupersonerna menar att god redovisningssed är att utgå ifrån och följa lagstiftningen, normer och rekommendationer från de normgivande organisationerna. Alla respondenter understryker att god redovisningssed är viktigt. Den är både tradition och kultur. Praxis ska vara förenlig med lagen och normerna och tillhandahålla en god kvalitet. Detta bekräftar att god redovisningssed blir allt mer liktydig med de föreskrivna normerna och reglerna.¹⁵⁴ Det finns ett tydligt samband mellan dessa åsikter och den beskrivning av begreppet som Brorström och Donatella ger i sin referensram. Den sammanställda redovisningen utgör en del av god redovisningssed. Den bidrar med kvalitetssäkring och ska underlätta jämförelser.

Empirin visar dock att det behövs mer tydliga gemensamma regler för redovisning av de poster som anses problematiska av experterna t ex pensionskulder, bidrag och värdering av finansiella instrument. Enhetligheten i redovisningen kommer att bidra till en mer användbar och jämförbar sammanställd redovisning.¹⁵⁵ Den skulle underlätta tolkning och bedömning av redovisningsinformationen för alla slags användare. Detta skulle leda till en mer öppen redovisning enligt Brorströms och Donatellas referensram. Dessutom måste det finnas tydliga upplysningar om tillämpade modeller och principer för att god redovisningssed ska uppfyllas.

7.3 De grundläggande redovisningsprinciperna i kommunernas sammanställda redovisningar

Alla intervjupersonerna anser att de grundläggande redovisningsprinciperna som Brorström och Donatella diskuterar i sin referensram är viktiga för den sammanställda redovisningen. De båda kommunerna tillämpar dessa principer på samma sätt som det beskrivs i analysmodellen.

Empirin visar att kommunerna hanterar de grundläggande redovisningsprinciperna i linje med god redovisningssed. Intervjupersonerna från de båda kommunerna anser inte att det finns några problem med tillämpning av principerna. Detta bevisar att kommunerna har fasta rutiner och kultur runt redovisningsprocessen. Utformning av den sammanställda redovisningen är genomtänk och baseras på lagstiftningen och rekommendationerna.

De principerna som intervjupersonerna påpekar som mest viktiga för respektive kommunens redovisning har ett samband med det kommunala redovisningssyftet. Till exempel poängterar Göteborgs representant att väsentlighetsprincipen spelar en viktig roll för förbättring av redovisningen. Kommunen tillämpar den här principen för att välja vilken information och vilka upplysningar ska utlämnas i redovisningen. Detta kan förklaras med det syfte som Göteborgs Stad anser som mest betydelsefullt. De strävar efter en redovisning som kan ge information för kontroll och uppföljning. Informationen som inte tillför nytta för

¹⁵³ Bedford & Baladouni, 1962

¹⁵⁴ Brorström & Donatella, 2009

¹⁵⁵ Brorström & Donatella, 2009

tolkning och analys bör därmed undvikas i den sammanställda redovisningen enligt Göteborgs redovisningsmodell. Dessutom har väsentlighetsprincipen stor betydelse för riskbedömning i input- output modellen som kommunen använder.¹⁵⁶ Redovisningsinformation skall vara fokuserad på händelser som har konsekvenser för ekonomisk och finansiell ställning i kommunen som helhet. Information som inte är väsentlig kan vara missvisande och leda till felaktiga slutsatser om kommunens ekonomiska tillstånd.

Analysen av den sammanställda redovisningen visar dock att svenska kommuner har brister i redovisningen när det gäller tillämpning av principerna. Många kommuner lämnar inte ut tillräckliga upplysningar om de tillämpade principerna eller när de avviker från rekommendationen. Detta påverkar öppenheten i redovisningen i negativ riktning enligt Brorströms och Domatellas referensram. Däremot visar analysen av redovisningsdokumentation från Göteborg och Stockholm att de två kommunerna arbetar mycket att ge alla nödvändiga upplysningar i sina redovisningar. Stockholmstadsrevisorn bekräftar detta också i intervjun.

7.4 Två grupper av intressenter för den sammanställda redovisningen

I stort menar alla intervjupersonerna att det finns två grupper av intressenter för den sammanställda redovisningen. Den första gruppen är analytiker, kreditgivare, ekonomichefer, beslutsfattare, staten, andra kommuner och organisationer d.v.s. de som har nödvändiga ekonomiska kunskaper eller kan få hjälp av experter. Den andra gruppen består av medborgare och media som ofta saknar tillräcklig kunskapsnivå för att förstå och tolka finansiella rapporter. Informationen bör rikta sig till de olika målgrupperna. Där föreligger en konflikt, som redovisningsproducenterna behöver lösa för att tillhandahålla information, som är anpassad till alla grupper av intressenter.¹⁵⁷ Detta är en svår utmaning för redovisningsansvariga. En lösning på problemet skulle innebära en stor framgång på vägen mot mer användbar kommunal sammanställd redovisning.

