

Hur redovisas utmaningen
med god ekonomisk
hushållning i kommunernas
årsredovisning?

How is the challenge of good
financial management
accounted for in the
municipalities annual report?

Examensarbete inom företagsekonomi
Grundnivå 15 Högskolepoäng
Vårtermin 2020

Jessica Bäck Silfors
Malin Krantz

Handledare: Cecilia Gillgren
Examinator: Christian Jansson

**Hur redovisas utmaningen med god ekonomisk hushållning i
kommunernas årsredovisning?**

Examensrapport inlämnad av Jessica Bäck Silfors och Malin Krantz till Högskolan i Skövde, för Kandidatexamen (BSc) vid Institutionen för handel och företagande.

2020-06-15

Härmed intygas att allt material i denna rapport, vilket inte är vårt eget, har blivit tydligt identifierat och att inget material är inkluderat som tidigare använts för erhållande av annan examen.



Jessica Bäck Silfors



Malin Krantz

Förord

Detta examensarbete hade inte blivit vad det är utan vår fantastiska handledare Cecilia Gillgren. Hon har varit vårt stöd och inspirationskälla men har också gett konstruktiv kritik för att hjälpa oss lyfta arbetet. Tack för din tid och dina idéer! Vi vill också rikta ett tack till vår examinator Christian Jansson vars kommentarer på planeringsseminariet fick oss att hitta vår väg fram. Ett sista tack går också till våra kurskamrater Kevin och Sophie som genom sitt goda arbete samt deras återkoppling på metodkursen och slutseminariet motiverat oss att kämpa på för att göra ett riktigt bra examensarbete.

Sammanfattning

Bakgrund: Enligt Kommunallagen (SFS 2017:725) ska kommunernas verksamhet bedrivas med god ekonomisk hushållning. Målet med kommunernas verksamhet är inte att uppnå finansiella resultat utan att genomföra de uppgifter kommunen måste enligt lagar och egna policyer med en ansvarsfull ekonomihantering (Prop. 1990/91:117). Kommunernas goda ekonomiska hushållning står inför utmaningar bland annat i form av en åldrande befolkning där skatteintäkterna kommer minska i förhållande till ökade kostnader för flera av kommunernas verksamheter. Den komplexa situationen kommunerna står inför gör det intressant att undersöka hur kommunerna redovisar den goda ekonomiska hushållningen idag.

Syfte: Syftet med denna studie är att undersöka kommunernas redovisning av god ekonomisk hushållning och utmaningen med att upprätthålla den när ekonomi och verksamhet sätts på prov. Kommunerna har formellt ansvar för den goda ekonomiska hushållningen men fokus för studien är hur de redovisar det.

Metod: Studien har genomförts med en kvalitativ ansats för att kunna ge detaljerade beskrivningar av hur kommunerna redovisar. För att uppfylla studiens syfte har tolkningar av årsredovisningar från fem kommuner gjorts. Studien framför ett resonemang kring hur kommunerna redovisar och tar sitt ansvar för den goda ekonomiska hushållningen genom att undersöka och tolka kommunernas vilja att förklara och redogöra för vad som gjorts.

Slutsats: De slutsatser studien kan dra är att det finns kvalitativa skillnader i hur kommunerna redovisar. De redovisar kring kommande utmaningar men genomgående brister de i utvärdering och analys vilket även resulterar i en brist på redovisning av hur de ska klara av att möta utmaningarna. Kommunerna visar dock ett långsiktigt helhetstänk genom sitt arbete med målstyrning via visioner vilket ger en bra grund för en god strategi för kommunal hushållning. Det som upplevs saknas i årsredovisningarna kan eventuell finnas i andra dokument men för att öka tillgängligheten till information för invånarna bör dessa inkluderas i utvärderingen.

Nyckelord: god ekonomisk hushållning, kommun, årsredovisning, redovisning i praktiken, accountability.

Abstract

Background: According to Kommunallagen (SFS 2017:725) municipal activities must be conducted with good financial management. The goal of municipal activity is not to reach financial results but to implement the tasks the municipalities are obliged to according to law and own policies with a responsible financial management (Prop. 1990/91:117). The municipal good financial management stand before challenges, for example the effect of an ageing population with lower tax revenue relatively to the increase of costs. The complex situation the municipalities stand before making it interesting to examine how the municipality account for the good financial management today.

Purpose: The purpose of this study is to examine the municipalities accounting of good financial management and the challenge of maintaining it when the economy and activity is put to test. Municipalities have the formal responsibility for good financial management, but the focus of this study is how they account for it.

Methods: This study used a qualitative approach to enable the possibility to give detailed descriptions of how the municipalities account. To fulfill the purpose of this study interpretations of five municipalities' annual reports have been completed. This study forwards a reasoning about how the municipals account for and display accountability for their good financial management through examining and interpreting the municipalities will to explain and describe what has been done.

Conclusion: The conclusions of this study are that there are qualitative differences in how the municipalities account. They account for future challenges but throughout lack in evaluation and analysis which also result in lack of accounting of future plans of how they intend to deal with the challenges. The municipalities does however show a long-term holistic view through their work with goals according to visions which provide a foundation for a good approach to municipal management. What lacks from the annual reports might be found in other documents but for higher accessibility to information for the citizens this should be included in the evaluation.

Keywords: good financial management, municipality, annual reports, accounting in practice, accountability.

Innehåll

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	2
2. Referensram.....	6
2.1 God ekonomisk hushållning	6
2.2 Tidigare studier av god ekonomisk hushållning	6
2.3 Redovisning i praktiken	8
2.4 Accountability	10
2.5 Sammanfattning	12
2.5.1 <i>Analysmodell</i>	13
3. Metod.....	14
3.1 Metodval.....	14
3.2 Urval och datainsamling.....	14
3.3 Tillvägagångssätt.....	16
3.4 Giltighet och trovärdighet	18
3.5 Etiska överväganden	19
3.6 Metodkritik.....	19
4. Resultat.....	20
4.1 Kommunerna och deras årsredovisningar	20
4.2 Lerum	20
4.3 Falköping.....	24
4.4 Mariestad.....	28
4.5 Gullspång	32
4.6 Karlsborg.....	35
4.7 Analys av ansvar och god ekonomisk hushållning	38

5. Slutsats.....	43
5.1 Hur redovisas utmaningen med god ekonomisk hushållning i kommunernas årsredovisning?.....	43
5.2 Samhälleliga och etiska aspekter.....	44
5.3 Kritik mot studien.....	45
5.4 Studiens bidrag och förslag till framtida studier	45
Referenser	47
Bilaga 1 Individuella reflektioner	52
Bilaga 2 Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.....	56
Bilaga 3 Kommunallag (2017:725)	58
Bilaga 4 Bakgrundsanalys av god ekonomisk hushållning	61

Tabeller och figurer

Figur 1: Förväntade demografiska förändringar fram till 2030	2
Figur 2: Konsumtion av kommunala tjänster	2
Figur 3: Analysmodell.....	13
Tabell 1: Tre stegs kommunindelning.....	15
Tabell 2: Kommuner i studiens ursprungsurval	16
Figur 4: Lerums måluppfyllelse.....	22
Figur 5: Falköpings åldersfördelning.....	25
Tabell 3: Karlsborgs känslighetsanalys	36

1. Inledning

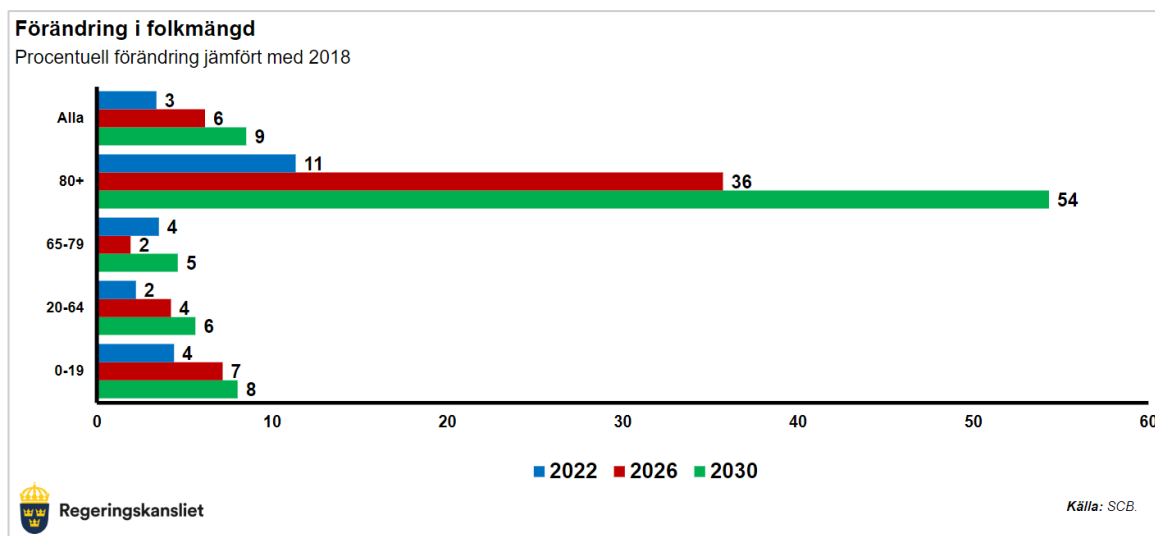
Inledningskapitlet börjar med en beskrivning av kommunernas uppdrag och nuvarande situation vilket ger bakgrund till utmaningen med god ekonomisk hushållning. Efter följer den problemdiskussion vilken ligger till grund för studiens frågeställning.

1.1 Bakgrund

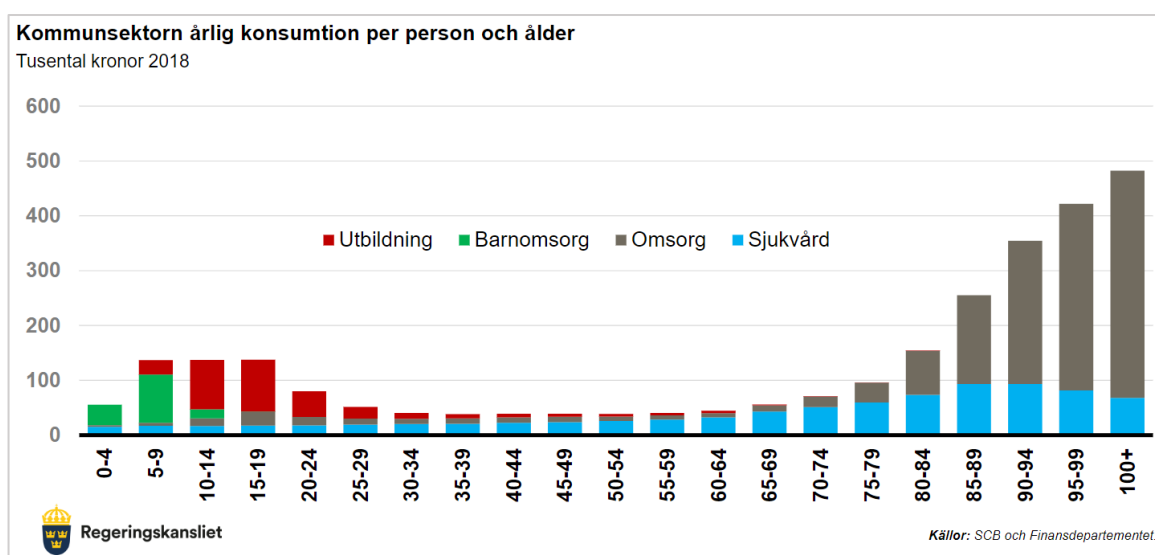
Sverige har ordnats i kommuner sedan år 1866 och bestod inledningsvis av 2500 kommuner. Antalet har stegvis minskat för att bilda större kommuner som kan bedriva vård, skola och omsorg på ett effektivare sätt (Cederqvist, 2015). År 2020 har Sverige 290 kommuner och det är möjligt att fler sammanslagningar sker i framtiden då bland annat demografiska förändringar ändrar förutsättningar för kommunerna att bedriva sin verksamhet. Det framgår av förslagen lämnade av Kommunutredningen för att trygga kommunernas välfärdsuppdrag (SOU 2020:8). Kommunen har vissa lagstadgade uppdrag vilka regleras i Regeringsformen (SFS 1974:152); de ska sköta lokala angelägenheter vilka är i allmänhetens intresse. Skyldigheten gäller till exempel att tillhandahålla samhällsnyttiga tjänster inom äldreomsorg och skola (Sveriges kommuner och regioner, 2019a). Kommunallagen (SFS 2017:725) reglerar hur kommunen ska verka och styras. En av principerna som ska följas är självkostnadsprincipen vilken innebär att kommunen inte får ta ut avgifter högre än motsvarande kostnaderna för de tjänster eller nyttigheter som de tillhandahåller.

Finansminister Magdalena Andersson (2020) belyste i sitt tal om Sveriges ekonomiska läge i januari 2020 de svårigheter kommunerna står inför. Det kommer vara kraftiga skillnader i befolkningsökning mellan personer över 80 år och personer i arbetsför ålder fram till år 2030 (Figur 1). Problemet med denna utveckling är att arbetande 20–64 åringar bidrar med största andelen skatteintäkter medan äldre belastar kostnaderna mest. Detta på grund av att de är de främsta konsumenterna av kommunala tjänster, till exempel äldreomsorg (Figur 2). Problematiken påtalades 2017 av Statistiska centralbyrån (2017) och Sveriges åldrande befolkning nämndes redan i förarbeten till ändringar i kommunallagen 2004 (Prop. 2003/04:105). Enligt Sveriges kommuner och regioner (2019b) kan det vara svårt för kommuner att hantera de demografiska förändringarna eftersom de har små möjligheter att minska kostnaderna då flera av uppdragen är lagstadgade. Kommunernas intäkter som finansierar verksamheten består till huvuddelen av skatteintäkter men även till viss del av

avgifter på vissa tjänster samt bidrag från staten. Det kan dock vara svårt att helt möta ökade kostnader genom att höja skatten eller avgifter.



Figur 1: Förväntade demografiska förändringar fram till 2030 (Andersson, 2020, s 22).



Figur 2: Konsumtion av kommunala tjänster (Andersson, 2020, s 23)

1.2 Problemdiskussion

Kommunernas förvaltning ska utöver principerna i kommunallagen ske med en ”god ekonomisk hushållning” vilket är en vidareutveckling av normen att en generation inte har rätt att förbruka det tidigare generationer arbetat ihop till sina efterkommande (SOU 1952:14, s. 271). Målet är inte att kommunerna ska uppnå finansiella resultat utan att med en ansvarsfull ekonomihantering genomföra de uppgifter kommunen måste enligt lagar och egna policyer (Prop. 1990/91:117). Kommunerna ska ta hänsyn till bland annat befolkningsutveckling, risk och investeringsplaner (Prop. 1996/97:52). För att leva upp till

god ekonomisk hushållning krävs en ekonomi i balans vilket innebär att intäkterna överstiger kostnaderna. Det krävs också målstyrning vilket innebär att kommunerna ska formulera relevanta mål för finanser och verksamhet vilka antas i budget och sedan följs upp samt utvärderas i årsredovisningen¹ (Prop. 2003/04:105).

För att kunna arbeta målstyrt mot god ekonomisk hushållning krävs välformulerade mål som går att följa upp på ett tillfredställande sätt. Uttrycket ”what gets measured gets managed” är vanligt förekommande och påvisar den starka tilltro som finns till relationen mellan mätning och prestation. Det är dock en sanning med modifikation enligt Catusús et al. (2007) då de fann att mätning kan ha andra anledningar än styrning, till exempel ge legitimitet. De föreslår därför ett alternativt uttryck “What gets mobilized gets managed, especially if it gets measured” (s. 516). Mått och mål i sig är med andra ord inte tillräckligt för styrning utan de behöver även mobiliseras. Den åldrande befolkningen utgör en utmaning för kommunerna som de behöver fokusera på att möta, det vill säga mobilisera. Relevanta mål krävs i budgeten och årsredovisningen fyller sedan en viktig roll att inte endast rada upp mål utan också analysera och förklara vad som genomförts, hur det gått och varför det blivit som det blivit.

Årsredovisningar är ofta långa dokument med många fina bilder men ska vara en finansiell redovisning och analys som praktiskt används och ökar användarens kunskap. Årsredovisningar fungerar som beslutsunderlag och ska ge förutsättningar för välgrundade och kvalitativa beslut (Brorström & Donatella, 2009). Vid beslutsfattande i offentlig verksamhet ska multipla målsättningar samsas vilka kan vara svårförenliga, till exempel budget i balans och uppdrag i Socialtjänstlagen (SFS 2001:453) (Lindholm, 2003). Politiker är de som styr och fattar beslut i kommunerna och därmed är det även de som är de främsta användarna av årsredovisningarna. Kommunpolitikerna är dock en heterogen grupp med olika förutsättningar för att förstå och tolka. En allt för svår och teknisk redovisning kan göra den oförståelig och en allt för förenklad redovisning riskerar att förlora information. Det är en balansgång och årsredovisningar behöver vara tydliga för att korrekt kommunicera kommunens ekonomiska och verksamhetsmässiga ställning (Donatella, 2010).

¹ Årsredovisningen fastställs av de förtroendevalda (politikerna) i kommunfullmäktige.

Kraven om mål för god ekonomisk hushållning gäller från och med år 2006 och i samband med införandet genomfördes flera studier av kommuner och regioners utveckling av praxis för att möta lagändringen (Brorström & Petersson, 2006; Donatella, et al., 2007; Brorström, et al., 2009). År 2007, vilket var andra året som omfattades av målkravet, arbetade majoriteten av studerade kommuner och regioner med mål för god ekonomisk hushållning på olika sätt i sin budget. Dock bedömdes endast var femte göra det fullt ut i enlighet med lagstiftarnas intentioner. Satt i perspektiv hade nästan alla respektive hälften av berörda ekonomichefer uppfattningen att de kopplat de finansiella respektive verksamhetsmässiga målen till god ekonomisk hushållning. Oavsett om avvikelsen beror på hård bedömning eller skev uppfattning är det problematiskt med så stor skillnad i uppfattning mellan avsändare och mottagare (Donatella et al., 2007). I årsredovisningarna var kopplingarna mellan mål och god ekonomisk hushållning än färre. Dessutom saknade majoriteten förklaring av den valda nivån för måluppfyllelse samt analys av utfall. Ytterligare problematik tillkommer då målen återfinns på olika ställen i olika årsredovisningar vilket påverkar överskådligheten för bedömning av god ekonomisk hushållning. Trots koppling mellan mål och god ekonomisk hushållning återfinns problem i hur de redovisas och följs upp (Brorström et al., 2009).

Redovisning är ett viktigt instrument för uppföljning och utvärdering och därmed styrning och kontroll. Om kontrollen är bristfällig i samband med att kommuner drabbas av ekonomiska svårigheter, som nu i samband med den åldrande befolkningen, är det problematiskt för samhället då det riskerar att påverka både välfärd och demokrati (Johansson & Siverbo, 2014). Knutsson et al. (2008) menar att en strategi för god kommunal hushållning kännetecknas av att den spänner över alla verksamheter samt riktas mot både organisationen i sig, dess aktiviteter och dess målbilder. Här fyller rimligtvis årsredovisningen en viktig roll för att ge den nödvändiga helhetssynen som annars kan vara svår idag med decentraliserade organisationer. I helheten ska även befolkningsutveckling och långsiktighet inkluderas för att leva upp till lagkraven för god ekonomisk hushållning. Det finns dock en uppfattning att politiker och medborgare inte gärna ägnar sig åt långtidsprojekt utan vill se snabba resultat (Nilsson, 2015) vilket går stick i stäv med att möta framtida utmaningar till följd av den åldrande befolkningen. En studie om kommuners hantering av befolkningsutveckling har även visat på kortsiktiga insatser istället för långsiktiga strategier (Syssner, 2015). Årsredovisningarna skulle kunna ha en roll i denna problematik. Jonsson och Syssner (2016) ifrågasätter kommunernas goda

ekonomiska hushållning då skick och underhåll på bland annat vatten- och avloppsanläggningar inte redovisas i årsredovisningarna. De menar att det inte går att bilda sig en uppfattning om läget och påtalar att uteblivet underhåll kan ge stora framtida kostnader med ekonomiska medel som behövs till övrig välfärd och de ökande behoven av bland annat äldreomsorg. För att bedöma kommunens goda ekonomiska hushållning är det nödvändigt att inte bara studera vad de redovisar utan även ifrågasätta vad de inte redovisar.

God ekonomisk hushållning har gällt sedan början av nittioalet och har varit en utmaning från start på grund av de multipla målsättningar kommuner ska arbeta efter. God ekonomisk hushållning ställs dock på sin spets med den åldrande befolkningen. Kommunerna står inför kommande ekonomiska utmaningar och har hamnat i något av ett svårlöst dilemma där de ska kunna möta ökande kostnader trots att deras skatteintäkter inte ökar i samma omfattning. De lagstadgade uppdragen ska fullföljas samtidigt som budget ska vara i balans för att leva upp till kraven på god ekonomisk hushållning. Under dessa förutsättningar är det intressant att studera hur kommunerna redovisar gällande de utmaningar de står inför i sina årsredovisningar. Denna studie utgår ifrån frågeställningen:

Hur redovisas utmaningen med god ekonomisk hushållning i kommunernas årsredovisning?

Syftet med denna studie är att undersöka kommunernas redovisning av god ekonomisk hushållning och utmaningen med att upprätthålla den när ekonomi och verksamhet sätts på prov. Kommunerna har formellt ansvar för den goda ekonomiska hushållningen men fokus för studien är hur de redovisar det. Studien är ett inlägg i debatten om kommunernas kommande situation och motiveras av Catasús et als. (2007) slutsats:

It has become clear to us that accounting scholars need to get involved in the debate regarding the idea of how action is related to accounting. (s.517)

2. Referensram

Detta kapitel innehåller precisering av begreppet god ekonomisk hushållning, presentation av tidigare studier inom ämnet samt begreppen redovisning i praktiken och accountability som sedan utmynnar i en analysmodell.

2.1 God ekonomisk hushållning

Lagstiftarna har valt att inte definiera exakt vad god ekonomisk hushållning innebär men har sedan implementeringen förtydligat med olika delar som förväntas ingå för att kommunen ska uppnå en god ekonomisk hushållning. Det krävs en budget i balans vilket innebär att intäkterna överstiger kostnaderna och därmed är mer än ett nollresultat. Resultatet ska vara på sådan nivå att det åtminstone konsoliderar eget kapital och att långsiktiga investeringar kan ske med självfinansiering, det vill säga utan att finansieras av nya lån (Prop. 1996/97:52). Att en kommun har budget i balans betyder inte nödvändigtvis att kravet på god ekonomisk hushållning är uppfyllt utan ska ses som en miniminivå (Prop. 2017/18:149). Kommuner måste även ta hänsyn till långsiktiga faktorer som befolkningsutveckling, risk och investeringsplaner vid en bedömning om de uppnår god ekonomisk hushållning (Prop. 1996/97:52). Med propositionen ”God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting” (Prop. 2003/04:105) infördes krav att kommunens budget ska innehålla både finansiella mål och mål för verksamhetens utövande. De finansiella målen ska ange kommunens egen ambitionsnivå och utgå ifrån vad som i normalfallet är att se som god ekonomisk hushållning. Verksamhetsmålen ska säkerställa framförhållning och handlingsberedskap för en kostnadseffektiv och ändamålsenlig verksamhet. Målen ska anpassas efter kommunens egna förhållanden och omständigheter. Måluppfyllelsen ska utvärderas i årsredovisningen. Tanken med de nya kraven var att öka kommunernas långsiktighet genom att de behöver fokusera på längre sikt än att enbart få årets budget i balans.

2.2 Tidigare studier av god ekonomisk hushållning

När den reviderade lagen² var på plats genomfördes flera studier (Brorström & Petersson, 2006; Donatella et al., 2007; Brorström et al., 2009) för att följa hur kommuner och regioner (då landsting) utformade mål och kopplade dessa till god ekonomisk hushållning i praxis.

² Kommunallagen uppdaterades 2005 för att omfatta krav på bland annat mål för god ekonomisk hushållning.

2006-års budgetdokument var de första att omfattas av lagändringen. I en studie av 65 kommuner och 5 regioner bedömdes majoriteten ha mål i sin budget men få av dem var kopplade till god ekonomisk hushållning. Det var klart fler av de finansiella målen än de verksamhetsmässiga som var kopplade. Det saknades dock djupa analyser och förklarande resonemang. Kopplingar var även bristfälliga och det saknades koppling mellan de finansiella och verksamhetsmässiga målen (Brorström & Petersson, 2006).

Året efter gjordes en likadan studie tillsammans med en enkät till ekonomichefer i 72 kommuner och fem regioner. Likt året innan hade nästan alla mål i sin budget men det hade blivit en förbättring av antalet som kopplade mål och god ekonomisk hushållning. Nästan hälften av kommunerna och regionerna kopplade de finansiella målen och en tredjedel de verksamhetsmässiga målen. Övergripande konstaterades 60 procent av kommuner och regioner arbeta med mål för god ekonomisk hushållning på olika sätt. Dock bedömdes endast var femte av dessa göra det fullt ut i enlighet med lagstiftarnas intentioner och redovisa både finansiella och verksamhetsmässiga mål. Övriga 40 procent saknade koppling mellan uppställda mål och god ekonomisk hushållning. Trots denna bedömning framkom i enkäten att 94 procent av ekonomicheferna hade uppfattningen att de kopplat de finansiella målen till god ekonomisk hushållning. Motsvarande 56 procent gällande de verksamhetsmässiga. Oavsett orsak till diskrepansen är det problematiskt med så stor skillnad i uppfattning mellan avsändare och mottagare (Donatella et al., 2007).

I årsredovisningarna var kopplingarna mellan mål och god ekonomisk hushållning än färre. Dessutom var det endast få som förklarade varför målen var att anses uppnå god ekonomisk hushållning och de flesta angav utfall och måluppfyllelse utan någon analys. Ytterligare problematik tillkommer då målen återfinns på olika ställen i olika kommuners årsredovisningar. Beroende på var de placeras kan överskådligheten för bedömning av god ekonomisk hushållning påverkas. Sammantaget finns kopplingar om än svaga mellan mål och god ekonomisk hushållning vilket lagstiftningen efterfrågar. Problem återfinns dock i redovisning och uppföljning vilket försvårar styrning. Studien fann ingen väsentlig kvalitativ skillnad mellan kommuntyper och förebilder fanns inte nödvändigtvis hos de stora organisationerna med utvecklings- och utredningsresurser. De goda exemplen kunde även finnas hos mindre organisationer och då som en produkt av enskilda individers insatser (Brorström et al., 2009).

Det är viktigt att årsredovisningen har användbarhet och är anpassad till användaren. Kommunpolitikerna är de främsta användarna av årsredovisningen då de är hänvisade till att använda redovisningsinformation vid beslutsfattande (Donatella, 2010). Det är även viktigt att årsredovisningen håller en sofistikerad nivå för att kunna fungera som ett beslutsunderlag och det åligger användaren att ha en viss grundkunskap. Den sofistikerade informationen behövs för att kunna ta välgrundade beslut (Brorström & Donatella, 2009). Att ha en ansvarsfull styrning och god kontroll är framförallt viktigt när kommunen står inför ekonomiska utmaningar (Johansson & Siverbo, 2014).

Knutsson et al. (2008) studerade huruvida strategi och styrning har betydelse i kommunernas organisation för god kommunal hushållning³. Slutrapporter från ett flertal av de kommuner som deltog i Kommunakuten 2000–2002 studerades för att analysera deras kostnadsminskande åtgärder. Dessutom besöktes och intervjuades tio kommuner med besvärlig ekonomi och tio med god ekonomi varav tre med långvarig. Kommunerna med god ekonomi uppvisade långa perioder av stram kontroll över hela organisationen och en anpassning till befintliga resurser. Till exempel gömdes tidigare vinst från försäljning och de var mer restriktiva med statsbidrag då det ansågs leda till ökade kostnader även efter bidraget tog slut. Kommunerna med besvärlig ekonomi tenderade att spara in på marginella kostnader till exempel genom att ha mindre personal men samma utbud. Studiens resultat utmynnade i att en god hushållningsstrategi har fokus på en helhet och att den goda hushållningen är allas uppgift och ingår i kommunens vardag. Helheten kompletteras med balans vilket innebär att åtgärder spänner över alla verksamheter och riktas mot både organisationen i sig och dess aktiviteter och målbild. I slutsatsen framhåller Knutsson et al. att den ständiga efterfrågan efter mer finansiella resurser kan bli mer nyanserad och meningsfull om förståelsen för resurshantering i den offentliga sektorn förbättras.

2.3 Redovisning i praktiken

Redovisning kan ses vara mer än redovisning av finansiella flöden och ekonomiska siffror. Definitionerna av redovisning är många och olika men den vanligaste utgår från att redovisning består av finansiella siffror (Morgan, 1988; Robson, 1992). Flera studier (Hopwood, 1976; Baxer & Chua, 2003; Napier, 2006; Jonäll, 2009) ifrågasätter den

³ Knutsson et al. använder god *kommunal* hushållning i sin studie, inte god *ekonomisk* hushållning. Därav används den termen även här i återgivandet av deras studie

traditionella synen på att redovisningen är enbart teknisk och består av ett enkelt orsak-verkanssamband.

Redovisning ses ofta som ett statiskt och tekniskt fenomen men Hopwood (1976) menar att faktorerna runt skapandet av redovisning, redovisningens roller samt hur slutinformationen sedan används aldrig varit statiskt. Hur redovisningen utformas och används formas ständigt av det mänskliga intellektet genom de redovisningsval som görs och hur redovisningen tolkas. Redovisningen har utvecklats och fortsätter att utvecklas i relation till att det sker förändringar i de miljöer organisationer befinner sig i. Baxter och Chua (2003) menar att redovisning har en inneboende kraft och inte kan ses som ett oskyldigt instrument som enbart avbildar sin omgivning. De ifrågasätter att syftet med redovisning är att reflektera en föreexisterande och oberoende ekonomisk rationalitet. Napier (2006) anser att redovisning inte bara på ett passivt vis ger organisationer möjligheter till styrning (till exempel via budget) utan att redovisningen i sig också formar själva organisationen. Redovisning hjälper organisationen att synliggöra och möjliggöra en strävan efter ekonomiska mål och är därmed inte bara ett passivt verktyg för att fatta beslut utan den formar sin omgivning. Jonäll (2009) menar att redovisning handlar om att omvandla aktiviteter och händelser till siffror men också att redogöra för de händelser som ligger till grund för siffrorna. De berättande texterna utgör ett komplement till bilder, tabeller och diagram i årsredovisningarna. Enligt Catasús (2008) kan redovisning definieras på två vis, principiell eller praktisk redovisning. De principiella definitionerna ger att redovisning skapar naturliga och entydiga effekter samt att möjligheterna med redovisning är förutsägbara och den inte påverkas av tid och rum. De praktiska definitionerna baseras på att samhället består av flera heterogena aktörer och redovisningens öde ligger i hur användaren uppfattar den och vad det i sig får för konsekvenser.

Redovisning har flertalet olika definitioner och ett sätt att förstå vad redovisning är kan vara att först försöka förstå vad redovisningen praktiskt gör. Denna studie utgår ifrån att redovisningen är ett praktiskt fenomen som skapas i samspel med organisationen och inte en neutral reflektion av verkligheten. Användarens uppfattning avgör redovisningens konsekvenser. Ett sätt att förstå redovisningens roll i praktiken kan vara med hjälp av begreppet accountability.

2.4 Accountability

En definition av accountability är "giving and demanding of reasons for conduct" (Roberts & Scapens, 1985, s. 447). Genom att ge och efterfråga redogörelser menar Munro (1996) att accountability handlar om identitetsskapande. Enligt Boland och Schultze (1996) finns det två sidor av accountability vilka är ömsesidigt beroende av varandra. Ena sida redogör för händelser genom uppräknig av siffror och andra sida redovisar vad som hänt i form av en berättelse. Tillsammans skapar de en helhet och meningsfullhet till vår omgivning. Accountability saknar direktöversättning till svenska men Carlson Ingdahl (2012) översätter accountability till redovisningsförmåga genom att dela upp ordet i dess två beståndsdelar account och ability. "To account" innefattar två viktiga aspekter, att räkna och att redogöra för sina handlingar i efterhand. Det innefattar att redovisa antingen igenom siffror eller igenom text eller båda samtidigt. "Ability" innebär att det är en mänsklig förmåga. Accountability har sin grund i att människor utrustas med olika tekniker och förmågor för att redovisa. Detta sätt att definiera accountability kan synliggöras med hur Catasús (2008) menar att redovisningens höga status kan gynna redovisaren med god accountability. När mycket redovisas är det lätt att missa att essentiella delar av organisationens ansvar saknas och det ifrågasätts därmed inte. Men det kan också synliggöras med Brorström et als. (2009) slutsats att goda exempel kan bero på enskilda individers insatser och inte bara i organisationer med mycket resurser. Lindholm (2003) översätter accountability till ansvarighet och till något annat än att en aktör tilldelats ett formellt ansvar igenom en organisatorisk struktur. Det kan till exempel vara att känna ansvarighet för en relation genom att förklara och rättfärdiga sitt handlande eller beslut till en motpart. Detta för att skapa trovärdighet och legitimera sitt handlande. Lindholm knyter an till Roberts och Scapens (1985) begrepp "accounting system" och "system of accountability" vilka tydliggör att det finansiella redovisningssystemet bara är en del av det större sammanhanget av accountability i organisationen. Roberts och Scapens menar att enda sättet att förstå redovisning i praktiken är genom att förstå den organisatoriska verklighet som är kontexten för redovisningen och som är den verklighet redovisningssystem är skapade för att reflektera. Det kan synliggöras genom ett exempel från offentlig sektor i Lindholms (2003) studie. En enhet har överskott i slutet av året och istället för att låta det återgå till den centrala organisationen handlar de för pengarna för att inte få en lägre budget nästa år.

Det finns ingen tydlig konsensus av vad accountability egentligen betyder eller hur det ska utföras utan det kan variera beroende på kontext (Sinclair, 1995) vilket även synliggörs i stycket ovan. Lindberg (2013) menar att accountability är svårt att definiera och därmed komplext att studera men "That it is not easy does not justify not doing it" (s. 218). Bovens (2010) belyser problematiken med att studier definierar accountability på olika vis och menar att det generellt finns två typer. En bred definition ser accountability som en personlig eller organisatorisk dygd eller den smalare vilken ser accountability som en social mekanism eller relation. Han menar att accountability som dygd är viktigt i offentliga verksamheter då det skapar legitimitet både till verksamheten i sig men även till dess politiker och tjänstepersoner. Offentlig accountability är ett verktyg för politiker och tjänstepersoner att uppnå ansvarsfullt styrande genom att säkerställa förtroende från allmänheten och minska informationsklyftor mellan medborgare och politiker. Detta genom en transparent, lyhörd och ansvarsfull styrning. Accountability som mekanism är själva instrumentet för att uppnå ett ansvarsfullt styrande genom att säkerställa att dygden upprätthålls. Enligt Lindholm (2003) präglas accountability i offentliga verksamheter av att de styrs av olika logiker för rätt och fel samt multipla målsättningar som ska samsas inom samma verksamhet. Till exempel kan lagkravet på budget i balans vara svårförenligt med lagstadgade uppdrag för verksamheten i Socialtjänstlagen (SFS 2001:453). Romzek (2015) menar att offentliga verksamheter också präglas av att de har flera intressenter med olika krav på verksamheten som politiker och tjänstepersoner måste ta hänsyn till och att det är svårt att tillfredsställa allas intressen. Enligt Lindberg (2013) förutsätter ofta definitioner av accountability att beslutsfattare är informerade och rationella med målet att producera välfärd. Det stämmer dock dåligt överens med uppfattningen om att syftet med accountability är att behålla relationer och lojalitet. Därför menar Lindberg att accountability inte enbart är av godo och med önskade effekter då ansvariga kan välja att ta den enkla vägen och redovisa det som är lättare att förklara än det som är det rätta eller nödvändiga.

En omfattande årsredovisning kan tänkas visa på ett stort ansvarstagande, att skaparen försöker vara tydlig i vad, hur och varför gällande det gångna året. Men enligt Willems och Van Dooren (2012) är mer accountability inte detsamma som bättre accountability och samtidigt är det viktigt att ifrågasätta men inte skuldbelägga. Hagbjer (2014) menar att om en organisation inte förklarar sitt agerande väcker det genast misstanke och därför bör alla organisationer vara beredda på ifrågasättande. Att studera frånvaron av redovisning

möjliggör enligt Catasús (2008) att undersöka vad dess närvaro innebär. Genom att definiera vad redovisning är, görs det möjligt att studera om denna form av redovisning finns och hur dess närvaro (eller frånvaro) används i praktiken. Catasús menar att närvaron av redovisning öppnar en möjlighet för accountability. Redovisningen är en startpunkt från vilken det går att ifrågasätta och ge svar. Genom att användaren mottar och tolkar redovisningen får den en praktisk dimension. Det betyder att redovisningen i sig kan bli en aktör som påverkar eller låter mottagaren tolka redovisningen på olika vis.