Representanter för Stockholms Stad ser på användargrupper i ett bredare perspektiv. De tycker att redovisningen också riktar sig över statliga gränser till EU:s olika organ och stadsstödsregler. Göteborgs Stad håller med Stockholms Stad om problemet med olika intressenternas krav, men ser inte på EU och dess organisationer som en tänkt målgrupp. I sin tur visar de internationella tendenserna att redovisning i offentlig sektor strävar mot harmonisering och ekonomisk utveckling av svenska kommuner blir allt mer beroende av den globala internationella marknaden.¹⁵⁸ På så sätt känns det helt rätt att rikta den externa kommunala redovisningen också mot internationella intressenter. Samarbetet kan öppna nya möjligheter för kommuners framtida ekonomiska utveckling.¹⁵⁹

¹⁵⁶ Knutsson et al., 2006

¹⁵⁷ Se avsitt 4.3, intressentmodellen

¹⁵⁸ Tagesson, 2007

¹⁵⁹ Chow et al, 2007

Vid utformning av normer och standarder för kommunal sammanställd redovisning behöver man beakta intressenters krav på redovisningsinformation. Redovisningsinformationen måste tillfredställa båda förstnämnda grupperna med anpassad information. För den första gruppen är det viktigt att få den rättvisa bilden över den samlade kommunala verksamheten. Där efterfrågas en tydlig, verifierbar redovisning som innehåller väsentlig, aktuell och jämförbar information. För den andra gruppen bör de ekonomiska begreppen och finansiella analyser beskrivas på ett mer lättläst sätt för att underlätta tolkningen och förståelsen. Problemet är av mindre betydelse för små kommuner eller de som inte är beroende av investeringar, krediter och bidrag från internationella organisationer. Men stora kommuner såsom Stockholms Stad och Göteborgs Stad måste ta hänsyn till alla intressenternas krav och utforma sin redovisning på så sätt att varje användare kunde ta till sig, tolka och bedöma redovisningens information.

7.5 Krav på information i den sammanställda redovisningen

Stockholms Stads och Göteborgs Stads sammanställda redovisningar avspeglar de krav på information som ställs i analysmodellen. Producenter av redovisningen i båda kommunerna ger upplysningar om de väsentliga händelserna, redovisar för de viktiga förhållanden som påverkar kommunens ekonomi och är betydelsefulla för beslutsfattande, styrning och uppföljning. Den största delen av sådan information framgår i den sammanställda förvaltningsberättelsen. Men det förekommer brister i upplysningarna om avvikelser och tilläggsupplysningar för de sammanställda räkenskaperna. Det försämrar den sammanställda redovisningens kvalitet.¹⁶⁰ Redovisningens kommunikationsförmåga blir därmed sämre. Det påverkar intressenternas tolkning, beslutsfattande och delaktighet negativt enligt den kommunala resursomvandlingsmodellen.¹⁶¹

7.6 Analys av den sammanställda redovisningen i kommunernas årsredovisningar

Petersson och andra experter uttalar sig om att användning av fullfonderingsmodellen är närmare god redovisningssed än blandmodellen. Studier i kommunal redovisning visar att de redovisade pensionskostnaderna blir högre med blandmodellen än med fullfonderingsmodellen om ett par år.¹⁶² Vilken modell väljer kommunerna då? Utifrån teoretiska och praktiska uppfattningar om god redovisningssed skulle kommunerna föredra fullfonderingsmodellen. Men det strider mot lagstiftningen. En konflikt förekommer mellan den normativa och den positiva redovisningsteoriteorin när lagstiftningen kräver pensionsredovisningen enligt blandmodellen samtidigt som redovisning enligt fullfonderingsmodellen gynnar mest den kommunala ekonomin.

Den största skillnaden mellan de två kommunerna i utformning av den sammanställda redovisningen är de värderingsprinciperna som kommunerna använder. Analysen av årsredovisningar visar att Göteborg har utvecklat en bra modell för värdering av anläggningstillgångar som anses mer korrekt än den modell som används i Stockholm. Representanter för Stockholms Stad påpekar också detta faktum i intervjun och visar sitt stora intresse för Göteborgs modell.

¹⁶⁰ *Brorström & Donatella, 2009*

¹⁶¹ *Knutsson et al., 2006*

¹⁶² *Dagens samhälle, 2008, nr. 23*

Dessutom följer Stockholms Stad bokstavligen RKR:s rekommendation nr. 13.1 2006 när det gäller redovisning av leasing. Göteborgs Stad redovisar däremot leasing som ett hyresavtal. Vi ser i detta ett tecken på att Göteborg har först och främst den realistiska verklighetsbilden som huvudmål med redovisningen medan Stockholm anser att redovisningen skall följa lagstiftningen och visa en stark finansiell ställning i kommunen.