Accountability är inte ett pussel att lösa utan en komplex dynamik att hantera. Romzek (2015) menar att accountability är en dynamisk relation mellan två parter och därför kan påverkas från båda håll. Förväntningar kan påtvingas men också hanteras och påverkas av den mottagande parten. För att förstå dynamiken föreslår Romzek att ställa följande frågor: "Who is accountable to whom? For what are they accountable? How are they held to answer?" (s. 28). Komplexiteten gör att accountability kan brista på många olika sätt med påföljden att individer och organisationer inte ställs till svars. Romzek förespråkar att forskare ägnar mer tid åt att översätta forskning till verkligheten för att förbättra användningen av accountability i praktiken.

2.5 Sammanfattning

Både redovisning och accountability definieras på flera vis. I denna studie väljer vi att fokusera på de praktiska dimensionerna av redovisning det vill säga vad redovisningen ger för konsekvenser. För att kunna göra det måste vi enligt Catasús (2008) tankar om redovisningsfrånvaro först definiera vad kommunerna enligt lag har ansvar för att redovisa (redovisning enligt princip) och sedan analysera om denna typ av redovisning finns i deras årsredovisning. Utifrån att vi enligt definitionen av god ekonomisk hushållning vet vad de har ansvar för kan vi undersöka deras accountability och om de visar ansvar för den goda ekonomiska hushållningen. Då vi definierar accountability som viljan att förklara och redogöra för vad som gjorts kan vi ifrågasätta om kommunerna tar sitt ansvar för den goda ekonomiska hushållningen utifrån det de redovisar. Om de redovisar mer än vad lagen kräver kan det vara ett tecken på accountability. För att analysera accountability ställs frågor om mot vem och för vad som tas ansvar för och hur det ställs till svars.

2.5.1 Analysmodell

Ha ansvar	Visa ansvar	Ta ansvar
Formellt ansvar.	Det som redovisas.	Det som görs.

Figur 3: Analysmodell

Det formella ansvaret formuleras utifrån lagens krav och med det som grund kan frånvaro och närvaro studeras i redovisningen. Det redovisade ska minst motsvara det formella ansvaret. Utifrån det som redovisas studeras accountability då närvarande redovisning öppnar för frågor och svar om accountability vilket ger möjlighet till ifrågasättande om det som görs. Eftersom redovisningen finns för att skapa förtroende och minska informationsklyftor är utgångspunkten att det som redovisas är det som tas ansvar för. Accountability och att ta ansvar studeras ytterligare med hjälp av Romzeks (2015) frågor: Who is accountable to whom? For what are they accountable? How are they held to answer? (s. 28).

3. Metod

I metoden redogörs samt motiveras metodval, urval och analysstrategi. Det förs även resonemang kring trovärdighet, etik och metodkritik.

3.1 Metodval

Syftet med denna studie är att undersöka kommunernas redovisning av god ekonomisk hushållning och utmaningen med att upprätthålla den när ekonomi och verksamhet sätts på prov. Målet var att ge detaljerade beskrivningar av hur kommunerna redovisar och för att kunna göra det har vi gjort tolkningar av årsredovisningar. Tolkande och beskrivande är utmärkande för kvalitativa studier (Lind, 2014) och lämpar sig för att gå på djupet. För att svara på vår fråga om hur kommunerna redovisar om utmaningarna med den goda ekonomiska hushållningen behövde vi göra en djup analys av materialet och därför var en kvalitativ studie lämplig.

Då det är redovisning i praktiken vi är intresserade av valde vi att göra en dokumentstudie vilket även Jonäll (2009, VD-brev), och Lindholm (2003, mötesanteckningar) gjorde när de studerade organisationer kvalitativt. Vi gjorde en kvalitativ innehållsanalys vilket enligt Bryman och Bell (2017) innebär att finna olika bakomliggande teman vilka är mer underförstådda än vid kvantitativ innehållsanalys med fasta utgångspunkter.

När Brorström et al. (2009) studerade mål för god ekonomisk hushållning valde de årsredovisningar som underlag. Även vi fann årsredovisningar lämpliga att studera då vi är intresserade av hur kommunerna praktiskt redovisar. Årsredovisningarna är offentliga och lagstadgade dokument där kommuner redovisar sina resultat och handlingar i enlighet med Lagen om kommunal bokföring och redovisning (SFS 2018:597) (se utdrag i Bilaga 2). Trots lagrum har kommunerna frihet i vissa delar av vad de redovisar och framförallt hur de redovisar. Det är den friheten som gjorde årsredovisningarna intressanta att analysera. Valet av analysenheter följde logiskt av vår fråga och urvalet blir vad Bryman och Bell (2017) kallar målstyrt; frågeställningen vägleder valet.

3.2 Urval och datainsamling

Att Sverige har en ekonomisk utmaning framför sig till följd av demografiska förändringar har varit vida känt sedan åtminstone 2017 (Statistiska centralbyrån, 2017) men nämndes redan i propositionen för införande av mål för god ekonomisk hushållning 2004 (Prop. 2003/04:105). Det är dock högaktuellt 2020 när 40-talisterna börjar passera 80 år. Eftersom

kommunerna ska tänka långsiktigt bör de redovisa om sina utmaningar för framtiden redan 2020 och förbereda samt anpassa sin verksamhet efter nya förutsättningar. Dock hade 2020 precis börjat när denna studie genomfördes och årsredovisningarna för 2019 var inte klara. Eventuellt hade 2019 års årsredovisningar kunnat inväntas men då flera kommuner valde att skjuta på sina möten i kommunfullmäktige på grund av Covid-19 hade urvalet blivit mycket begränsat. Valet föll därför på de mest aktuella årsredovisningarna vilka var 2018.

Årsredovisningarna har olika omfattning beroende på kommunernas ambitioner och i viss mån tillgång till resurser. De innehåller även många olika delar vilket kan göra redan tidskrävande djupa analyser än mer tidskrävande. Det vanliga är att urvalsstorleken i kvalitativa studier styrs av mättnad, till exempel att inget nytt upplevs finnas om ytterligare en enhet läggs till (Bryman & Bell, 2017). Eftersom vi hade en begränsad tid samt saknade förhoppning att fånga alla sätt att redovisa (290 kommuner kan göra på 290 olika sätt) var mättnad inte i fokus för vårt val av antal analysenheter. Vår ambition var däremot att analysera på djupet och ge detaljerade beskrivningar av redovisningen i några kommuner.

Då vår förförståelse kunde stötta oss i analysen valde vi att smalna av urvalet till gamla Skaraborg där vi är födda, uppväxta och lever idag. För att försöka spegla kommunernas olikheter valde vi minst en kommun från varje kommuntyp (Tabell 1). Då det finns betydligt fler täta och landsbygdskommuner än storstadskommuner valde vi att inkludera en storstadskommun samt två av respektive täta och landsbygdskommuner. Eftersom gamla Skaraborg saknar storstadskommun kompletterades urvalet med de tre närmsta storstadskommunerna i Region Västra Götaland.

Tabell 1: Tre stegs kommunindelning (Tillväxtverket, 2019).

<p>Storstadskommuner: Kommuner med mindre än 20 procent av befolkning i rurala områden och en mellan angränsade kommuner samlad folkmängd på minst 500 000 invånare. 29 kommuner är storstadskommuner.</p> <p>Täta kommuner: Övriga kommuner med mindre än 50 procent befolkning i rurala områden. 131 kommuner är täta kommuner.</p> <p>Landsbygdskommuner: Kommuner med minst 50 procent befolkning i rurala områden. 130 kommuner är landsbygdskommuner.</p>

I Tabell 2 finns en sammanställning av de kommuner vi hade som alternativ i vårt urval med information om olika aspekter vi vägt in (kommuntyp, genomsnittsålder samt längd

på årsredovisning). Av landsbygdskommunerna valdes Gullspång och Karlsborg då de hade högst genomsnittsålder. Av storstadskommunerna valdes Lerum då de hade den högsta genomsnittsåldern samt störst förändring av densamma på tio år. Lerum var även intressanta att studera då de i Knutsson et als. (2008) studie ansågs ha en god kommunal hushållningsstrategi. Av de täta kommunerna valdes först Falköping då de hade sänkt sin genomsnittsålder på tio år. Som andra täta kommun valdes Mariestad då de hade en av de högsta genomsnittsåldrarna och bland de största förändringarna av densamma på tio år. Med det totala urvalet blev kommunerna även geografiskt utspridda över Skaraborg vilket skulle kunna ge skilda förutsättningar för deras verksamheter.

Tabell 2: Kommuner i studiens ursprungsurval (fakta hämtat från Tillväxtverket, SCB:s statistikdatabas samt respektive kommuns årsredovisning). Grönmarkerade är det slutliga urvalet.

	Kommuntyp	Invånare 2018-12-31	Genomsnittsålder			Sidor i årsred. 2018
			2008	2018	Förändring	
Göteborg	Storstadskommun	571 868	39,1	38,9	-0,2	124
Lerum	Storstadskommun	42 137	38,7	39,6	0,9	50
Mölndal	Storstadskommun	68 152	39,0	39,1	0,1	136
Falköping	Tät kommun	33 155	42,4	42,0	-0,4	88
Hjo	Tät kommun	9 176	43,6	44,8	1,2	112
Lidköping	Tät kommun	39 879	41,9	43,1	1,2	74
Mariestad	Tät kommun	24 372	43,6	44,7	1,1	76
Skara	Tät kommun	18 829	41,7	42,5	0,8	92
Skövde	Tät kommun	55 729	40,6	40,8	0,2	136
Tibro	Tät kommun	11 168	42,9	43,7	0,8	76
Tidaholm	Tät kommun	12 828	42,7	43,5	0,8	62
Essunga	Landsbygdskommun	5 671	43,2	44,1	0,9	91
Grästorps	Landsbygdskommun	5 731	42,5	44,9	2,4	114
Gullspång	Landsbygdskommun	5 293	46,3	48,1	1,8	56
Götene	Landsbygdskommun	13 232	42,4	44,3	1,9	88
Karlsborg	Landsbygdskommun	6 941	45,9	46,6	0,7	100
Töreboda	Landsbygdskommun	9 312	43,8	44,7	0,9	51
Vara	Landsbygdskommun	15 952	43,3	43,8	0,5	88

3.3 Tillvägagångssätt

I årsredovisningarna förväntas kommunerna enligt lag redovisa de faktorer som ingår för att de ska kunna anses uppnå god ekonomisk hushållning. Med hjälp av Kommunallagen (SFS 2017:725) (se utdrag i Bilaga 3) och dess förarbeten definieras det formella ansvaret och redovisningen som princip och utifrån det kunde vi utarbeta olika teman kring vad

årsredovisningen ska innehålla. I Bilaga 4 finns den tabell med olika teman med ja och nej-frågor vi skapade för att ha ett underlag för att börja analysera kommunernas redovisning av god ekonomisk hushållning. Vid första genomläsningen av årsredovisningarna var dessa teman i fokus och det var utifrån dem en första analys gjordes genom att inte bara svara ja eller nej utan även fråga texten hur det redovisas. Första steget var att undersöka om de visar ansvar för den goda ekonomiska hushållningen eller om det fanns en frånvaro av redovisning. Årsredovisningarna lästes en i taget och analysen gjordes kort efter, samma dag eller dagen därpå. Analysen inleddes samtidigt som insamlingen av empirin och de presenteras därför tillsammans i det gemensamma kapitlet Resultat istället för i två separata kapitel. Detta tillvägagångssätt används även i tidigare studier (Lindholm, 2003; Jonäll, 2009; Carlsson Ingdahl, 2012).

Vid andra genomläsningen var tidigare studier av god ekonomisk hushållning och utgångspunkterna från begreppen i referensramen i fokus. Även denna gång lästes årsredovisningarna var för sig och den befintliga analysen kompletterades med kopplingar till tidigare studier av god ekonomisk hushållning och accountability samt skillnader kommunerna emellan. Efter genomläsning av resultatet där vi förfinade och förtydligade gjordes en avslutande gemensam analys av årsredovisningarna med utgångspunkt i vår analysmodell om ansvar (Figur 3). Fokuset är särskilt mot om de redovisar ansvar för sin goda ekonomiska hushållning men även ett resonemang kring om det utifrån redovisningen går att urskilja om de även förefaller ta ansvar.

När analysen påbörjades fanns en grundstomme i referensramen vilken växt fram under studiens start. Referensramen har sedan kompletterats och preciserats med tidigare studier vilka vi bedömt relevanta för analysen. Det blev en form av abduktiv tänkande; utgångspunkten var att vi har en begränsad rationell förmåga och att vår förförståelse och data är det som i dialog bildar förståelse (Bryman & Bell, 2017). Abduktion tillåter samspel mellan teori och empiri vilket kan vara lämpligt vid tolkande studier. En abduktiv analysstrategi passade vår studie för att vi hade viss men begränsad förförståelse och behövde utveckla den i samspel med analysen av datan.

3.4 Giltighet och trovärdighet

Vi behövde ta hänsyn till att innehållet i årsredovisningarna kunde vara skapat för att visa upp en viss bild och att deras kvalitet kunde vara skiftande mellan kommunerna. Bryman och Bell (2017, s. 517) föreslår fyra kriterier framtagna av John Scott (1990) för att bedöma dokumentets kvalitet:

- **Autenticitet.** Är materialet äkta och av ett otvetydigt ursprung?
- **Trovärdighet.** Är materialet utan felaktigheter och förvrängningar?
- **Representativitet.** Är materialet typiskt när det gäller den kategori det tillhör? Om så inte är fallet, känner man till i vilken grad det inte är typiskt?
- **Meningsfullhet.** Är materialet tydligt och begripligt?

Då årsredovisningarna hämtades från kommunernas hemsida visste vi dess ursprung och utgick ifrån att de var *autentiska*. Huruvida materialet är *trovärdigt* är svårare att svara på. Årsredovisningar granskas av revisorer, både interna och externa, så ur den aspekten bör de ej innehålla felaktigheter förutom möjligen tryckfel. Förvrängningar går dock inte bortse ifrån då årsredovisningen är ett dokument där kommunerna visar vad de gjort och presterat och självfallet vill visa sig från sin bästa sida. Förvrängningarna bör förmodligen i alla fall handla om små vridningar till det bättre och inte stora som påverkat sanningshalten i någon större omfattning. Eventuella förvrängningar skulle utgöra en komponent av kommunernas redovisning och är därför inte ett problem ur den aspekten.

Representativiteten är hög inom kategorin för årsredovisningar. Alla följer samma regelverk på innehåll men det är också ”normalt” med olikheter, till exempel vilka av kommunalråd, oppositionsråd och kommundirektör som har ett eget inlägg. Gällande *meningsfullheten* för årsredovisningarna är de konstruerade för att kommunicera ett budskap och är därmed i regel tydliga och lätta att förstå. Om något upplevs svårt skulle det eventuellt kunna vara ett tecken på förvrängning och en vilja att läsaren inte på riktigt ska förstå. Sammantagen har dock årsredovisningar hög kvalitet utifrån ovanstående utredning och utgör därmed en bra bas för analys.

I kvalitativa studier bör empirins förankring diskuteras utifrån autenticitet, pålitlighet och träffsäkerhet eftersom antalet undersökta enheter ofta är relativt få (Lind, 2014). *Autenticitet* eller äkthet uppnås genom att använda dokument (årsredovisningar) av god

kvalité samt att det tydligt framgår att det är dessa vi använt. *Pålitligheten* håller vi hög genom att redovisa hur vårt forskningsarbete skett och lämnar utförliga beskrivningar av underlaget. Våra beskrivningar ska vara empiriskt förankrade. *Träffsäkerheten* bedömer vi vara god då vi uppfattar årsredovisningar vara det lämpligaste sammanhanget för att studera redovisning och ansvar.

3.5 Etiska överväganden

Vid alla vetenskapliga studier bör etiska överväganden göras och en reflektion av etik är viktig. Vetenskapsrådet (2017) betonar vikten av att på ett ärligt och tydligt sätt redovisa studiens bakgrund så att läsaren kan bedöma den vetenskapliga kvalitén. För att inte strida mot denna forskningsetiska princip har vi redovisat utgångspunkter, metoder samt resultat öppet och resultat från tidigare forskning har refererats på ett korrekt vis.

3.6 Metodkritik

En svaghet med innehållsanalys är att den bara kan bli så bra som dokumenten den bygger på (Bryman & Bell, 2017). Vi har funderat på årsredovisningarnas kvalitet och bedömer den som hög, mer resonemang finns under 3.4 Giltighet och trovärdighet. Analysen är oundvikligen präglad av våra egna tolkningar men då vårt mål inte var att skapa en generaliserad bild utan istället att på ett djupare och illustrativt vis beskriva vår uppfattning av hur varje enskild kommun redovisar bör detta inte ses som en svaghet. Genom medvetenhet om våra förutfattade meningar, strukturerat arbete samt kontinuerligt ifrågasättande om våra tolkningar är rimliga har vi motarbetat ”övertolkningar”. Vi behövde även förhålla oss till att vi bara får svar på det vi frågar och att en annorlunda ställd fråga kan ge ett annat svar. Det kan liknas vid det Catasús et al. (2007) påtalar med att det som mäts är det som görs och fokuseras. Vilket även blir naturligt i ett tidsbegränsat examensarbete att fokusera på ett område och bortse från resten. Men för att motverka att vi blev alltför begränsande lämnade vi möjlighet att utöka vår referensram under analysprocessen om något relevant vi missat upptäcktes. Vi hade fördelen att det gick att läsa dokumenten obegränsat antal gånger. Det var endast vår egen tid som avgjorde hur många gånger vi återvände till samma analysenhet.

Att analysera och bedöma accountability är svårt. Det finns en problematik med att urskilja och mäta accountability men bara för att det inte är enkelt betyder det inte att det inte bör göras (Lindberg, 2013). Vi har därför tagit ställning och urskiljer accountability med hjälp av bland annat Catasús (2008) teorier om redovisningsfrånvaro.

4. Resultat

I det här kapitlet redogörs för studiens resultat. Analysen av empirin har skett samtida med datainsamlingen och därmed återges empiri och analys sammanhållet. Kapitlet inleds med en kortare introduktion och fortsätter med presentation av varje kommun var för sig för att ge en detaljerad bild av varje kommuns sätt att redovisa. Kapitlet avslutas med en jämförande och sammanfattande analys av kommunerna gemensamt.

4.1 Kommunerna och deras årsredovisningar

Kommunerna i urvalet har stort spann på längden på sina årsredovisningar för 2018. Den kortaste är 50 sidor medan den längsta är 100 sidor. Innehåll och komposition skiljer även det mellan kommunerna och går från ett enkelt Word-dokument till mer professionell layout. Redan med dessa få aspekter syns skillnader som påvisar det Catasús (2008) påtalar som risk att möjligheterna med det formella ansvaret begränsas och istället gynnar redovisaren med god accountability. Utifrån de delar denna studie identifierar för god ekonomisk hushållning redovisar alla kommunerna i urvalet alla delar men i olika omfattning. Det formella ansvaret för den goda ekonomiska hushållningen syns i årsredovisningarna men det finns utrymme för att studera kommunernas accountability.

4.2 Lerum

Lerum är den enda kommunen i urvalet som klassas som en storstadskommun och är den med lägst genomsnittlig medelålder samt flest invånare (Tabell 2). De har en årsredovisning på 50 sidor vilket är den klart kortaste i urvalet. Det sätter press på deras förmåga att uttrycka sig tydligt och koncist. Årsredovisningen börjar med ett förord av kommunstyrelsen där de redogör för vad som hänt under året. Det är ett intresseväckande avsnitt med positiv framtoning, det ger en känsla av reklam för kommunen. En förklaring kan vara att det är kommunens alternativ till VD-brev, vilket är den del av årsredovisningar som är mest läst (Jonäll, 2009). Främsta läsarna kan vara de som inte är ekonomiskt kunniga men vill ha en överblick av hur det gått för kommunen.

Lerum gör ett positivt resultat på 77,5 miljoner kronor (mnkr). En betydande del av vinsten beror på jämförelsestörande poster⁴ så som realisationsvinster vid exploatering. Efter en eliminering av de jämförelsestörande posterna specificeras det lagstadgade

⁴ Jämförelsestörande poster är intäkter och kostnader av engångskaraktär vilka stör jämförelse mellan år. Det kan vara till exempel intäkter från exploatering eller kostnader hänförliga till ändring av redovisningsprincip.

balanskravsresultatet till 27,4 mnkr och Lerum menar att de uppnått balanskravet. De använder dock det fullständiga resultatet när de visar jämförelsen mellan åren samt vid uträkningen av nettokostnadsandel⁵. Transparensen blir bristfällig här när ett belopp används för vissa delar av god ekonomisk hushållning men ett annat för andra delar. Transparensen är viktig enligt Bovens (2010) för en ansvarsfull styrning. Dessutom visar de två sektorerna med kostnadstunga uppdrag, vård och skola, negativa resultat utöver att de hade budgeterat underskott. Båda sektorerna har haft åtgärdsplaner för att minska kostnaderna vilka uppges fortsätta för kommande år. Trots budgeterat underskott verkar alltså inte underskott vara ”okej”. I den finansiella analysen redovisas flera finansiella nyckeltal. Det uppstår en problematik här genom att siffror som härrör både från kommunen och kommunkoncernen blandas. Något som förvirrar läsaren och ger en bristande jämförbarhet då till exempel soliditeten⁶ enbart redovisas som en siffra baserat på hela kommunkoncernen och inte bara kommunen.

Gällande riskexponering redovisas en genomgång av belåning över tid, genomsnittlig ränta samt bindningstid. Huruvida deras riskhantering är god eller ej förs dock inget resonemang kring utan det lämnas till läsaren att tolka. Belåningen har tredubblats på tio år men det tonas ned med att lånen vilka förfaller inom ett år fortfarande täcks av de likvida medlen för pensionsåtaganden och checkkredit samt:

Under perioden 2009 till och med 2018 har den långfristiga upplåningen ökat från 368,7 miljoner kronor till 1 153,5⁷ miljoner kronor. Ökningen under de senaste fyra åren begränsas dock till 139,1 miljoner kronor. (Lerums kommun, 2019, s. 29)

I relation till att det genomgående redovisas om framtida investeringsbehov kvarstår dock frågan om begränsningen är tillräcklig för att hålla en rimlig nivå på belåningen. En del av årsredovisningen som upplevs mer transparent och tydlig än andra är investeringsplanerna. De redovisas i en lång tabell med avslutade, pågående samt kommande projekt. De redogör för upparbetade kostnader och även prognostiserat utfall för varje projekt. Det är tydligt vad kommunen bygger och vad det har kostat respektive förväntas kosta. Den tydliga planen kan fylla funktionen att ge legitimitet åt tjänstepersoner och politiker (Bovens, 2010) och visa kommuninvånare var alla investeringsmedel går. Lerum är ensamma i

⁵ Nettokostnadsandel visar hur stor del av intäkterna kostnaderna tar i anspråk. Under 100 är önskvärd.

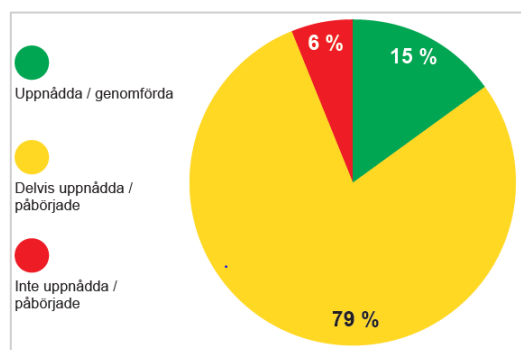
⁶ Betalningsförmåga på lång sikt; hur stor del av de totala tillgångarna som finansierats med egna medel.

⁷ Belopp korrigerat i citat för att stämma med belopp angivet i årsredovisningen. Från 1 1153,5 till 1 153,5.

urvalet med att redovisa pensionsåtaganden med fullfonderingsmodellen⁸ och ha en fond för att täcka kostnaderna.

Framtida befolkningsutveckling redovisas som en typ av allmän trendspaning för Sverige med åldrande befolkning och urbanisering. Lerum redovisar för egen del att de har många barnfamiljer inflyttades och att de bygger förskolor för detta ändamål. Den bristande redogörelsen om den egna situationen gällande åldrande befolkning kan förklaras av att de har en fortsatt låg genomsnittsålder både på invånare och medarbetare. Lerum är dessutom en storstadskommun med tillväxt och verkar ha andra utmaningar. De redovisar kring nutida problem att hantera bygglovsansökningar och ökad inflyttning av barnfamiljer med följder som ökat antal skolbarn än beräknat samt problematik med skolfrånvaro och droganvändning bland unga. Eftersom de har tillväxt och kan ta nytta av urbaniseringstrenden (pendlingskommun till Göteborg) är det möjligt att de inte kommer drabbas lika hårt av en åldrande befolkning som de mindre kommunerna. Sett ur perspektivet att åldrande befolkning inte är ett ”problem” är det rimligt att det inte återspeglas mer i årsredovisningen då den ska visa den specifika kommunens förutsättningar. Lämpligt även för att hålla nere antalet sidor att inte redovisa precis allt som kan tänkas vara intressant för någon men inte av hög relevans för kommunen i sig.

Lerum redovisar att bedömning av god ekonomisk hushållning baseras på verksamheternas förmåga att uppnå fullmäktiges mål utifrån de ekonomiska förutsättningar som finns. Lerum ställde upp 48 mål för verksamheterna under 2018 varav tolv av dessa var långsiktiga för mandatperioden 2014–2018. Trots att merparten av målen är markerade med ”delvis uppnådd” i årsredovisningen menar Lerum att de når god ekonomisk hushållning. Den totala måluppfyllelsen redovisas i ett cirkeldiagram (Figur 4). Signalerna blir märkliga när målen är satta för att nås 2018 men Lerum uppger sig ha god ekonomisk hushållning när endast 15 procent är uppnått. De skriver i årsredovisningen att ”Arbetet med att uppfylla verksamhetsmålen anses tillfredsställande för året” (s. 12). Det är intressant att de anser sig vara nöjda med att bara ”delvis uppnå” merparten av årets mål. De



Figur 4: Lerums måluppfyllelse (Lerums kommun, 2019, s. 18)

⁸ Fullfonderingsmodellen innebär att hela pensionsåtagandet redovisas som avsättning. Det skiljer sig mot den lagstadgade blandmodellen där pensioner intjänade innan 1998 redovisas som eventualförpliktelse.

utvärderar varje enskilt mål eller uppdrag med en redogörelse för vad de ändrat på eller utfört men de redogör inte för vad som saknas för att de ”delvis uppnådda” målen ska anses vara fullt uppnådda. Det är problematiskt för läsaren att skapa sig en bild av hur nära en fullständig måluppfyllelse det är och vilken skalan är på bedömningen av de olika graderna av genomförande. Intrycket är att alla mål redovisas som delvis uppnådda så länge det inte är nedlagt eller helt genomfört alternativt att de är väldigt hårda i sin bedömning av när ett mål har uppnåtts. Som läsare kan flera av målen uppfattas som uppnådda i sin beskrivning.

Gällande de finansiella målen skiljer sig Lerum från de andra kommunerna i urvalet genom att de bedömer sin god ekonomiska hushållning genom hur deras mått förhåller sig till närliggande kommuners. De baserar alltså inte enbart bedömningen om de uppnår god ekonomisk hushållning på om olika förutbestämda finansiella nyckeltal är inom ramarna för kommunens egen styrmodell. De redovisar att de uppnår god ekonomisk hushållning genom att de förhåller sig bra i jämförelse över tid med de andra kommunerna samt haft en positiv resultatutveckling de senaste fyra åren. Detta till trots att de inte helt når upp till det satta målet med ett resultat på två procent av skatteintäkter och bidrag. De anser även att den tillfredställande uppfyllelsen av verksamhetsmålen ger att de uppfyller god ekonomisk hushållning.

Sammantaget är intrycket av Lerums årsredovisning att den är snygg och innehåller alla de lagstadgade delarna. Dock känns den bitvis ”hoppig” och det är svårt att få en helhetsbild av kommunen. Årsredovisningen är överlag mer berättande än presentation av siffror, likt det Boland och Schultze (1996) menade. Det gör att det bitvis är svårt för läsaren att göra en egen analys vilket istället kräver stor tillit till det som berättas. Men berättandet kan även ses som den offentliga accountability Bovens (2010) menar används för att ge legitimitet genom att det ges förklaringar till allmänheten. Här uppkommer frågan hur bra årsredovisningen ur den aspekten fungerar som beslutsunderlag då det inte ges några separata tabeller eller specificerade resultatredovisningar för vare sig nämnderna eller koncernbolagen. Presentation av siffror och berättande är ömsesidigt beroende av varandra (Boland & Schultze, 1996) och därför upplevs det problematiskt att berättandet är i fokus på bekostnad av redovisning av siffror. Med tanke på årsredovisningens korthet krävs förmåga att vara tydlig och koncis vilket Lerum tyvärr inte riktigt lever upp till. Det kan dock vara bättre än vad som upplevs i endast årsredovisningen då det framgår redan på förstasidan att den föregås av budget och verksamhetsplan. Genomgående under läsningen uppkommer även en känsla av att något saknas vilket kan vara relaterat till att

årsredovisningen är kort. Det saknas ett mer kritiskt förhållningssätt i årsredovisningen som redovisar hur det som inte uppnåtts ska nås och vilka utmaningar som finns framöver. På det sättet upplevs inte årsredovisningen som ett styrdokument utan endast som en utvärdering. Knutsson et al. (2008) menade att Lerum hade en god kommunal hushållningsstrategi då de höll stram kontroll balanserat över kommunen som helhet. Sedan studien har Lerum kraftigt ökat sin skuldsättning vilket eventuellt kan vara en varningssignal för sämre kontroll.

4.3 Falköping

Falköping är en av de täta kommunerna och har näst flest invånare i urvalet. De sticker ut i urvalet då de sänkt sin genomsnittsålder på tio år och nu har näst lägst genomsnittsålder av kommunerna i gamla Skaraborg. Årsredovisningen är relativt lång, näst längst med sina 88 sidor, och börjar med en text av kommunstyrelsens ordförande. Den ger en positiv bild av Falköping och här nämns utmaningen att inkludera alla medborgare i visionen ”Det goda livet”. Årsredovisningen genomsyras av målet för ett socialt hållbart Falköping och alltifrån personal och rekrytering till byggnation och medborgare kopplas.

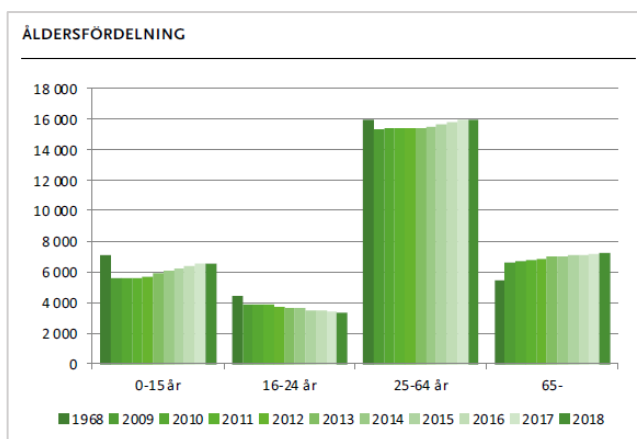
Årets resultat är positivt på 18,5 mnkr och i förvaltningsberättelsen lämnas en överskådlig genomgång av de olika delar i resultaten. Barn och utbildning går med underskott och det förklaras av centrala felräkningar som inte belastar enheterna. Det är dock problematiskt att det är ett återkommande underskott men inget vidare resonemang förs kring detta. Även individ- och familjeomsorgen visar ett underskott och en negativ avvikelse aviserades redan i början av 2018. En handlingsplan sattes då in men detta till trots visades alltså ett stort underskott. Det härleds till placeringar av olika slag samt ökning av försörjningsstöd. Det förs inte heller här något resonemang kring vad som ska göras framåt men kan kopplas till de multipla målsättningar Lindholm (2003) menar präglar offentlig accountability.

Gällande riskexponering redovisas resonemang kring marknadsläget och minusränta. För att inte belastas med räntekostnader på bankkonto för likvida medel utnyttjar Falköping sin checkkredit samt placerar överlikviditet i kortränteobligationer. Det förs genomgående resonemang kring att investeringstakten är hög och kräver långfristiga lån. Risken med höga framtida kapitalkostnader redovisas och anges vara på godtagbar nivå. Det hänger även ihop med transparensen kring behovet av framtida investeringar för att möta både ökning av barn samt äldre och renoveringsbehov för ökad jämlikhet för kommunens invånare. De skriver återkommande om riskerna med hög belåning men ingen egentlig

förklaring till hur det ska hanteras. Läsaren lämnas med känslan att det bara är att acceptera läget.

Falköpings årsredovisning har ett avsnitt kallat ”Måluppfyllelse” vilken börjar med en omvärldsbevakning för att ”Genom att i ett tidigt skede identifiera komplexa trender kan Falköpings kommun skaffa sig en proaktiv möjlighet att möta såväl som bemöta skeenden” (Falköpings kommun, 2019, s. 6). De trender som identifieras är bland annat demografiska

förändringar och individualisering. Befolkningsutvecklingen redovisas tydligt genom beskrivningar och grafer över antal invånare samt dess sammansättning (Figur 5). År 1968 är med som en stapel vilket blir intressant då det redan går att se tendenser på det som förväntas de kommande tio åren med större ökning av barn och gamla än de i arbetsför ålder (Figur 1).



Figur 5: Falköpings åldersfördelning (Falköpings kommun, 2019, s. 9).

I en slags introduktion till utvärdering av verksamhetsmålen beskrivs kommunens uppdrag allmänt för att sedan beskriva utvecklingsarbetet för ledning och styrning:

Under året har kommunen ökat sitt fokus på vilka förutsättningar som behöver skapas för att utveckla verksamheterna mot målen och det nationella uppdraget. Utgångspunkten i arbetet har varit att alla delar bildar en helhet inom den egna organisationen. (Falköpings kommun, 2019, s. 11)

Arbetet med helheten återkommer flera gånger i årsredovisningen och framförallt kring att främja att alla medarbetare och medborgare arbetar mot och inkluderas i social hållbarhet. Det visar på den helhet Knutsson et al. (2008) framhåller tillsammans med balans som viktig för god kommunal hushållning. Även balans framkommer flertalet gånger genom resonemang kring kommunens uppdrag och kvalitén där i.

Falköping har ställt upp fyra övergripande mål för verksamheten. Även fast dessa inte kopplas till god ekonomisk hushållning verkar de användas för styrning av verksamheten vilket är det lagstiftarna ämnade vid införandet. Målen utvärderas utförligt med en

genomgång av vad som genomförts under året. För varje mål visas även värdet på några indikatorer de senaste åren och märks med positiv, negativ eller oförändrad trend. Det uppges inget målvärde utan det verkar vara en ständig strävan mot förbättring som gäller. I slutet av utvärderingen av varje mål ges en kort bedömning av måluppfyllelsen som bedöms vara mindre god, godtagbar, god eller mycket god. Dessutom lämnas en kort hållbarhetsanalys samt att åtgärder för framtiden punktats upp. Även fast verksamhetsmål och finansiella mål för god ekonomisk hushållning hålls separat förs resonemang relaterat till den finansiella situationen i utvärderingen av verksamhetsmålen. Det skiljer sig från kommunerna i Brorström et als. (2009) studie där majoriteten helt saknade kopplingen mellan målen. Ett redovisat exempel i Falköpings årsredovisning är komplexiteten kring att kommunen skuldsätter sig för att möta behoven av barn- och äldreomsorg. Falköping verkar medvetna om sin situation och deras beskrivningar av förändring i organisationen för bättre styrning och ledning kan leda till den kontroll Johansson och Siverbo (2014) påtalar vikten av när utmaningar ska mötas.

Några uppunktade finansiella mål återfinns inte men i den finansiella analysen ges en genomgång av årets resultat och dess koppling till balanskravet och god ekonomisk hushållning. Balanskravet uppnår de med sitt positiva resultat för året. Däremot förs ett djupare resonemang kring god ekonomisk hushållning då Falköping har riktlinjen att över tid (tio år) självfinansiera reinvesteringar. För att få ett värde per år finns resultatkrav på det högsta av två procent av skatter och generella statsbidrag eller låneskulden delat på 25 år (anges som rimlig betaltid för att motsvara en generation). De konstaterar att de inte nått upp till resultatkravet 2018 men att de under de senaste tio åren i genomsnitt har nått det (2,4 procent av skatter och generella statsbidrag). Dock redovisar de att det inte kommer uppfyllas de närmsta åren på grund av den höga investeringstakten. De konstaterar att det kommer krävas höga resultat för att inte ha för låg självfinansieringsgrad och klara av de ökande kapitalkostnaderna. De påtalar även att skuldsättningen ökar känsligheten för räntehöjningar. Falköping anser dock att de har en stabil ekonomi och i nuläget lever upp till god ekonomisk hushållning. Genomgående i årsredovisningen resoneras och förklaras måluppfyllelse och årets resultat. Många delar jämförs mellan år men kostnader för verksamheterna jämförs även med andra kommuner⁹. I den senare delen av årsredovisningen har varje nämnd en egen genomgång av nyckeltal samt sin måluppfyllelse gällande de övergripande målen. Då det inte ges någon genomgång av innehållet här är nog

⁹ Lidköping, Mariestad samt rikets snitt för kommuner med 30 000 - 50 000 invånare.

tanken att motiveringar ska finnas i övriga delar av årsredovisningen. Dock återfinns inget om de presenterade nyckeltalen för nämnderna, varken vad de innebär, varför de är viktiga eller om de är på en bra nivå.