Det faktum Stockholms Stad redovisar inga immateriella tillgångar oavsett att kommunen har ett utvecklat varumärke, den framtida visionen och även internationella projekt är också intressant. Dessa skulle kunna bedömas och värderas som immateriella tillgångar. Om immateriella tillgångar genererar intäkter i framtiden så bör förstås aktivering ske och avskrivning göras i takt med att intäkterna flyter in. Mot detta kan anföras att en anskaffning av immateriella tillgångar alltid är en osäker investering, vilket gör att man förlorar i tillförlitlighet om man tillåter aktivering. Detta gäller särskilt internt genererade immateriella tillgångar. Det är svårt att bevisa i förväg att det finns något affärsmässigt värde i exempelvis en forskningsinsats på en ny avancerad finansanalys så länge analysen inte är slutligen testad och godkänd av myndigheterna och lanserad på marknaden. Konsekvenserna när det gäller bedömning och värdering av immateriella anläggningstillgångar måste beaktas. I Sverige har redovisningen av dessa företeelser varit relativt sparsamt reglerad. Den centrala rekommendationen i de internationella standarderna är IAS 38, Immateriella tillgångar. Vissa andra IFRS, särskilt IFRS 3, berör också samma ämnesområde, vilket gör att standarderna beträffande immateriella tillgångar kan förefalla något svåröverskådliga.¹⁶³

Nedan sammanfattas de för- och nackdelar som upptäcktes under analysen av årsredovisningar i respektive kommun.

7.7 För- respektive nackdelar med Göteborgs Stads sammanställda redovisning

Till fördelarna med Göteborgs Stads sätt att upprätta den sammanställda redovisningen tillhör följande:

1. Den sammanställda redovisningen är placerad i ett särskilt block i årsredovisningen. Där definieras själva begreppet och finansiell analys, resultatanalys av koncerner och bolag, resultat- och balansräkning, kassaflödesanalys presenteras, nödvändiga noter ges och de tillämpade redovisningsprinciperna förklaras. Innehållet ligger i linjen för rådande lagstiftning och god redovisningssed.
2. Den konsoliderade rapporten börjar direkt med den finansiella analysen som ger bra översikt på kommunens ekonomiska ställning. Där kan man se förändringarna i soliditet, kassalikviditet, likviditet osv. under de senaste tre åren. Det underlättar tolkning av den ekonomiska informationen för alla användargrupper.
3. En resultatanalys av kommunens stora koncerner och bolag öppnar för jämförelser mellan de olika enheterna.
4. Presentation av resultat-, balansräkning och kassaflödesanalys är utformad på så sätt att man kan jämföra och analysera information från de sista tre åren.

¹⁶³ Sundgren et al, 2009, s.110

5. I avsnitt ”Tillämpade redovisningsprinciper” beskrivs de metoderna och principerna som ligger till grund för den sammanställda redovisningen. Där kommenteras också de avvikelserna som förekommer vid redovisningen i olika kommunala bolag.
6. Kommunen har en utvecklad modell för värdering av anläggningstillgångar.

Den enda nackdelen är att Göteborgs Stads sammanställda redovisning saknar de finansiella mål för kommunens verksamhet som krävs av rekommendationen. Man skulle kunna rekommendera att ytterligare utveckla den sammanställda finansiella analysen för att informationen ska bli ännu mer anpassad till de intressenter som saknar nödvändiga kunskaper i ekonomi. Detta är något vi kan rekommendera att göra i form av ett speciellt avsnitt eller en bilaga där sammanställd redovisning kan ge lämplig bearbetad ekonomisk information om nuvarande ställning i kommunens verksamhet, en analys och jämförelse med tidigare resultatet och presentera en bild över kommunens framtida utveckling. Det finns inga krav för att tillhandahålla sådan information men det kan vara fördelaktigt för att tillfredsställa den grupp av användare som består av lekmän i ekonomiska frågor. Utveckling av en lättläst version av konsoliderade rapporten kan underlätta beslutsfattande och ansvarsutkrävande för den användargrupp där vanliga invånare ingår. På så sätt kan deras intresse för kommunens ekonomiska rapportering öka. De får ett bättre underlag för att ställa krav på kommunfullmäktiga och blir på så sätt mer delaktiga i beslutsfattande när det gäller kommunens framtida utveckling och målsättning. Intressenternas inflyttande i processerna, enligt resursomvandlingsmodellen, kommer då att växa.¹⁶⁴ Det öppnar för mer kontroll av ansvarighet i kommunens totala verksamhet från alla intressenter. Samtidigt leder det till mer öppen dialog mellan kommunen och intressenterna. Kommunikationen kan förbättras successivt. Det blir lättare för kommunen att skapa balans med omgivningen.