Den åldrande befolkningen nämns tidigt i årsredovisningen och de framtida utmaningarna framgår återkommande i texten. Falköping resonerar kring ökat investeringsbehov och dess finansiering men även problematiken kring personalförsörjning både gällande kompetens och stora pensionsavgångar. De verkar väl medvetna om framtida utmaningar och även om ingen konkret plan presenteras framgår att de arbetar på bred front genom hela organisationen. Trots att begreppet god ekonomisk hushållning nämns i en liten del av årsredovisningen återfinns ”andan” av det genomgående med det resonemang som förs kring resultat, balans och framtiden.

Falköpings årsredovisning innehåller ett mindre antal tabeller samt grafer och flera längre berättande texter som förklarar och beskriver både händelser under året och hur kommunens verksamheter förhåller sig till sina uppdrag. Fokus ligger på att förklara vilket kan relateras till ”giving and demanding of reasons for conduct” vilken är Roberts och Scapens (1985) definition av accountability. Att årsredovisningen är informativ på ett textintensivt vis kan tänkas avskräcka en del läsare. Kapitlen innehåller få underrubriker vilket ger att de emellanåt blir svåröverskådliga och läsaren kan behöva leta för att hitta informationen den är intresserad av. Donatella (2010) menar att det kan bli problematiskt vid användandet av årsredovisningen som ett styrdokument om informationen inte är anpassad efter användaren samtidigt som den måste hålla en viss nivå för att fungera som beslutsunderlag.

God ekonomisk hushållning fungerar tillsammans med hållbarhet som en röd tråd igenom hela årsredovisningen. Det syns kanske tydligast i sättet de redovisar verksamhetsmålen sammanhållet för hela kommunen. De visar även att de tar sitt uppdrag på allvar och tar ansvar för sin roll i samhället:

... förmågan att bedriva en god verksamhet utifrån den ekonomiska resurstilldelningen beror på organisation, förhållningssätt och skicklighet hos såväl ledningen som medarbetarna. ... Detta ställer höga krav på ledning och styrning hela vägen genom styrkedjan om det ska bidra till ökad tillit och måluppfyllelse. (Falköpings kommun, 2019, s. 29)

De sticker även ut genom att vid flera tillfällen referera till en följeforskare och olika rapporter från bland annat svenska forskningsinstitutet (RISE) och Sveriges kommuner och regioner. Att framhålla legitimiteten upplevs väga tungt i Falköpings årsredovisning. Sammantaget visar årsredovisningen på den transparens, lyhördhet och ansvarsfulla styrning Bovens (2010) menar ger ökat förtroende för politiker och tjänstepersoner.

4.4 Mariestad

Mariestad är en del av urvalet då de är en av de täta kommunerna med störst ökning i medelålder de senaste tio åren samt är en av dem med högst medelålder år 2018. Årsredovisningen för 2018 är på 76 sidor vilket är medianen och skiljer sig från de andra kommunerna i urvalet genom att inte inledas med en text där ”kommunstyrelseordföranden har ordet”. Istället är inledningen en kort sammanfattning av det ekonomiska utfallet och hur organisationen är uppbyggd samt hur kommunen ska fungera. De ger även en kort sammanfattning av viktiga händelser som skett under 2018 och presenterar kommunens långsiktiga målbild.

Mariestad har under 2018 uppnått ett positivt resultat på 26,1 mnkr. De har dock flera jämförelsestörande poster på intäktssidan i form av realisationsvinster, exploateringsintäkter samt vindkraftspremier. På grund av dessa redovisar de flera alternativa resultat så som balanskravsresultat på 25,3 mnkr och resultat efter reavinster och jämförelsestörande poster på 4,7 mnkr. Resultatet på 4,7 mnkr anger de själva som mer rättvisande. De skilda resultaten är svåra för läsaren att följa men bidrar med en viss transparens vilken Bovens (2010) menar är signifikant för offentlig accountability. Med jämförelsestörande posterna på totalt nästan 40 mnkr väcks dock funderingar på var dessa medel tagit vägen, rimligtvis har kommunen lagt en stor del av dessa pengar på att täcka upp underskott på andra poster. Gällande budgetavvikelsen redovisar de:

Kommunens resultat har en total avvikelse gentemot budget på +14,0 miljoner kronor vilket tyder på en god budgetföljsamhet. Däremot när hänsyn tas till jämförelsestörande poster så minskar avvikelsen till -1,8 miljoner kronor. Detta måste beaktas inför kommande år för att uppnå en ekonomi i balans. (Mariestads kommun, 2019, s. 15)

När det står i årsredovisningen att de haft god budgetkontroll verkar det inte rimligt med tanke på ovanstående och att de under andra halvan av 2018 hade restriktioner på inköp

och anställningar. Det visar på bristande balans och helhetssyn vilket Knutsson et al. (2008) menar inte är att anse vara god kommunal hushållning. Mariestad har två finansiella mål kopplade till att uppnå god ekonomisk hushållning; resultat motsvarande en procent av skatt och statsbidrag samt att soliditeten ska öka. De uppnår dessa med resultatet inklusive jämförelsestörande poster vilket motsvarar 1,9 procent samt ökning av soliditeten med en procent till 31 procent. När hänsyn tas till pensionsåtagandena vilka redovisas som förpliktelse är soliditeten dock negativ på tre procent. Mariestad avviker från andra kommuner i urvalet vilka har två procent som mål. Det framgår ingen förklaring till just en procent som mål men skulle kunna vara för att säkerställa att det allt som oftast går att uppfylla, två procent är självfallet svårare att nå. Lagstiftningen fastställer ingen bestämd nivå utan avgörs av kommunen själv utifrån de egna förutsättningarna.

Med hjälp av den långsiktiga målbilden skapar varje nämnd egna mål för respektive verksamhet att arbeta med. I årsredovisningen utvärderas verksamhetsmålen i samband med att varje nämnd redovisar sin egen verksamhetsberättelse. Målens uppfyllelse redovisas med hjälp av glada eller ledsna ansikten i färgerna grönt, gult och rött. Varje mål har även en kommentar som redogör för vad som gjorts under året samt hur realistiskt det är att målet uppnås. Flera av målen har inte några specificerade nivåer att uppnå vilket gör det svårt för läsaren att göra en egen värdering av utfallet. De anser sig ha uppfyllt grön eller gul nivå på majoriteten av målen och att måluppfyllelsen är tillfredställande. De redovisar att det är ett krav för att uppnå god ekonomisk hushållning. Noterbart är att flera av de mål som är satta med nivåer i form av siffror inte anses uppnådda. Flera av målen som anges vara uppfyllda uppfattas i den beskrivande texten som att de istället är på väg att uppnås. Till exempel ett av Miljö- och byggnadsnämndens mål: "För att uppnå en välvårdad bebyggelsemiljö ska verksamhet miljö- och bygg och fastighetsägare arbeta med uppdraget att åtgärda vanvårdade fastigheter." (Mariestads kommun, 2019, s.45) Det redovisas som uppfyllt men utvärderas på följande vis:

Förutsättningen för att detta skall lyckas är att kunna avsätta tid och personal för detta uppdrag. Tillsynen kan idag inte finansieras genom avgifter utan måste skattefinansieras. Åtgärder i form av underhåll och rivning kräver finansiering utanför verksamhet miljö- och byggs budget. (Mariestads kommun, 2019, s. 45)

Det saknas ytterligare kommentar men indikeras som uppnått. Det lämnar läsaren med en tveksamhet över om det går att lita på utvärderingen av måluppfyllelse. Upplägget på målen

och dess utvärdering är lätt att följa men innehållet blir otydligt. I Brorström et als. (2009) studie var det utvärdering och måluppfyllelse av verksamhetsmål som var bristfällig och det verkar kvarstå som utvecklingsområde för Mariestad.

Mariestad redovisar sina långsiktiga ekonomiska risker i ett riskavsnitt i den finansiella analysen. De redovisar en kostnad på 9,3 mnkr för att hålla nere risktagande gällande rörliga räntor genom handel med räntederivat¹⁰. Pensionsåtaganden anges som en stor risk då den totala pensionsskulden (623 mnkr) inte täcks av kommunens totala eget kapital (530 mnkr). Det finns inga specifika medel avsatta för pensionsåtagandena utan allt är återlånat till verksamheten. Under året har både långfristiga lån och borgensåtaganden ökat vilket ger ökad risk.

Mariestad redovisar att de sedan 2012 haft en stadigt ökande befolkningsmängd och att befolkningsökningen under 2018 till största del berott på invandring. De redovisar också att de har kommande utmaningar med en åldrande befolkning.

Mariestad kommuns ekonomiska utmaningar i framtiden är främst demografin, det vill säga att kommunens invånare blir äldre och behovet av äldreomsorg ökar. Detta medför att kommunens demografiska kostnader kommer att öka med 120 miljoner kronor från 2017 till 2025. (Mariestads kommun, 2019, s.13)

Dessa ökade kostnader blir extra intressanta med tanke på vad de redovisar i förvaltningsberättelsen i samband med den finansiella riskanalysen. Där redovisar de att ett framtida investeringsbehov bör finansieras med egna medel istället för lånade medel. Detta för att inte sänka den finansiella kapaciteten och för att kunna ge utrymme för verksamheterna att klara av kostnaderna som följer av de demografiska förändringarna.

Riskanalysen visar låg kassalikviditet och låg soliditet samt låg skattefinansieringsgrad av investeringar. Sammantaget visar det att den ekonomiska trenden måste brytas genom att öka resultatet och minska investeringarna. (Mariestads kommun, 2019, s.15)

Mariestad har sedan år 2015 mer än fördubblat de långfristiga skulderna samt skuldsättningen per invånare. De har även under samma tid sänkt kassalikviditeten¹¹ från

¹⁰ En överenskommelse mellan två parter att byta räntebetalningsvillkor under en förutbestämd tidsperiod. Möjliggör fast ränta på lån med rörlig ränta och vice versa. Kallas även för ränteswapar.

¹¹ Det finns olika former av likviditet vilka visar på betalningsförmåga på kort sikt.

67 procent till 35 procent. Detta väcker frågan om de är ekonomiskt rustade att klara de kommande utmaningar med ökade kostnader utan att drastiskt minska investeringstakten.

Utmaningen med den åldrande befolkningen ska lösas med hjälp av digitalisering och effektiviseringar. Till skillnad från andra kommuner i urvalet redogör Mariestad för flera projekt som pågår i de olika verksamheterna för att möjliggöra en ökad digitalisering och effektivisering. Exempel på sådana projekt är ett utökat antal e-tjänster för flera verksamheter samt GPS-larm och trygghetskameror inom hemvården och LSS. På denna punkt är transparensen större än hos andra men också mot andra delar av den egna årsredovisningen. De har även öppnat ett nybyggt särskilt boende för att ersätta tillfälliga lokaler. Huruvida denna nya investering räcker för framtiden framgår inte men det kan ändå tolkas positivt att ha ett nybygge och påbörja avskrivningar och amorteringar av lån innan de största utmaningarna kommer 2020 och framåt.

Sammantaget är Mariestads årsredovisning bitvis svår, bitvis lätt att läsa och förstå. Eftersom det ges en sammanfattande redovisning av resultatet i början finns mycket information samlad på samma ställe men det ger även en ibland svårföljd och ”hoppig” text blandad med grafer och tabeller. Det försvårar den användbarhet årsredovisningen ska ha enligt Donatella (2010). Den kommande utmaningen med åldrande befolkning är dock framträdande genom hela årsredovisningen vilken kan ses som ett tecken på den lyhördhet som Bovens (2010) påtalar vikten av. God ekonomisk hushållning framgår även det genomgående vilket ger läsaren en känsla av trygghet i att kommunen fokuserar på detta för framtiden. Det kvarstår dock ett orosmoln gällande resultatet i relation till stora jämförelsestörande poster och att Mariestad skulle visa ett underskott utan dem. Så den fungerande budgetkontrollen som påtalas i årsredovisningen är tveksam vilket kan ge problem då Johansson och Siverbo (2014) framhåller budgetkontroll som viktigt när utmaningar ska mötas. Styrningen med verksamhetsmål verkar fungera väl med gemensamma övergripande mål som varje nämnd omsätter till sin verksamhet och för vissa delas in i delmål. Att målen utvärderas på både kort och lång sikt ger läsaren en bild av helheten även om kopplingen mellan förklarande text och indikator är bristfällig.

4.5 Gullspång

Gullspång är intressant i vårt urval på grund av flera olika aspekter. Gullspång är den minsta kommunen sett till invånarantal och samtidigt är de kommunen med högst genomsnittsålder under 2018 samt att de har en relativt hög ökning av medelåldern de senaste 10 åren (Tabell 2). De är med andra ord den kommunen i urvalet med störst press att hantera utmaningen med åldrande befolkning. Årsredovisningen skiljer sig från de andra i urvalet då den är förhållandevis enkel i sin utformning. Det kan göra den mottagbar för en bred målgrupp men med det riskerar den sofistikerade Brorström och Donatella (2009) framhåller ska finnas att försvinna. Visserligen ska årsredovisningen anpassas till användaren men inte under förutsättningen att viktig men svår information utlämnas som krävs för styrning. Årsredovisningen inleds med en text av kommunstyrelsens ordförande följt av en genomgång av organisationen. Efter denna redovisas en sammanfattning av 2018 vilken avslutas med följande citat vilken kan uppfattas som en uppmaning till invånarna att vara tacksamma över allt kommunen gör för dem:

Slutligen kan 500 miljoner tyckas vara mycket pengar men de går till insatser som underlättar vardagen för oss alla och fungerar som ett smörjmedel i samhällsmaskineriet. Det är skönt att kunna sätta på kranen på morgonen och veta att det kommer rent vatten, det är smidigt när gatan är fri från snö, det är tryggt att lämna barnen till god omsorg eller till skolan när man går till jobbet, det avlastar att slippa oro sig för mormor när man vet att hon får både vård och tillsyn vid behov, och mycket mer som bara finns där utan att man ens behöver fundera över det. (Gullspångs kommun, 2019, s. 7)

Gullspång redovisar för år 2018 ett negativt resultat på -4,2 mnkr. Underskotten finns hos de kostnadstunga verksamheterna inom vård, omsorg samt skola och äldreomsorgen redovisar störst avvikelse från budget. Nettokostnadsutvecklingen ökar i snabbare takt än skatteutvecklingen vilket inte är ekonomiskt hållbart på lång sikt. Här står Gullspång inför en kommande utmaning att ta kontroll över både intäcks- och kostnadsutveckling för att uppnå den budgetkontroll Johansson och Siverbo (2014) menar är viktig för att kunna möta ekonomiska utmaningar. Gullspång för ett resonemang kring att inbromsning av konjunkturen samt trolig minskad tilldelning av statsbidrag för främst asylsökande och nyanlända kommer påverka deras intäkter negativt framöver. Detta blir problematiskt då de redan har en åldrande befolkning vilket leder till ökande kostnader. Med andra ord

kommer den negativa utvecklingen för kostnader och intäkter förvärras ytterligare. De redovisar att problemen med ekonomin ska åtgärdas med effektiviseringar i verksamheten med hjälp av teknik och nya arbetssätt. Men det saknas redovisning av vad effektivisering och digitalisering mer konkret innebär. Utöver ökade kostnader för åldrande befolkning redovisar de även ett ytterligare relaterat problem och det är den höga medelåldern på anställda och de närmaste årens stora pensionsavgångar. Detta skapar dels ett stort nyrekryteringsbehov (främst inom vård och omsorg) vilket medför kostnader för introduktion med mera men även en skyldighet att betala ut pensioner.

För att uppnå balanskravet tar Gullspång från sitt eget kapital genom att använda medel från resultatutjämningsreserven¹² (RUR). Detta kapital måste återbetalas inom 3 år om det inte föreligger särskilda skäl, vilket Gullspång inte anger några i årsredovisningen. Det är också problematiskt att de tvingas använda sin RUR i högkonjunktur samt att ingen åtgärdsplan eller återföringsplan till RUR nämns. De nämner även själva att ”En förutsättning för att använda medel från RUR är att balanskravsresultatet är negativt och att förändringen av årets underliggande skatteunderlag understiger den genomsnittliga” (Gullspåns kommun, 2019, s. 24). Då 2018 års skatteunderlag är högre än både 2016 och 2017 verkar det felaktigt att ta RUR i anspråk.

I den finansiella analysen utvärderar Gullspång sitt risktagande. Dilemmat med ökade kostnader och minskade intäkter återkommer samt att de kommer behöva ta ytterligare lån för att klara kommande investeringsbehov. De förutspår därför en försämrad både likviditet och soliditet framöver. De redovisar även en ränterisk i form av lån upptagna av de kommunala bolagen. Kommunkoncernen har ökat sin låneskuld och 33 procent av den totala låneskulden har en kapitalbindningstid på mindre än ett år. Detta gör att de är känsliga för en förändring av räntan. Även om Gullspång redovisar flera negativa besked kan det ses ur en positiv aspekt genom att det minskar informationsklyftor och ger transparens vilket kan ge en lyhörd och ansvarsfull styrning enligt Bovens (2010). De använder årsredovisningen som ett verktyg för offentlig accountability.

Gullspåns verksamhetsmässiga mål baseras på deras vision om hur kommun ska vara år 2020. Resultaten för målen utvärderas med hjälp av en färgskala samt siffror för utfall och

¹² RUR är medel kommunen själva får lägga undan för att jämna ut sitt resultat under en konjunkturcykel, regleras i paragraf 14 i kommunallagen.

målvärde men skalan förklaras inte vilket gör innebörden osäker för läsaren. Under rubriken ”Samlad bedömning av beställning” konstateras att:

De allra flesta beställningar visar på ett "gult" resultat. Det vill säga varken riktigt bra eller dåligt. En tolkning kan vara att de då är bra mål där det fortfarande finns mycket kvar att kämpa för att förbättra. Hade målen varit lägre ställda hade vi kanske varit mer nöjda men kanske inte heller lika angelägna om att nå högre?
(Gullspångs kommun, 2019, s. 12)

Resonemanget är intressant på så sätt att det är märkligt att de alls resonerar om det. Det är de själva som satt målen så de bör veta hur de tänkt när de satt både dem och riktvärdena. Fortsättningsvis anser Gullspång att de uppfyller flera parametrar som är viktiga för kommunen på lång sikt. Till exempel att de flesta brukarna av äldreomsorgen är nöjda och att två av tre gymnasieelever tar examen efter tre år. Ett orosmoment de resonerar kring är dock att en stor andel av personalen i Gullspångs kommun inte kan tänka sig att rekommendera dem som arbetsgivare. Måluppfyllelsen redovisas med både siffror och berättande text vilket enligt Boland och Schultze (1996) är ett sätt att hjälpa läsaren att förstå. Det ger även möjlighet att göra en egen bedömning av hur bra måluppfyllelsen är. Det går klart och tydligt att följa upplägget, resultaten och eventuella differenser mellan målsättning och verkligt utfall. Utvärderingen av verksamhetsmålen var något Donatella et al. (2007) ansåg vara bristande då många kommuner använder sig av allmänt formulerade mål som inte är mätbara. Här skiljer sig Gullspång i urvalet och lyckas genomgående använda mätbara mål även för verksamheten och på ett tydligt sätt att redovisa sina mål. De flesta målen bygger på en koppling till att skapa långsiktighet och att skapa en framtidstro i Gullspång genom till exempel ett gott företagsklimat, bättre skolresultat och en vilja att utveckla besöksnäringen. Det är dock svårt för läsaren att avgöra om de är nöjda med helhetsresultatet för verksamhetsmålen. Det saknas även en djupare analys på vad som borde förbättrats för att nå en fullständig måluppfyllelse.

Gullspång har fyra finansiella mål vilka relaterar till resultat, finansiering av investeringar, soliditet och låneskuld/amortering. Med årets negativa resultat, upptag av nya lån och sänkt soliditet (från 40 till 36 procent samt negativ när pensionsåtaganden inkluderas) uppnås inte målen. Amorteringsmålet på två mnkr är dock uppnått men låneskulden har ökat vilket de dock valt att inte redovisa här. Trots låneskulden redovisas målet som uppfyllt. Här kan en avvägning gjorts gällande att amorteringen gjorts på ett dyrare lån och därför ska ses

som positivt totalt ändå. Resultatmålet anges som ett framtida problem då de fortsatta investeringsbehoven ger mindre marginal då kostnaderna för lån och avskrivningar kommer att öka och därmed minska verksamheternas ekonomiska utrymme.

God ekonomisk hushållning är den röda tråden igenom hela finansiella analysen. Begreppet i sig förklaras och det motiveras vad de bör uppnå för att ha god ekonomisk hushållning. De redovisar att de inte kan anses uppnå god ekonomisk hushållning eftersom ekonomin inte är i balans. Ett genomgående problem i årsredovisningen är att analys av anledningar till utfall känns bristfällig. Gällande årets resultat lämnas skäl som högre investeringstakt än budgeterat men djupare analys saknas. Redovisningen kan vara ett verktyg för kommunen att nå sina ekonomiska mål (Napier, 2006) och om de inte utvärderar och analyserar i samband med skapandet av årsredovisningen när sker det då? Redovisningen kan även vara ett försök att skapa trovärdighet och legitimitet genom att motivera sitt handlande (Lindholm, 2003) något Gullspång inte verkar ta vara på då läsaren lämnas med en oro för om de har några lösningar för framtiden.

4.6 Karlsborg

Karlsborg är med i analysen då de har näst högst genomsnittsalder av landsbygdskommuner men även totalt av kommunerna i gamla Skaraborg. De har näst lägst befolkningsmängd i urvalet och årsredovisningen är längst med sina hundra sidor. Årsredovisningen börjar med ett förord av kommunstyrelsens ordförande där han som avgående politiker gör en kort jämförelse av kommunen 1999 och 2018. Han menar att mycket är sig likt med samma kärnverksamhet men att förutsättningarna har förändrats främst på grund av befolkningsminskning följt av befolkningsökning. Hans bedömning är att Karlsborg hanterat det bra och betonar att olika rankingar och kvalitetsmätningar visar på det. För 2018 visar kommunen ett positivt resultat på tolv mnkr. Då prognosen den 31 oktober visade på endast 457 tusen kronor lyfter kommunstyrelsens ordförande en aspekt för framtiden:

Felaktiga prognoser innebär sämre underlag i budgetarbetet och, vad värre är, risk för beslut om panikstopp för alla utgifter i verksamheten. Vi måste helt enkelt bli bättre på att göra prognoser under löpande verksamhetsår! (Karlsborgs kommun, 2019, s. 7)

Det visar på den balans och helhet Knutsson et al. (2008) menar är essentiell för god kommunal hushållning. Det speglar även önskan om kontroll vilken blir viktig när verksamhetens ekonomi sätts på prov enligt Johansson och Siverbo (2014). Resultatet är högre än det budgeterade vilket ska motsvara en nivå för god ekonomisk hushållning (två procent). En nämnd visade negativt resultat, socialnämnden, vilket förklaras med ökade behov och svårigheten i att deras verksamhet är lagstadgad och förenad med vite om det inte följs. Budskapen blir i stil med att det bara är att ”gilla läget”. Just Socialtjänstlagen tas upp av Lindholm (2003) som ett exempel för problematiken i offentlig verksamhet med multipla målsättningar. Socialnämndens resultat är ett typexempel på när budget i balans och andra krav enligt lag inte är förenliga.

Karlsborg redovisar befolkningsutveckling både gällande antal och sammansättning. De konstaterar att befolkningsökningen uteblivit 2018 vilket bröt trenden från de senaste två åren. Målet att nå 7 000 invånare år 2020 kommer därför bli svårare att nå. Gällande äldre befolkning konstateras att medelåldern är 5,4 år högre än riket och att andelen invånare över 65 år är 30 procent vilket är nästan tio procentenheter högre än riket. För framtiden konstaterar de att de har en utmaning framför sig:

Befolkningsprognosen visar att personer över 80 år kommer öka stadigt de kommande 10 åren. För att då möta troligen ökade behov kommer det behövas mer eller förändrade resurser inom hemvård och särskilt boende. (Karlsborgs kommun, 2019, s.11)

Det visar på den lyhördhet Bovens (2010) påtalar för ansvarsfull styrning. Befolkningsutveckling finns även relaterat till Karlsborgs riskexponering och visas tydligt i Tabell 3 från årsredovisningen. Här framgår det som visas i Figur 2 att kostnaderna är höga för den äldre befolkningen gällande framför allt särskilt boende. Kombinerat med minskat skatteunderlag vilken är den näst högsta siffran i Tabell 3 synliggörs hur ekonomiskt belastande den förväntade befolkningsutvecklingen blir. Tabellen

Tabell 3: Karlsborgs känslighetsanalys (Karlsborgs kommun, 2019, s. 10)

Känslighetsanalys

händelse	mnkr
Kostnadsökning löner med 1 %	2,6
Förändrat skatteunderlag med 1 %	3,1
Prisförändring med 1 %	1,9
Förändrad upplåning med 10 mnkr	0,0
Förändrad låneränta med 1 %	0,3
10 platser särskilt boende för äldre	5,4
10 hemvårdstagare	0,8
10 nya försörjningsstödsärenden	0,5
100 vårdtygn hem för och vård o boende, barn- och ungdom	0,3
10 platser barnomsorg (förskola)	1,1
10 grundskoleelever	0,9
10 gymnasieelever	1,1

fungerar både som en hjälp för läsaren att förstå kommunens olika kostnader och som ett sätt att ge legitimitet för den utmaning de påtalar att de står inför.

Karlsborg är i dagsläget lågt belånade så risken med höga räntekostnader är låg. De redovisar även kontinuerligt förbättrad både likviditet och soliditet över de senaste åren. Dock redovisas inget om hur kommunen placerar sina medel och hur risken ser ut för dessa. En kort angivelse om årets återbäring från Kommuninvest är det enda som går att hitta. Under rubriken Risk förs ett kort resonemang kring ökad beredskap tack vare bättre rörelsekapital och mer likvida medel. Här förs även kommunens ökade borgensåtagande fram som en risk och vikten av att hålla dem så låga som möjligt påtalas, särskilt med tanke på kommande investeringsbehov.

Karlsborg har format en styrmodell utifrån fyra perspektiv vilka utmynnar i fyra mål. Några av nämnderna bryter även ned målen ytterligare för sin egen verksamhet. Nivån på målvärdena förklaras inte men jämförs med ett utfall och målet beskrivs som uppfyllt eller inte uppfyllt samt visar med pilar trenden i jämförelse med tidigare år. Varje nämnd har sitt eget avsnitt där de berättar om sin verksamhet under året, utvärderar alla målen samt redovisar utmaningar framåt. God ekonomisk hushållning redovisas i relation till det ekonomiska målet och det hänvisas till att det enligt förarbetena till lagen är långsiktigt hållbart med två procent. De redogör även för att målen är för deras styrning och det syns på så sätt att målen genomgående utvärderas. Målstyrning och utvärdering är det lagstiftarna påtalade för god ekonomisk hushållning.

Utmaningen med åldrande befolkning redovisas återkommande i årsredovisningen. Trots att det visas på de ekonomiska risker det innebär och det påtalas att det kommer behövas mer eller förändrade resurser i verksamheterna redogörs inte för några konkreta planer för framtiden. Det redovisas om bygge av en ny skola och behov av fler villor och flerfamiljshus men inget om kommande investeringar för äldre. Det kan anas en viss önskan om mer resurser från Socialnämndens sida då de skriver:

Befolkningsprognosen visar att personer över 80 år kommer öka stadig de kommande 10 åren. För att möta behoven kommer det behövas mer tillgängliga resurser inom hemvård och särskilt boende. ... Ökade behov leder till ökade volymer. Detta måste mötas av att verksamheten ständigt effektiviseras men också ett tillskott av resurser. (Karlsborgs kommun, 2019, s. 88)

De flaggar även i sin utvärdering att de påtalat detta behov men inte fått mer resurser vare sig under innevarande år eller kommande. Detta citat är intressant i relation till det tidigare presenterade citatet ovan (s. 11 i årsredovisningen). Där redovisas att det troligen kommer leda till ett ökat behov av resurser inom Socialnämndens verksamheter medan Socialnämnden själva redovisar att de redan är i behov av resurserna. Då Catasús et al. (2007) påtalar vikten av både mål och mobilisering för att styra är bristen av redovisning av planer för den åldrande befolkningen oroande då de är en av kommunerna i riskzonen.

Sammantaget genomsyras Karlsborgs årsredovisning av att det är ett dokument som faktiskt används. Det visas även med att en av de första sidorna innehåller en förklaring vad årsredovisningen är, hur den skapas och hur den är tänkt att används. Genom att varje nämnd redovisar sin målpuppfyllelse som är sammanhängande med kommunen i stort visas ett gemensamt ansvar för kommunens uppdrag något Knutsson et al. (2008) menar är viktigt för att nå en god kommunal hushållning. Även om hundra sidor är långt har de möjliggjort att kunna läsa valda delar av årsredovisningen och ändå som läsare få med sig en tydlig bild av verksamheten. Den kan ses som en anpassning till användaren, vilket Donatella (2010) påtalar vikten av, för att möjliggöra för politikerna i de olika nämnderna att gå in i sin specifika del. Transparensen och legitimiteten som är betydande för offentlig accountability (Bovens, 2010) upplevs även högre när varje nämnd har sin egen del. När de påtalar bristfälliga prognoser synliggörs även en brist i hur redovisningen stöttar styrningen. Det påvisar det Napier (2006) menade med att redovisningen inte är passiv utan den formar organisationen. Karlsborg behöver enligt Roberts och Scapens (1985) teorier utforma redovisningen, sitt "accounting system", så att den möjliggör deras strävan mot satta mål i sitt "system of accountability".

4.7 Analys av ansvar och god ekonomisk hushållning

Kommunerna i urvalet redovisar de olika delar lagen och dess förarbeten kräver gällande god ekonomisk hushållning med vissa brister gällande utvärdering av verksamhetsmål. Det överensstämmer med Brorström et als. (2009) studie om mål i årsredovisningar. De hade dock kritik om att målen då var allmänt formulerade och inte tillräckligt tydliga för att kunna följas upp. Det ursäktades då av ekonomicheferna med att utveckling pågick och att det skulle bli bättre framöver. Det går i årsredovisningarna för 2018 se en utveckling till att kommunerna formulerar mer precisa mål vilka är specifika för deras verksamhet och att de är mer användbara för styrning. Dock kvarstår saknaden av djupare analyser även om

målen utvärderas. Intressant då utvärdering ofta anges som syfte till årsredovisningar. Enligt Donatella (2010) är det troligtvis få externa användare, till exempel invånare, av årsredovisningarna. Det kan det vara skälet till att lite fokus läggs på att redovisa djupa analyser. Tjänstepersoner och politiker har sammanträden där aktuella frågor diskuteras och analyseras. Ur ansvarssynpunkt blir det dock problematiskt när det inte redovisas eftersom det är det underlag som är tillgängligt för invånare att ifrågasätta kommunens agerande. Årsredovisningen anges som utvärdering men är snarare för accountability, alltså vilja att förklara och redovisa vad som gjorts. Det blir ett dilemma som visar på de två parter i accountability Romzek (2015) påtalar påverkar varandra ömsesidigt. Innehåll i årsredovisningar speglar både skapare och mottagares förväntningar men det förutsätter också att årsredovisningen faktiskt används. Om ingen läser årsredovisningen och ifrågasätter kommer inte heller innehållet helt motsvara det mottagaren faktiskt vill och behöver veta.

Då kommunerna redovisar det de **har ansvar** för går det ur den aspekten inte urskilja någon ”frånvaro av redovisning”. Det går däremot att urskilja skillnader i hur de redovisar och **visar ansvar** vilket kan ge en känsla av frånvaro av mer kvalitativ karaktär. Intressant här är att Brorström et al. (2009) inte fann några väsentliga kvalitativa skillnader mellan kommunerna och att förebilder kunde återfinnas i mindre organisationer trots färre resurser. Med det perspektiven står Falköping ut från mängden med sitt tydliga ställningstagande om att de har ett stort ansvar för att organisationen ska klara av framtidens utmaningar. De visar ansvar genom att skriva i årsredovisningen att forskningen påvisar vikten av styrning och ledning vilket kan tyda på att de **tar ansvar** genom att utveckla sin styrkedja för att leva upp till det. Det är i kontrast mot Gullspång där inget redovisas om ansvar för organisationen i sig utan endast om de lagstadgade uppdragen. Alla kommuner innehar samma ansvarsområden och samma målgrupp de ska ansvara för, invånarna. Det kan vara lättare att ställa en kommun som Falköping till svars när de själva anger att de har ansvaret än Gullspång som snarare anger sig själva som ”offer” för omständigheterna. Det är som sagt troligtvis få som läser kommunens årsredovisning och förmodligen knappt någon som läser grannkommunens för att jämföra. För att accountability ska fungera behövs ifrågasättande, inte skuldbeläggande, (Willems & Van Dooren, 2012) och invånare behöver engagera sig då det är få som ställer kommunerna till svars. Internrevisorerna har även en viktig roll i att ifrågasätta och kanske i större grad påtala frågor kring god ekonomisk hushållning.

Genomgående redovisar kommunerna i urvalet att de **har ansvar** för att möta de framtida utmaningarna och **visar** där med också ansvaret. De **tar ansvaret** genom att sträva att nå ett resultat på en-två procent av skatteintäkter och bidrag för att klara investeringsbehov samt kontinuerligt arbeta med att få ned kostnaderna för att möta lägre intäkter. Gullspång är den enda kommunen i urvalet med negativt resultat men de är även den enda utan exploateringsintäkter. De är även den kommun med äldst befolkning och förmodligen redan kan märka av de ökande kostnaderna för åldrande befolkning. Mariestad gör en annorlunda bedömning än övriga kommuner i urvalet då de valt en procent som mål istället för två. Då Mariestad sitter i samma situation som de andra kommunerna med hög investeringstakt och ökande kostnader ger deras val av lägre nivå en tveksamhet över om de **tar ansvar**. Genomgående resonerar kommunerna även om att de två procenten ska ses över längre sikt och enstaka år under är okej. Det kan vara problematisk då lång sikt kanske bör ses framåt och målet bör vara att nå två procent i genomsnitt tio år framåt, inte bakåt. Flera kommuner nämner även att de inte kommer kunna nå målet framöver men anger inte om det handlar om enstaka år för att sedan återgå till rätt nivå eller om det kommer bli problematisk över lång tid. Att inte föra ett djupare resonemang om vare sig målet på en-två procent eller framtiden kan vara tecken på att välja det enkla framför det korrekt som Lindberg (2013) menar beslutsfattare kan göra. Det kan vara svårt som kommun att rättfärdiga för sina invånare att behöva gå med överskott när det samtidigt talas om effektiviseringar i skola och omsorg men när det behövs för att trygga den framtida ekonomin ska det ändå göras. Bättre förklaringar för vad överskottet ska gå till skulle förmodligen även göra skeptiska invånare okej med högre resultat.

Utöver ökande kostnader för större volymer i verksamheterna är det ökande kostnader även för lån och avskrivningar. Här står Karlsborg ut i urvalet med låg belåning men då de uttrycker att de har stora investeringar framför sig kan övriga kommuner ha fördel i att redan genomfört en del investeringar och därmed påbörjat avskrivningar och amorteringar. Dessutom har Karlsborg relativt höga borgensåtaganden vilket ger en hög risksituation när de själva ökar sina lån. Gullspång och Mariestad står ut ur en annan aspekt då de är de enda som skriver ut varför det är riskabelt med hög investeringstakt då det tar kostnadsutrymme från verksamheterna. Övriga kommuner förklarar inte detta och det blir en kvalitativ skillnad i hur de **visar ansvar** för investeringarnas påföljder. Huruvida de **tar ansvar** för den goda ekonomiska hushållningen är svårt att analysera då det relativt intetsägande svaret genomgående är att de måste visa höga resultat framöver och de främsta åtgärderna är

effektiviseringar. Enligt lagstiftarna (Prop. 1990/91:117) är målet med kommunernas förvaltning att genom ansvarsfull ekonomihantering genomföra sina uppgifter, inte att uppnå finansiella resultat. Strävan efter höga resultat blir här tudelat eftersom de ska hjälpa kommunerna hålla upp soliditeten men det får inte bli ett mål i sig. Det är svårt att bedöma eftersom kommunerna inte redovisar mer detaljerat hur höga resultat ska nås och vad effektiviseringar innebär. Transparens är essentiellt för ansvarsfull styrning och accountability (Bovens, 2010). Om kommunerna inte redovisar vad de gör försvåras ifrågasättande och i relation till uppfattningen att medborgare och politiker inte gärna ägnar sig åt långtidsprojekt (Nilsson, 2015) blir redovisningen viktig för att förklara sitt agerande. Det kan tyckas viktigt med fina, renoverade lokaler men om det sker med lånade medel och riskerar övrig välfärd är det ett problem. En kommun i Knutsson et als. (2008) studie minskade utbudet av sina tjänster till det endast lagstadgade och med det sänktes invånarnas förväntningar och kommunens ekonomi är god. Det visar den dynamiska relation accountability är enligt Romzek (2015), om kommunen visar och tar ansvar förändras även invånarnas ifrågasättande.