7.8 För- respektive nackdelar med Stockholms Stads sammanställda redovisning

Stockholms synsätt på utformning av den konsoliderade rapporten har följande starka sidor:

1. Redovisningen börjar med en gemensam förvaltningsberättelse där de viktigaste händelserna och beslut presenteras. Samtidigt beskrivs de mål som kommunfullmäktige formulerade för den totala kommunala verksamheten.
2. Beskrivning av den samlade verksamheten innehåller en bild över de olika enheterna som är delaktiga i den totala verksamheten. Det ger en bra uppfattning om strukturen av den kommunala verksamheten. Stadens andel i olika bolag presenteras tydligt.
3. En stor del av Stockholms årsredovisningar utgör beskrivning av olika verksamheter med syfte att marknadsföra huvudstadens varumärke. Denna information omfattas inte av de krav som lagstiftningen ställer på kommunal sammanställd redovisning men kan utgöra en bra komplettering till de finansiella rapporterna som krävs. Sådan beskrivning av olika kommuners ansvarsområde bidrar till utveckling av kommunikationen mellan kommunens ledning, invånare och andra intressenter.

¹⁶⁴ Knutsson et al., 2006

4. Det finns ett speciellt avsnitt i årsredovisningen som behandlar omvärlden. Det kan vara till hjälp när användarna försöker analysera kommunens resultat och göra en prognos om framtida utveckling.
5. Stockholms Stads redovisning innehåller de finansiella mål för kommunens verksamhet som krävs av lagstiftningen.

Det enda som kan uppfattas som en nackdel med Stockholms Stads sammanställda redovisning är att intressenterna behöver samla ihop redovisningsinformation från olika sidor. Den sammanställda redovisningens delar (förvaltningsberättelsen, balans- och resultaträkningar osv.) är spridda över hela årsredovisningen. En användare behöver leta efter dessa delar i hela rapporten. Det skulle vara bättre för läsaren att ha de delarna i ett separat avsnitt eller få tydliga anvisningar angående deras placering.

Dessutom kan man förstärka sin sammanställda redovisning med en mer utvecklad finansiell analys av den samlade verksamheten. Analysen skulle underlätta för intressenterna tolkning av den krångliga ekonomiska informationen. Detta kan vara krävande för redovisningsproducenter i en så stor kommun som Stockholm. Men samtidigt skulle informationsutbytet mellan producenten och användare öka och kommunikationen förbättras.

7.9 Den sammanställda redovisningens utformning utifrån redovisningsteorierna och intressentmodellen

Den kommunala redovisningens utveckling kan förklaras med både normativ och positiv redovisningsteori.¹⁶⁵ Vi använder dessa teorier för att försöka förklara de skillnader i utformning av den sammanställda redovisningen vilka resultaten av analysen framkallar. Analysmodellens fokus ligger på användarperspektivet. Därmed används intressentmodellen för att beskriva hur kommunerna utvecklar sina relationer med intressenterna med hjälp av redovisningsinformation.

7.9.1 Den normativa redovisningsteorin

Analysen av den insamlade empirin indikerar att intressenternas krav på redovisningsinformation behöver beaktas vid utformning av normer och standarder för kommunal sammanställd redovisning. Därför bör hänsyn tas till vilka beslut de fattar och vilken information som kan ge dem mer nytta. Möjligheten att få en helhetsbild och se hur olika verksamheter bidrar till kommunens resultat är lika viktigt såväl för beslutsfattande liksom ansvarsutkrävande och kontroll. Därmed behöver de normgivande organen utforma rekommendationer och regler för den sammanställda redovisningen så att både ekonomikunniga intressenter och de som behöver hjälp med ”avkodning” av ekonomiska begrepp skulle kunna förstå den redovisade informationen.

Införandet av den nya rekommendationen leder till en allt mer reglerad redovisning. Rekommendationens syfte är att utforma en mer enhetlig redovisning och därmed öka jämförbarhet och användbarhet av redovisningen. Den internationella utvecklingen visar

¹⁶⁵ Se resonemang i kapitel 4

samtidigt att regleringen av redovisning i offentlig sektor ökar.¹⁶⁶ Införandet av ett konceptuellt redovisningsramverk kommer att bidra till att den plattform som den sammanställda redovisningen vilar på kommer att vidareutvecklas.¹⁶⁷

En slutsats som kan dras av studiens resultat är att bägge parter uppfattningar om den sammanställda redovisningens syfte och innehåll spelar en viktig roll för dess utveckling. Det är bara genom att väga in både normgivarens samt användarens rättigheter och skyldigheter som en modell kan utvecklas för kommunal sammanställd redovisning som kan vara oberoende av vem eller vilka som producerar den och mot vilka den riktar sig. Det är dock problematiskt att utveckla en modell när de två grupperna har olika intressen och föreställningar om redovisningens syfte och utformning.