Pensionsåtagandena för kommunerna redovisas som stora kostnadsposter framöver. De **visar ansvaret** genom att redovisa belopp, typ av modell (bland eller fullfondering) och om medlen är återlånade till verksamheten. Mariestad redovisar även pensionsåtagandet som en stor risk framöver. För Mariestad, Falköping och Gullspång återkommer problematiken från investeringarna om huruvida de **tar ansvar** när alla pensionsmedel är återlånade. Karlsborg har även de allt återlånat men har en försäkring vilken täcker delar av pensionsåtagande. Lerum är de enda som använder fullfonderingsmodellen vilket innebär att hela pensionsåtaganden redovisas som avsättning. Det är blandmodellen som är den lagstadgade och de avviker därmed från lagen. Enligt Donatella (2009) väljer vissa kommuner fullfonderingsmodellen då de menar att det ger en mer rättvisande bild. Lerum har en pensionsfond vilken 2018 genererar positivt resultat och kommer fortsätta göra så en tid framöver. Lerums ansvarstagande är komplext då de visserligen **tar ansvar** genom att ha täckning för framtida pensionskostnader genom en fond men de gör avsteg från lagen även om det kan uppfattas som att ge en mer rättvisande bild (vilken även det är lagstadgat).

Det mesta resonemanget om vem kommunen har ansvar mot berör invånarna men Donatella (2010) anger även andra externa användare av redovisning som långivare och leverantörer. Även dessa är intressenter som berörs av kommunens agerande. Kommunala bolag kan ha kommunen som borgenär och försämras det ekonomiska läget försämras

troligen även villkoren. Kommunerna har även ansvar mot varandra eftersom de är sammanlänkade i utjämningsystem. Kommunerna har självfallet ansvar för de lagstadgade uppdragen men utifrån alla de intressenter de ansvarar mot är det även rimligt att de ansvarar för att utföra dem på ett sätt som inte riskerar att skada intressenterna. Willems och Van Dooren (2012) menar att det inte handlar om mer accountability utan bättre accountability och ifrågasättande inte skuldbeläggande. Kommunerna ifrågasätts sällan även om det ibland kommer upp ärenden och separata frågor i media. Kritik hanteras i diskussion med grannarna eller kanske något inlägg i lokaltidningen. Kommunerna gör olika och det är bra att belysa dessa olikheter för bättre accountability istället för mer. Det handlar om att ha rätt innehåll, inte längre årsredovisningar.

5. Slutsats

I följande kapitel dras slutsatser utifrån resultatet för att besvara studiens frågeställning. Kapitlet avslutas med samhällliga och etiska reflektioner samt studiens bidrag och förslag till vidare studier.

Syftet med denna studie är att undersöka kommunernas redovisning av god ekonomisk hushållning och utmaningen med att upprätthålla den när ekonomi och verksamhet sätts på prov. Kommunerna har formellt ansvar för den goda ekonomiska hushållningen men fokus för studien är hur de redovisar det.

5.1 Hur redovisas utmaningen med god ekonomisk hushållning i kommunernas årsredovisning?

Kommunerna står inför kommande ekonomiska utmaningar vilket kommer sätta press på deras goda ekonomiska hushållning. De ska kunna möta ökande kostnader trots att deras skatteintäkter inte ökar i samma omfattning. De lagstadgade uppdragen ska fullföljas samtidigt som budget ska vara i balans.

Studiens resultat visar att kommunerna redovisar alla delar av god ekonomisk hushållning och även om framtida utmaningar främst i form av demografi och investeringsbehov. De redovisar dock få lösningar på utmaningarna utöver att det behövs höga resultat, effektiviseringar och digitalisering. I övrigt verkar ett långsiktigt helhetstänk finnas hos kommunerna i form av målstyrning utifrån visioner och gemensamma mål. Det ger en bra grund för den goda kommunala hushållningsstrategi Knutsson et al. (2008) menar finns i kommuner med god ekonomi. Vissa kommuner uppnår dock sina relativt höga positiva resultat efter att ha avslutat året med restriktioner för till exempel inköp och anställningar vilket är ett av Knutsson et als. typexempel på bristande balans i strategin. Lagstiftarnas önskan om långsiktighet blir här tudelad när arbete och styrning verkar långsiktigt men utvärdering kortsiktigt. Även fast denna studie kan se förbättringar i kommunernas utvärderingar sedan Brorström et als. (2009) studie saknas fortfarande redovisning av djupare analyser och konsekvenser framåt. De redovisar utmaningar men inte hur de ska mötas. Utifrån Catasús et als. (2007) alternativa uttryck "what gets mobilized gets managed especially if it gets measured" räcker inte endast styrning mot mål utan det behöver mobiliseras resurser för att nå dem. När kommunerna i studien då redovisar att de är nöjda

med sin måluppfyllelse även fast de inte når hundra procent kanske det är ett tecken på att de är medvetna om att de inte satsat tillräckligt för att nå dem.

Studiens resultat visar att kommunerna utvärderar men utan att redovisa konsekvenser och lösningar för framtiden. Möjligen kan denna information finnas i andra dokument än i årsredovisningen men för att minska informationsklyftor och ge förtroende mellan politiker, tjänstepersoner och invånare vore det önskvärt att redovisa planer för åtgärder sammanhängande med utvärdering. En aspekt av kommunernas goda ekonomiska hushållning är att när de redovisar till exempel sitt resultatmål beräknas ett snitt på de senaste åren. Långsiktigheten representeras alltså historiskt. Kombinerat med fortsatt hög investeringstakt och varningar att det kommer vara svårt att uppfylla resultatmålen framåt blir utvärderingen av god ekonomisk hushållning skev. En annan aspekt är det ansvar kommunerna redovisar. Spannet är stort från en kommun som redovisar forskning på hur viktigt det är att de tar ansvar för styrningen då det är den som gör skillnad när socioekonomisk utjämning inte räcker. Till en kommun som redovisar om allt de gör för invånarna på ett sätt som uppfattas uppgivet.

Sett till det kommunerna redovisar för 2018 har de relaterat till finansiella och verksamhetsmål god ekonomisk hushållning med positiva resultat (bortsett från Gullspång) och fungerande målstyrning. Det som oroar för framtiden är bristen på redovisade planer och budgetkontroll. Idag klarar sig kommunerna till viss del på grund av tillväxt och exploateringsintäkter men vad ska de göra när det inte räcker till?

5.2 Samhälleliga och etiska aspekter

Kommunernas ekonomi upprätthålls med tillväxt och exploatering men kan ha negativa ekonomiska så väl som etiska och samhälleliga konsekvenser. En del av de investeringsbehov som finns idag är på grund av att många av kommunens anläggningar är byggda under samma tidsperiod. Det finns en risk att historien upprepar sig när städer snabbt växer och alla dessa gator och avloppsnät ska repareras, underhållas och uppdateras i framtiden. Kostnaderna för detta tas ifrån utrymmet för allt annat som skulle kunna ge ökad kvalité för invånarna i form av mer personal i skola och äldreomsorg. Dessutom växer samhällena på bekostnad av grönområden som behövs för att upprätthålla biologisk mångfald. En generation har inte rätt att förbruka vare sig ekonomiska medel eller livsmiljöer på bekostnad för kommande generationer. Det krävs en balans mellan alla aspekter för hållbar utveckling. Det gäller även om kommunerna skulle välja att hålla igen

ordentligt på utgifterna. Det finns en gräns för hur mycket som kan dras ned på (investeringar och tjänster) innan det drabbar invånarna på ett orättvist sätt. Det krävs kontroll och medvetenhet för att hitta rätt lösning.

5.3 Kritik mot studien

En kritik mot studien är att det endast är fem kommuner och från en liten del av landet. Det hade kanske kunnat göras fler intressanta resultat med en större spridning. Dock var denna studie inriktad på att ge beskrivningar av några kommuner och inte göra några generaliseringar av hur det ser ut i alla kommuner. Eventuellt hade studien kunnat kompletteras med enkäter, intervjuer eller observationer för att ge ytterligare djup till resonemanget om användning av redovisning och ansvarstagande.

Då ansvariga enligt Lindberg (2013) kan välja att redovisa det enkla istället för det rätta är det en viktig aspekt att ha med gällande allt det denna studie ifrågasatt om att det inte redovisas. Dock kvarstår även perspektivet att årsredovisningen är en möjlighet för ansvariga att redovisa och förklara vad de gjort och därför är ändå studiens ifrågasättanden rimliga.

5.4 Studiens bidrag och förslag till framtida studier

Denna studie bekräftar den komplexa situation kommunerna befinner sig i och bidrar till att visa den bredd kommunernas redovisning har. De har olika förutsättning men även olika sätt att redovisa och ta sig an sin uppgift. Studien kan bidra med att öka intresset för kommunal ekonomi som den mångfacetterade verksamhet det är. Studien bidrar till accountability-forskningen på det vis Romzek (2015) förespråkar, det vill säga att översätta forskning till verkligheten för att förbättra användningen av accountability i praktiken. Studien belyser att det finns stora skillnader mellan innehåll och utformning i kommunernas årsredovisningar. Kommunerna skulle kunna ha nytta av att se och lära av varandra och att främja mer ifrågasättande från invånarna för att föra kommunens utveckling framåt.

Intressanta frågor som uppkommit under studien är hur kommunerna redovisar sina pensionsåtaganden. Kommunerna i denna studie använde både den lagstadgade blandmodellen och fullfonderingsmodellen. Donatella (2009) har tidigare undersökt bland annat om kommunernas ekonomi och politiska styre avgjorde om avsteg från lagen valdes. Framtida studier skulle kunna undersöka hur det ser ut idag jämfört med Donatellas studie

2009 men också skillnaden mellan innan och efter lagändringen 1998. Det kan även relateras till om kommunernas redovisning ger en rättvisande bild. Denna studie gjorde djupdykning i några kommuners redovisning men det hade varit intressant i framtida studier att göra en fallstudie av en kommun och undersöka utmaningar och redovisningsval. Det skulle kunna göras med en utgångspunkt i forskningsrapporter från KommunForskning i Västsverige och andra kommunforskningsprojekt/-centrum.

Referenser

Artiklar och böcker

- Baxter, J., & Chua, W. F. (2003). Alternative Management Accounting Research—Whence and Whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 97-126. doi: 10.1016/S0361-3682(02)00022-3
- Boland, R. J., & Schultze, U. (1996). Narrating Accountability: Cognition and the Production of the Accountable Self. I Munro R. & Mouritsen J. (Red.), *Accountability: Power, Ethos and the Technologies of Managing*, (s. 62-81). International Thomson Business Press.
- Bovens, M. (2010). Two Concepts of Accountability: Accountability as a Virtue and as a Mechanism. *West European Politics*, 33(5), 946–967. doi: 10.1080/01402382.2010.486119
- Brorström, B. & Donatella, P. (2009). *Referensram för kommunal redovisning – principer, rekommendationer och särskilda informationskvaliteter*. (KFi-rapport 104). KommunForskning i Västsverige.
- Brorström, B., Donatella, P. & Petersson, H. (2009). *På rätt väg! Mål för god ekonomisk hushållning i kommuner och landsting*. (KFi-rapport 99). KommunForskning i Västsverige.
- Brorström, B. & Petersson, H. (2006). *God ekonomisk hushållning – en praxisstudie av riktlinjer och mål av betydelse för en god ekonomisk hushållning*. Föreningen Sveriges Kommunalekonomer.
- Bryman, A. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Liber.
- Carlson Ingdahl, T. (2012). *Människor, skjortor och siffror: reducera komplexitet och en order blir till*. [Doktorsavhandling: Handelshögskolan vid Göteborgs universitet].
- Catasús, B. (2008). In Search of Accounting Absence. *Critical Perspectives on Accounting*, 19, 1004–1019. doi: 10.1016/j.cpa.2007.02.002
- Catasús, B., Ersson, S., Gröjer, J-E. & Wallentin F. Y. (2007). What Gets Measured Gets...on Indicating, Mobilizing and Acting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 505–521. doi: 10.1108/09513570710762566
- Cederqvist, A. (2015). *Kommunen – så funkar den!* Komlitt.

- Donatella, P. (2009). *Redovisningen av det kommunala pensionsåtagandet – En ekonomisk fråga?* (KFi-rapport 102). KommunForskning i Västsverige.
- Donatella, P. (2010). *Bottom Line: ett experiment om slutradens betydelse för kommunpolitiker*. [Licentiatavhandling, Göteborgs universitet].
- Donatella, P., Petersson, H. & Brorström, B. (2007). *Bristfälliga budgetdokument: Om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning*. (KFi-rapport 86). KommunForskning i Västsverige.
- Hagbjer, E. (2014). *Navigating a Network of Competing Demands—Accountability as Issue Formulation and Role Attribution across Organisational Boundaries*. [Doktorsavhandling: Handelshögskolan i Stockholm].
- Hopwood, A. G. (1976). The Path Ahead. *Accounting, Organizations & Society*, 1(1), 1–4. doi: 10.1016/0361-3682(76)90002-7
- Johansson, T. & Siverbo, S. (2014). The Appropriateness of Tight Budget Control in Public Sector Organizations Facing Budget Turbulence. *Management Accounting Research*, 25(4), 271–283. doi: 10.1016/j.mar.2014.04.001
- Jonäll, K. (2009). *Bilden av det goda företaget: text och siffror i VD-brev*. [Doktorsavhandling: Handelshögskolan vid Göteborgs universitet].
- Jonsson R. & Syssner, J. (2016). Demografianpassad infrastruktur?: Om hantering av anläggningstillgångar i kommuner med minskande befolkningsunderlag. *Nordisk Administrativ Tidsskrift*, 93(3), 45–64.
- Knutsson, H., Mattisson, O., Ramberg, U., & Tagesson, T. (2008). Do Strategy and Management Matter in Municipal Organisations? *Financial Accountability & Management*, 24(3), 295-319. doi: 10.1111/j.1468-0408.2008.00454.x
- Lind, R. (2014). *Vidga vetandet: en introduktion till samhällsvetenskaplig forskning*. (1. uppl.). Studentlitteratur.
- Lindberg, S. I. (2013). Mapping Accountability: Core Concept and Subtypes. *International Review of Administrative Sciences*, 79(2), 202–226. doi: 10.1177/0020852313477761

- Lindholm, C. (2003). *Ansvarighet och redovisning i nätverk: en longitudinell studie om synliggörande och osynliggörande i offentlig verksamhet*. [Doktorsavhandling: Uppsala Universitet].
- Morgan, G. (1988). Accounting as Reality Construction: Towards a New Epistemology for Accounting Practice. *Accounting, Organizations and Society*, 13(5), 477-485. doi: 10.1016/0361-3682(88)90018-9
- Munro, R. (1996). Alignment and Identity Work: The Study of Accounts and Accountability. I Munro R. & Mouritsen J. (Red.), *Accountability: Power, Ethos and the Technologies of Managing*, (s. 1-19). International Thomson Business Press.
- Napier, C. J. (2006). Accounts of Change: 30 Years of Historical Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 445-507. doi:10.1016/j.aos.2005.12.004
- Nilsson, V. (2015). *Förändringsbenägenhet och framförhållning – 24 äldreomsorgschefer berättar om resursanpassning och verksamhetsutveckling* (KFi-rapport 27). KommunForskning i Västsverige.
- Romzek, B. S. (2015). Living Accountability: Hot Rhetoric, Cool Theory, and Uneven Practice. *PS: Political Science & Politics*, 48(1), 27-34. doi:10.1017/S1049096514001553
- Roberts, J., & Scapens, R. (1985). Accounting Systems and Systems of Accountability—Understanding Accounting Practices in Their Organisational Contexts. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 443–456. doi: 10.1016/0361-3682(85)90005-4
- Robson, K. (1992). Accounting Numbers As “Inscription”: Action at a Distance and the Development of Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 685–708. doi: 10.1016/0361-3682(92)90019-O
- Sinclair, A. (1995). The Chameleon of Accountability: Forms and Discourses. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 219–237. doi:10.1016/0361-3682(93)E0003-Y
- Syssner, J. (2015). Planning for Shrinkage? Policy Implications of Demographic Decline in Swedish Municipalities. *Journal of Depopulation and Rural Development Studies*, 7-31. doi: 10.4422/ager.2015.14

Vetenskapsrådet. (2017). *God forskningssed*.

https://www.vr.se/download/18.2412c5311624176023d25b05/1555332112063/God-forskningssed_VR_2017.pdf

Willems, T. & Van Dooren, W. (2012). Coming to Terms with Accountability—Combining Multiple Forums and Functions. *Public Management Review*, 14(7), 1011–1036. doi: 10.1080/14719037.2012.662446

Förarbeten, författningssamlingar och statliga utredningar

Proposition 1990/91:117. *Om en ny kommunallag*. Civildepartementet.

Proposition 1996/97:52. *Den kommunala redovisningen*. Inrikesdepartementet.

Proposition 2003/04:105. *God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting*. Finansdepartementet.

Proposition 2017/18:149. *En ändamålsenlig kommunal bokföring och redovisning*. Finansdepartementet.

SFS 1974:152. *Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform*. Justitiedepartementet.

SFS 2017:725. *Kommunallag*. Finansdepartementet.

SFS 2018:597. *Lag om kommunal bokföring och redovisning*. Finansdepartementet.

SFS 2001:453 *Socialtjänstlag*. Socialdepartementet.

SOU 1952:14. *Förslag till kommunallag m.m.* Fritzes offentliga publikationer.

SOU 1990/91:117. *Om en ny kommunallag*. Fritzes offentliga publikationer.

SOU 2020:8. *Starkare kommuner – med kapacitet att klara välfärdsuppdraget*. Norstedts Juridik.

Årsredovisningar

Falköpings kommun. (2019). *Årsredovisning 2018*.

<https://www.falkoping.se/download/18.4704bb8c16b44e9c5a72123e/1565179070540/%C3%85rsredovisning%202018%20webbversion.pdf>

Gullspångs kommun. (2019). *Årsredovisning 2018*. [https://xn--gullspng-](https://xn--gullspng-f0a.se/download/18.4f9235cb169d8e28e077fe4/1554300039873/%C3%85rsredovisning%202018%20-%20Gullsp%C3%A5ng.pdf)

[f0a.se/download/18.4f9235cb169d8e28e077fe4/1554300039873/%C3%85rsredovisning%202018%20-%20Gullsp%C3%A5ng.pdf](https://xn--gullspng-f0a.se/download/18.4f9235cb169d8e28e077fe4/1554300039873/%C3%85rsredovisning%202018%20-%20Gullsp%C3%A5ng.pdf)

Karlsborgs kommun. (2019). *Årsredovisning 2018*.