7.9.2 Den positiva redovisningsteorin

Den positiva redovisningsteorin utgår ifrån att människor och organisationer agerar för att maximera sin egen vinst. Därför kan denna teori tillämpas för att förklara hur kommunerna väljer sitt förhållningssätt till den sammanställda redovisningens syfte och de grundläggande redovisningsprinciperna. Kommunernas val av den information som redovisningsansvariga väljer att lämna ut i den kommunala redovisningen kan också förklaras med utgångspunkt i den positiva redovisningsteorin.

Studien visar att regleringen fortfarande är svag och lämnar därför stort utrymme för redovisningsproducenter att upprätta redovisningen enligt egen uppfattning. Detta försvårar jämförelser av den sammanställda redovisningens information mellan kommunerna.

Dessutom bidrar kommunernas redovisningsansvariga till utveckling av den sammanställda redovisningen genom utarbetandet av god redovisningspraxis som sedan blir vägledande för hur rapporterna upprättas. Innovationer i den kommunala redovisningen sprids till andra kommuner. Lokala initiativ till förbättring av redovisningsinformation blir ett bidrag till utveckling av redovisningspraxis.¹⁶⁸

Studien bekräftar att både normgivare och redovisningsansvariga har stor påverkan på den sammanställda redovisningens utveckling. Samtidigt kan en konflikt mellan de två teorierna indikeras. Teorierna kommer i konflikt med varandra när redovisningspraxis börjar normativt kodifieras för att öka reglering av den kommunala redovisningen.

7.9.3 Intressentmodellen och kommunikation med intressenterna

Enligt intressentmodellen skall den sammanställda redovisningen underlätta kommunikationen mellan kommunen och externa intressenter. Empirin visar att det finns två grupper av intressenterna som har olika ekonomiskuskaper. Därför ställer de olika krav på redovisningsinformation. Att tillfredställa intressenternas informationsbehov är en viktig förutsättning för kommunen för att uppnå balans med omgivningen. Problemet kan lösas genom att ha en viss kvalitet på den redovisade informationen för att anpassa innehållet till

¹⁶⁶ Jones & Pendlebury, 2004

¹⁶⁷ Tagesson, 2007

¹⁶⁸ Brorström & Donatella, 2009

de två gruppernas kunskapsnivåer. Därmed behöver redovisningsansvariga veta intressenternas krav på information för att den sammanställda redovisningen ska bli mer användbar.

Brorström och Domatella påpekar i sin referensram att informationen i redovisningen kan förenklas bara till en viss nivå. Detta leder till en ytterligare konflikt som redovisningsansvariga och normgivare ska lösas för att den kommunala sammanställda redovisningen blir mer användbar. Samtidigt ställer det krav på intressenterna som skall vara villiga att lära sig för att analysera och tolka redovisningsinformationen.¹⁶⁹

Studien visar att redovisningsansvariga förstår redovisningens betydelse för kommunikation med sina interna och externa intressenter. Göteborg lägger en större vikt på intern kommunikation som anses vara mer betydelsefull till förbättring av beslutsfattande, uppföljning och kontroll i kommunen. Medan Stockholms Stad anser att både den externa och den interna kommunikationen har lika stor betydelse. Därför försöker kommunen utforma sin redovisning så att alla dessa grupper av intressenter skulle kunna ta en del av den redovisade informationen.

Den samlade empirin visar dock att redovisningsinformationen inte är anpassad efter intressenternas krav trots kommunernas ansträngningar. Den sammanställda redovisningen skall tillfredställa alla användarnas varierande anspråk och behov för att undvika konflikter mellan olika målgrupper. Forskningen visar att det kan vara svårt att hitta balans i redovisningsverksamhet mellan en kommun och dess intressenter.¹⁷⁰ Påverkan från en del av intressenter (normgivare, staten osv.) anses vara för stor i den offentliga sektorn. Till exempel staten genom sina normgivande organ bestämmer över vilken redovisningsinformation kommunerna ska tillhandahålla. Konflikterna kan således bli mindre om en gemensam modell eller referensram för kommunal redovisning som omfattar de viktigaste intressenternas krav skulle kunna utformas.¹⁷¹

8. Slutsatser och rekommendationer

I detta kapitel diskuteras de slutsatser som vi har kommit fram till efter vår analys av den insamlade empirin. Vi föreslår också några rekommendationer angående den sammanställda redovisningens vidare utveckling.

– Vilken praxis har de två kommunerna, Göteborgs Stad och Stockholms Stad, utvecklat i den sammanställda redovisningen?