<https://karlsborg.se/globalassets/documents/fillistningar-intranat-och-extern-webb/styrdokument-och-vagledning/kommun-och-politik/ekonomi-och-budget/arsredovisningar/arsredovisning-2018-karlsborgs-kommun.pdf>

Lerums kommun. (2019). *Årsredovisning 2018*.

https://www.lerum.se/globalassets/documents/forvaltningssidorna/kommun-och-politik/ekonomi-budet-ar-vplan-mal/arsredovisning_2018_lerumskommun_enkel.pdf

Mariestads kommun. (2019). *Årsredovisning 2018*.

<https://mariestad.se/download/18.31c8a8f116a53b6b2591cc60/1556790403013/%C3%85rsredovisning%202018.pdf>

Övrigt

Andersson, M. (2020). *Det ekonomiska läget* [PowerPoint-presentation].

Regeringskansliet.

<https://www.regeringen.se/48ea27/contentassets/280c29328d8145529e9970348ae3469a/presentationbilder-det-ekonomiska-laget.pdf>

Statistiska Centralbyrån. (2017). *Färre måste föda fler*. Hämtad 27 januari, 2020, från

<https://www.scb.se/hitta-statistik/artiklar/2017/Farre-maste-forsorja-fler/>

Sveriges kommuner och regioner. (2019a). *Kommunernas åtaganden*. Hämtad 29 januari, 2020, från

<https://skr.se/tjanster/kommunerochregioner/faktakommunerochregioner/kommunernasataganden>

Sveriges kommuner och regioner. (2019b). *Diagram för kommuner*. Hämtad 30 januari, 2020, från

<https://skr.se/ekonomijuridikstatistik/ekonomi/sectornisiffror/diagramforkommunerna>

Tillväxtverket. (2019). *Kommuntyper*. Hämtad 20 februari, 2020, från

<https://tillvaxtverket.se/statistik/regional-utveckling/regionala-indelningar/kommuntyper.html>

Bilaga 1 Individuella reflektioner

Jessica Bäck Silfors

Det kommer vara tufft och en riktig berg- och dalbana! Det var det vi fick höra innan den här terminen började och visst stämde det. Jag var helt klart inställd på att det skulle gå lite upp och ner i hur bra arbetet flöt på men jag var inte inställd på den känslomässiga berg- och dalbanan. Ena stunden har allt känts självklart och i nästa ingenting alls. Från början hade vi väldigt svårt att välja ett lämpligt ämne och vi har stått vid flera andra viktiga vägskäl. Det är något jag kommer ta med mig efter detta arbetet, att jag verkligen har fått öva min förmåga att snabbt fatta genomtänkta beslut.

Arbetet har tagit många skepnader innan det nu är färdigt. Vi började med en tanke om att göra ett arbete om nyttokalkylering till att slutligen landa i att skriva om god ekonomisk hushållning. Ett val jag är tacksam för idag! Jag har lärt mig så mycket mer än jag vågat hoppats på. Något som vi tillsammans konstaterat under arbetes gång är hur allmänbildade vi blivit då vi läst om många olika saker vi troligen aldrig skulle läst annars. Vi har läst mycket mer än det som slutligen fick vara en del av arbetet och har ofta haft svårt att inte sväva i väg på intressanta sidospår. För att hjälpa oss att hålla fokus tipsade vår handledare Cecilia oss ganska tidigt i arbetet om att skapa en målbild. Vi har haft ett gemensamt målbildsdokument vilket under tiden blev lite av en sporadisk dagbok där vi antecknat viktiga tankar och idéer. Det är något jag tror har varit en viktig framgångsfaktor för att kunna hålla fokus och inte försöka skriva om allt vi funnit intressant.

Inte bara ämnet utan även tillvägagångssättet har ändrats rejält under resans gång. Först tänkte vi göra en kvantitativ studie med regressionsanalys men som sedan ändrades till en kvalitativ fallstudie med intervjuer men med lite eftertanke och inspiration från metodkursen fick vi en idé om att göra en dokumentstudie istället. Ett val som helt klart förenklat detta arbete med tanke på den påverkan Covid-19 haft på samhället under våren. Arbetet har såklart ändå påverkats av denna pandemi som drabbat hela världen men som tur är finns det bra internetbaserade lösningar för att kunna jobba tillsammans även på distans. Något vi redan innan Covid-19 hade förberett och använt oss av. Vi hade också lite tur att vi hunnit sitta mycket tillsammans och gjort den mesta inläsningen av material innan skolan gick över på distansundervisning och myndigheternas rekommendationer om social distansering trädde i kraft. Ytterligare en prövning var att biblioteket bytte sökmotor mitt i den tid vi som mest frenetiskt sökte efter material men även det redde ut sig. Den del

som helt klart varit svårast var att få till problemdiskussionen men det berodde mest på att vi till en början hade väldigt svårt att bestämma ämne och att sedan avgränsa oss och få till en bra "tratt". Efter värdefull feedback från Cecilia och vår examinator Christian på seminariet för planeringsrapporten tog vi ett stort steg framåt och det var som att proppen lossnade. Det har så klart varit upp- och nedgångar efter det men inte alls lika stora.

Att jag och Malin genomfört detta tillsammans är ingen slump då vi har skrivit nästan alla utbildningens tidigare grupparbeten ihop. Vi fungerar mycket bra tillsammans och är både väldigt lika och väldigt olika på samma gång. Det viktigaste är nog att vi båda gillar struktur och har samma höga ambitionsnivå samt att vi är väldigt bra på att lyfta varandra när det känns tungt och svårt. Vi har mestadels suttit tillsammans (fysiskt eller digitalt) under arbetets gång. När vi inte suttit tillsammans har vi gemensamt efterbearbetat de texter vi skrivit och redogjort för viktiga texter vi läst. Det har varit ett bra upplägg då vi ständigt kunnat ha en aktuell och levande diskussion samt utbyte av varandras tankar för att föra arbetet framåt. Det har även gjort att vi båda har varit lika delaktiga och kan känna samma stolthet över slutresultatet.

Jag är tacksam över hur valet av ämne ändå slutade då kommunal ekonomi kanske kan låta tråkigt men det är det verkligen inte. Det är väldigt komplext och jag är glad att vi kunnat få en liten inblick. Vi resonerade innan vi påbörjade kursen att inom redovisning händer inget nytt, allt är redan utforskat och var helt inställda på att vi skulle göra något med ekonomistyrning som tema istället. Men någonstans på vägen när Cecilia hjälpte oss att hitta fram till begreppet accountability ändrade vi åsikt och jag kommer iallafall aldrig mer anse redovisning som tråkigt och utforskat. Det finns helt klart mycket mer än debet och kredit att fundera på.

Det är med både lättnad och vemod som den här kursen nu är slut. Det har varit brutalt och rent utsagt skitjobbigt på många sätt. Det konstiga är att jag är säker på att inom ganska snar framtid kommer jag bara komma ihåg hur rolig och kreativ denna processen har varit! Ett stort tack till Malin för att du ville skriva med mig och för ett gott samarbete. Vi klarade det!

Malin Krantz

Det var med skräckblandad förtjusning examensterminen påbörjades i januari 2020. Jessica och jag träffades redan första dagen på utbildningen och har genom åren skrivit de flesta arbeten ihop. Med tanke på den emotionella bergodalbana examensarbetet inneburit har jag varit glad och trygg med att ha Jessica vid min sida som delar min ibland för höga ambitions- och arbetsnivå. Tillsammans har vi tagit oss igenom flera byten av problemområden och frågeställningar. Att nu ha ett färdigt examensarbete är något av en euforisk upplevelse efter alla timmar av läsande, skrivande, funderande, analyserande och omstrukturerande.

Jag gick in examensterminen med en tro om att jag hade bra kunskaper om olika metoder och modeller men insåg snabbt att det inte räckte. De inledande föreläsningarna i metodkursen gav mig insikter om vikten av noggranna val och att konsekvent följa valen i alla delar för att möjliggöra ett examensarbete av hög kvalitet. Det ledde till bläddrande i böcker, scrollande i föreläsningssanteckningar och googlingar för att förstå hur vi skulle välja metod. Till slut fick vi backa ett steg, fastställa vad vi ville undersöka och låta frågan leda till metoden. När den polletten ”trillade ned” föll mycket på plats och jag tror den känslan hjälpte oss igenom andra val vi fick göra senare. Det var nog då jag på riktigt insåg att vi äger vårt arbete och att det som känns naturligt kan vara det rätta om motiven är rimliga.

Trots att redovisning är inriktningen jag valt kändes det som ett oerhört tråkigt och oinspirerat ämne att skriva examensarbete om. Men ack så fel jag hade. Det som började med att vi skulle undersöka vad nytta var, vidare till hantering av åldrande befolkning och slutade med att vi analyserade utmaningar med god ekonomisk hushållning genom en studie av kommuners årsredovisningar har varit allt annat än tråkigt. Jag har till och med känt en viss känsla av lyx att få möjligheten att verkligen få ”grotta ned mig i” ett ämne på ett sätt som inte hinns med på en vanlig kurs. God ekonomisk hushållning som fenomen har varit en ögonöppnare för den komplexa situation kommuner befinner sig i utöver att genomföra alla andra lagstadgade uppgifter de har. Och den torra grundläggande teorin blev något helt annat när vi började fördjupa oss i redovisning i praktiken och accountability. Jag förstod även innan att redovisning inte bara är siffror efter kurser om olika standarder och värderingar men det blev tydligt och kändes självklart när begrepp som ”system of accounting”, ”accounting absence” och i allra högsta grad

”accountability” introduceras i min vokabulär. I början av examensterminen kändes redovisningsteorier svårt att applicerbara men efter upptäckt av svenska forskare som Pierre Donatella och Bino Catasús samt utländska som Mark Bovens har redovisningsforskning visats sig mycket mer intresseväckande än jag trodde innan. Jag har fått en större förståelse för redovisning som fenomen.

Jag har alltid presterat bäst under press vilket kan vara ett hinder när ett examensarbete ska skrivas under en hel termin. Tack vare att vi arbetat tillsammans och satt kontinuerliga deadlines har det dock inte varit ett problem. Vårt arbete har pågått under hela terminen vilket även gjort att vi haft tid att ge vårt arbete den lilla extra kärlek som behövs för att hålla ribban hög. Vår främsta styrka som skrivkamrater har varit att vi växeldrar så att när den ena tappar inspiration så fortsätter den andra. Vi har haft många och långa diskussioner om vad alla begrepp innebär och vad det egentligen är vi skriver om. Det finns ingen tvekan om att jag blivit klokare under detta examensarbets gång och jag tar med mig en härlig känsla av att vi varit modiga. Jag är stolt över det arbete vi har gjort och är glad över att ha fått skriva ihop med Jessica som dragit ett stort lass för att göra klart denna uppsats. Utan henne hade denna termin varit lång, ännu jobbigare och förmodligen väldigt tråkig. Tack Jessica, detta gjorde vi bra!

Bilaga 2 Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning

4 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Årsredovisningens delar

- 1 § En årsredovisning ska bestå av
- en resultaträkning,
 - en balansräkning,
 - en kassaflödesanalys,
 - noter,
 - en driftredovisning,
 - en investeringsredovisning, och
 - en förvaltningsberättelse.

Sammanställda räkenskaper ska ingå i årsredovisningen om sådana upprättas enligt 12 kap. 2 §.

Överskådlighet

- 2 § Årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt.

Rättvisande bild

- 3 § Årsredovisningens delar ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kommunens eller regionens ekonomiska ställning.

Om det behövs för att bilden ska bli rättvisande, ska ytterligare upplysningar lämnas i en not.

Om kommunen eller regionen i årsredovisningen avviker från det som följer av en rekommendation från normgivande organ på det kommunala området, ska en upplysning om skälen för avvikelsen lämnas i en not. Lag (2019:986).

Andra grundläggande redovisningsprinciper

- 4 § När årsredovisningen upprättas ska följande grundläggande redovisningsprinciper iakttas:

1. Kommuner och regioner ska förutsättas fortsätta sina verksamheter.
2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
3. Värdering av de olika posterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet.
4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.
5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster består av ska värderas var för sig.
6. Tillgångar och skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.
7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.
8. Förändringar i eget kapital ska redovisas i resultaträkningen.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed och kravet i 4 kap. 3 § på en rättvisande bild, får avvikelse göras från första stycket. Lag (2019:986).

Årsredovisningens form

5 § Årsredovisningen ska upprättas i vanlig läsbar form.

Specifikation till balansräkningspost

6 § För varje sammandragen post i den balansräkning som ska ingå i årsredovisningen ska de belopp som ingår i postens sammansättning specificeras i en särskild förteckning, om inte postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt.

Bilaga 3 Kommunallag (2017:725)

11 kap. Ekonomisk förvaltning

Mål för den ekonomiska förvaltningen

1 § Kommuner och regioner ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom sådana juridiska personer som avses i 10 kap. 2-6 §§. Fullmäktige ska besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning för kommunen eller regionen. Om kommunen eller regionen har en sådan resultatutjämningsreserv som avses i 14 §, ska riktlinjerna även omfatta hanteringen av den. Lag (2019:835).

Medelsförvaltningen

2 § Kommuner och regioner ska förvalta sina medel på ett sådant sätt att krav på god avkastning och betryggande säkerhet kan tillgodoses. Lag (2019:835).

3 § Fullmäktige ska besluta om riktlinjer för medelsförvaltningen.

4 § Fullmäktige ska utöver vad som följer av 3 § besluta om riktlinjer för förvaltningen av medel avsatta för pensionsförpliktelser. I riktlinjerna ska det anges hur medlen ska förvaltas. Tillåten risk vid placering av medlen ska då fastställas. Det ska också anges hur uppföljning och kontroll av förvaltningen ska ske.

Budgetens innehåll

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

Budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna.

Undantag från andra stycket får göras

1. i den utsträckning som medel från en resultatutjämningsreserv tas i anspråk enligt 14 §, eller
2. om det finns synnerliga skäl. Lag (2019:835).

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

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

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

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

Budgetprocessen

8 § Förslag till budget ska upprättas av styrelsen före oktober månads utgång. Förslag till budget för revisorernas verksamhet ska upprättas av fullmäktiges presidium senast vid samma tidpunkt.

Om det finns särskilda skäl för det, får budgetförslaget upprättas i november månad. I så fall ska styrelsen före oktober månads utgång föreslå skattesatsen för den kommunalskatt eller regionskatt som ingår i den preliminära inkomstskatten under det följande året. Lag (2019:835).

9 § Styrelsen bestämmer när övriga nämnder senast ska lämna in sina särskilda budgetförslag till styrelsen.

10 § Budgeten fastställs av fullmäktige före november månads utgång.

De år då val av fullmäktige har hållits i hela landet ska budgeten fastställas av nyvalda fullmäktige.

11 § Om budgeten på grund av särskilda skäl inte kan fastställas före november månads utgång, ska fullmäktige ändå fastställa skattesatsen och, i förekommande fall, avgiftssatsen för begravningsavgiften enligt 9 kap. begravningslagen (1990:1144) inom denna tid.

Budgeten ska därefter fastställas före december månads utgång. Fullmäktige får då fastställa en annan skatte- eller avgiftssats än den som har bestämts tidigare.

Reglering av balanskravsresultat

12 § Om balanskravsresultatet enligt 11 kap. 10 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det regleras under de närmast följande tre åren.

Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för hur regleringen ska ske.

Beslut om reglering ska fattas senast i budgeten det tredje året efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom. Lag (2018:600).

13 § Fullmäktige får besluta att en reglering av ett negativt balanskravsresultat inte ska göras om det finns synnerliga skäl.

Resultatutjämningsreserver

14 § Kommuner och regioner får till en resultatutjämningsreserv reservera medel som får användas för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel.

Reservering får göras med högst ett belopp som motsvarar det lägsta av antingen den del av årets resultat eller den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 11 kap. 10 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning, som överstiger

1. en procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, eller

2. två procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, om kommunen eller regionen har ett negativt eget kapital, inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser. Lag (2019:835).

Utgiftsbeslut under budgetåret

15 § Om fullmäktige beslutar om en utgift under löpande budgetår, ska beslutet också innefatta en anvisning om hur utgiften ska finansieras.

Delårsrapport

16 § Fullmäktige ska behandla minst en delårsrapport som upprättats enligt 13 kap. 1 § lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.

Styrelsen ska inom två månader efter utgången av den period av räkenskapsåret som delårsrapporten omfattar överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer. Lag (2018:600).

Räkenskaper

17 § Styrelsen och övriga nämnder ska fortlöpande föra räkenskaper över de medel som de förvaltar.

18 § Styrelsen bestämmer när övriga nämnder senast ska redovisa sin medelsförvaltning under föregående budgetår till styrelsen.

Årsredovisning

19 § När styrelsen har fått övriga nämnders redovisningar, ska den upprätta en årsredovisning.

20 § Årsredovisningen ska lämnas över till fullmäktige och revisorerna snarast möjligt och senast den 15 april året efter det år som redovisningen avser.

21 § Årsredovisningen ska godkännas av fullmäktige. Det ska ske innan fullmäktige beslutar om ansvarsfrihet enligt 5 kap. 24 §.

...

Bestämmelser om kommunal redovisning

24 § Bestämmelser om bokföring och årsredovisning finns i lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning. Lag (2018:600).

Bilaga 4 Bakgrundsanalys av god ekonomisk hushållning

Balans	<ul style="list-style-type: none">• Är årets resultat positivt?• Om negativt, lämnas särskilda skäl eller ska underskott arbetas in?
Långsiktighet	<ul style="list-style-type: none">• Redovisas befolkningsutveckling?• Redovisas riskexponering?• Redovisas investeringsplaner?
Mål	<ul style="list-style-type: none">• Är målen kopplade till god ekonomisk hushållning?• Förklaras nivån på målet?• Skiljs det på finansiella och verksamhetsmässiga mål och finns båda delar?
Utvärdering	<ul style="list-style-type: none">• Utvärderas målen?• Analyseras anledningar till utfall?• Utvärderas både verksamhetens mål och de finansiella målen?
Åldrande befolkning	<ul style="list-style-type: none">• Redovisas kommande utmaningar?• Redovisas en plan för framtiden?
God ekonomisk hushållning	<ul style="list-style-type: none">• Redovisas god ekonomisk hushållning separat?• Genomsyrar god ekonomisk hushållning hela årsredovisning?