Den viktigaste slutsatsen är att de båda kommunerna anser att arbetet med sammanställd kommunal redovisning är viktigt. De har höga ambitioner när det gäller hela redovisningsprocessen och utförandet av årsredovisningen. Kommunernas redovisningsansvariga har utarbetat en god redovisningspraxis. Den delen av årsredovisningar som handlar om den sammanställda redovisningen har förbättrats under de senaste tre åren. Både Stockholms Stad och Göteborgs Stad följer lagen och

¹⁶⁹ Brorström & Donatella, 2009

¹⁷⁰ Brorström & Nöjd, 2005

¹⁷¹ Tagesson, 2007

rekommendationerna när det gäller den konsoliderade rapporten. Tolkning av redovisningsprinciperna som tillämpas i kommunal ekonomi är ungefär likadan i båda kommunerna. I stort sett har kommunerna samma uppfattning om den sammanställda redovisningens syfte och god redovisningssed. Den ligger i linjen med referensramen.

– Finns det avgörande skillnader mellan kommunerna när det gäller den sammanställda redovisningen?

Det finns några signifikanta skillnader i kommunernas tillämpning av redovisningsregler och principer. Exempel på detta är värdering av anläggningstillgångar, redovisning av exploateringsfastigheter och leasing. Analysen av dokumentationen visar att det finns skillnader i utformningen av en sammanställd redovisning mellan de två kommunerna. Dessa skillnader återspeglas i de små olikheterna som framkommer av intervjupersonernas uttalande t ex om syftet med sammanställd redovisning, god redovisningssed, redovisningsprinciperna samt viktiga användare. Respondenternas svar på intervjufrågor och analysen av årsredovisningarna utgör grunden för våra slutsatser. Nedan sammanfattar vi kort de skillnader som kännetecknar respektive kommuns sätt att utforma den sammanställda redovisningen.

- På vilket sätt skiljer sig kommunernas synsätt i relation till vår analytiska referensram? Vilka för- och nackdelar har de respektive redovisningssynsätten utifrån ett användarperspektiv?

Göteborgs Stad utvecklar sin sammanställda redovisning för att den ska bli mer användbar som ett underlag för styrning och uppföljning. Den uppfattas som en del av den dokumentation som kan stödja en analys och granskning av den kommunala verksamheten. Redovisningen tolkas som ett verktyg för att ”pröva om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt sätt och från ekonomisk synpunkt tillfredställande sätt”¹⁷². Till de starka sidorna i Göteborgs Stads sammanställda redovisning tillhör placering av redovisningen i ett speciellt block i årsredovisningen, en tydlig presentation av de redovisningsprinciper som tillämpas samt modeller och metoder som används för analysen.

Stockholms Stads sammanställda redovisning kan jämföras med årsredovisningarna som upprättas av stora privata företag. Den uppfattas mer som en extern redovisning och riktar sig till olika intressenter inklusive internationella organisationer. Redovisningen innehåller all information som krävs för att marknadsföra huvudstadens varumärke såsom t ex en omfattande förvaltningsberättelse med beskrivning av olika verksamheter och viktiga händelser och en omvärldsanalys. Den sammanställda redovisningen används av kommunen för att göra sig mer attraktiv och locka till sig nya resurser, långivare, internationella företag och arbetskraft.

En summering av våra slutsatser av analysen av materialet visar att båda kommunerna arbetar hårt med att förbättra redovisningen. Den offentliga sektorn saknar en tydlig referensram för redovisningen och lämnar därmed ett stort utrymme för kommunens ledning och redovisningsproducenter att påverka dess utformning och innehåll. De kommunala årsredovisningarna avspeglar ledningens inställning till på redovisningssyfte och mål. Den

¹⁷² <http://www.goteborg.se/>, 2010-12-07

sammanställda redovisningen som är en del av kommunernas årsredovisningar påverkas av ledningens målsättningar. Val av information som redovisas utöver den som krävs av regelverket och tillämpning av de grundläggande redovisningsprinciperna, beskriver ledningens prioriteringar och ambitioner. Alla förändringar som har skett under senaste åren i Sverige och internationellt pekar på att redovisning i offentlig sektor blir allt mer reglerad. De nya rekommendationerna angående den sammanställda redovisningen talar också för detta.

– Hur kan den nuvarande modellen för sammanställd redovisning utvecklas eller förbättras för att öka användbarhet och jämförbarhet?

När det gäller vår sista frågeställning kan man komma fram till några funderingar och förslag angående utveckling av den nuvarande modellen. Med två så olika användargrupper (ekonomikunniga respektive lekmän) kan en rekommendation vara att utforma den mest normativa delen som innehåller en förvaltningsberättelse, resultat- och balansräkningar och en kassaflödesanalys på det traditionella sättet. För andra användare som inte har tillräckligt mycket kunskaper i finansiell analys skulle en separat bilaga kunna skapas som är skriven på ett mer tillgängligt och lättläst språk. Då kan vem som helst lätt få information om kommunens resultat, målsättningar och verksamheten i sin helhet utan att behöva ta sig genom krångliga analyser, noter och upplysningar. För Stockholms Stad del skulle det vara bra om den lättlästa varianten också översätts till engelska för att underlätta när kommunen marknadsför sig internationellt.

För att öka intern och extern jämförbarhet kan man använda sig av det förslag som Hans Petterson ger i sin debattartikel i Kommunal ekonomi. Han vill se den finansiella informationen presenterad i form av en tabell. Där skulle man kunna se bidrag från varje verksamhet till det sammanställda resultatet. Göteborgs Stad kan i detta avseende utgöra en bra förebild för andra kommuner.

Utöver detta behöver det nuvarande regelverket för sammanställd redovisning förstärkas ännu mer. Det skulle vara bra att införa en gemensam ram för sammanställd redovisning med fastställda regler och principer. Ramen skulle innehålla tydliga modeller för att upprätta och analysera den sammanställda redovisningen. Redovisningens enhetlighet skulle då bidra till ökad förståelse och kunskapsutveckling. Redovisning enligt en gemensam ram blir också mer jämförbar. Detta följer dessutom den internationella utvecklingen av redovisning i offentlig sektor. Allt fler privata aktörer agerar idag i den kommunala verksamheten. Det kan då bli svårt att styra den kommunala ekonomi utan ett gemensamt redovisningssystem för privata och kommunala bolag.

Vidare bör det också bättre definieras vad som menas med en sammanställd redovisning och vilka områden den ska omfatta. De normgivande organen på redovisningsområdet spelar en ledande roll i detta. Man behöver hitta en balans mellan en redovisningsmodell för offentlig sektor och för privata företag. En utvecklad modell för sammanställd redovisning kan ligga till grund för en sådan modell

9. Förslag till fortsatta studier

I det här kapitlet formulerar vi kort några förslag till fortsatt forskning på området som omfattar den sammanställda redovisningen.

Kommunerna behöver en gemensam referensram för redovisning. Den internationella utvecklingen visar att reglering och normering av kommunal redovisning blir alltmer omfattande. Variationen i driftsformer gör vidare studier som kan resultera i förslag på en gemensam referensram för redovisning i offentlig sektor nödvändiga. En sådan gemensam referensram för den sammanställda redovisningen skulle kunna kompensera för organisatoriska och juridiska olikheter mellan kommunerna och därmed göra redovisningsinformationen mer jämförbar och användbar.

För att underlätta intressenternas tolkningar av den sammanställda redovisningen behöver nya analysmodeller utvecklas. Göteborgs Stad arbetar mycket med förbättringar av analysen. Studier som närmare undersöker fördelar och nackdelar med de olika modellerna skulle kunna bidra till analysens vidare utveckling.

Under arbetet med uppsatsen har vi kommit fram till slutsatsen att det finns samband mellan de påträffade skillnaderna i kommunernas sammanställda redovisning och respektive lednings målsättningar och uppfattningar om redovisningens syfte. Vidare studier av organisationsstruktur och organisationskultur i de båda kommunerna skulle eventuellt leda till en bättre förståelse av olikheter i redovisningspraxis.

Källförteckning

- Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H. (2009). *Den nya ekonomistyrningen* (4 uppl.). Malmö: Liber.
- Bjerke, B.(1994). *Företagsekonomisk metodlära* (2 uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, B.(1997). *För den goda redovisningsseden*. Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, B. & Donatella, P. (2009). Referensram för kommunal redovisning – principer, rekommendationer och särskilda informationskvaliteter, *KFi – parrort*, nr. 104
- Brorström, B., Donatella, P., Petersson, H. (2007). *Allt om kommuners årsredovisning* (1 uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, B., Eriksson, O., Haglund, A. (2008). *Kommunal redovisningslag - beskrivning och tolkning* (5:1 uppl.). Malmö: Studentlitteratur.
- Brorström, B., & Falkman, P. (2001). *Kommunal redovisning – teoriutveckling. Förvaltningshögskolans rapporter, nr: 31*
- Brorström, B., Haglund, A., Solli, R. (1998). *Extern - och internredovisning i kommuner och landsting*. Lund: Studentlitteratur.
- Brunström, P.-Å., Falkman, P., Tagersson, T. (2009). Det behövs en sammanställd redovisning! *Kommunal Ekonomi*,nr 3, s. 10-11
- Bryman, A. (2002). *Samhällsvetenskapliga metoder*. Malmö: Liber ekonomi
- Cassel, F. (2000). *Behovet av kommunal externrevision*. Stockholm:SNS
- Chan, J., (2003), Government accounting: An assessment of theory, purposes and Standards. *Public Money and Management*, Vol 23, No 1, s. 13 – 20
- Collin, S. O. Y., Tagesson, T., Andersson, A., Cato , J. & Hansson, K., (2009), Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories. *Critical Perspectives on Accounting*, nr. 20, s. 141-174
- Falkman, P., & Orrbeck, K. (2001). *Den offentliga sektorns redovisning*. Lund: Studentlitteratur
- Falkman, P., & Tagesson, T. (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management*, nr. 24, s. 271-283
- Jönsson, S. (1985). *Eliten och normerna – Drivkrafter i utvecklingen av Redovisningspraxis*. Lund: Doxa AB

- Knutsson, H., Mattisson, O., Paulsson, G., Ramberg, U., Tagesson, T. (2003). *Kontinuerligutvecklingsförmåga – på spaning efter kommunala exempel*. Lund: KEFU
- Knutsson, H., Mattisson, O., Ramberg, U., Tagesson, T. (2006). *God kommunal hushållning måste man arbeta för*. Lund: Studentlitteratur.
- Lundin, O. (1999). *Kommunal revision, en rättslig analys*. Akademisk avhandling, Iustus Förlag AB
- Lüder, K., & Jones, R. (Eds.) (2003). *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*. Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Nilsson, S. (2002). *Redovisningens normer och normbildare* (2 uppl.). Lund: Studentlitteratur
- Petersson, H. (2010). Nämndvisa verksamhetsberättelser. *KEF –rapport*
- Petersson, H. (2009). Sammanställd redovisning –varför då, då? *Kommunal Ekonomi* ,nr 1, s. 8-9
- Schipper, K. (2005). The introduction of International Accounting Standards in Europe: Implementation for International Convergence. *European Accounting Review*, Vol. 14, No. 1, pp. 101 – 126.
- Smith, D. (2006). *Redovisningens språk*. Danmark: Studentlitteratur
- Sundgren, S., Nilsson, N., Nilsson, S. (2009). *Internationell redovisning - teori och praxis*. Lund: Studentlitteratur
- Tyrall, D. (2003). A Development Path Approach to Classification. Paper presented at the 26th European Accounting Association congress in Seville, 2003.
- Wikstrand, M. (2008). 330 miljarder står på spel. *Dagens samhälle*, No. 23, s. 19
- <http://www.goteborg.se/>
- <http://www.stockholm.se/>

Billaga1.

Intervjufrågor

Inledande frågor

Presentera dig själv, hur många år har du haft din befattning? Hur, på vilket sätt, har du varit i kontakt med kommunal redovisning ?

Vad är din spontana inställning till/åsikt om den sammanställd kommunal redovisningen?

Den kommunala redovisningens syfte

Vad är syfte med den kommunala redovisningen?

Anser Du att den kommunala redovisningen ger användbar information för ekonomiskt beslutsfattande i dagsläget?

Vilken/vilka redovisnings dokument är viktig för beslutsfattande?

Anser Du att redovisningsinformationen i den kommunala redovisningen i dag ger användare kunskaper om kommunens/redovisningsenhetens framtida utveckling?

Anser Du att redovisningsinformationen i den kommunala redovisningen idag leder till reducerad osäkerhet/risk?

Om den kommunala redovisningens grundläggande syfte inte uppfylls, vilka konsekvenser anser Du att det leder till för den kommunala redovisningen?

Användare av redovisning

Vem/vilka är användare för en sammanställd kommunal redovisning?

Vilken/vilka användargrupp(er) skriver man en sammanställd redovisning till?

Hur anpassar man information i redovisningen efter användargruppen?

God redovisningssed

Vad är Din uppfattning om begreppet god redovisningssed?

Vad är Din uppfattning/åsikt om god redovisningssed i förhållande till en sammanställd kommunal redovisning?

Vad är Din uppfattning/åsikt om god redovisningssed i förhållande till användarperspektivet i kommunal redovisning?

Krav på redovisningsinformation

Anser Du att information i en sammanställd kommunal redovisning lever upp krav på verifierbarhet, följbart och öppenhet? Kan Du kommentera svaret?

Vilka krav på redovisningsinformation behöver man ställa för att en sammanställd redovisning blir mer användbar?

Vad är din uppfattning om vilka krav på redovisningsinformation ställer användare/användargruppen?

Den kommunala redovisningens principer

Anser Du att den kommunala redovisningen lever upp till följande redovisningsprinciper i dagsläget?

- Matchningsprincipen
- Försiktighetsprincipen
- Kongruens principen
- Principen om pågående verksamhet
- Öppenhetsprincipen

Anser Du att den kommunala redovisningen lever upp till bokföringsmässiga grunder (periodisering) i dagsläget?

Hur skulle Du definiera transparens i kommunal redovisning?

Anser Du att den kommunala redovisningen är transparent i dagsläget?

Om principerna för kommunal redovisning inte uppfylls, vilka konsekvenser anser Du att det kan leda till för den kommunala redovisningen?

Förändring/förbättring av den kommunala redovisningen

Vad, anser Du, behöver förbättras/förändras inom den kommunala redovisningen, praxis och lagstiftning?

Vem eller vilka, anser Du, är huvudaktören/er inom den kommunala redovisningens förändring/ förbättring?

Vad, anser Du, behöver förbättras/förändras inom den kommunala redovisningen för att den ska vara mer användbar som ett underlag för beslutsfattande?