

# Årsredovisningar i omvärlden

– lika men ändå olika

Denna publikation kan beställas från:

Ekonomistyrningsverket  
Publikationsservice  
Box 45316  
104 30 STOCKHOLM

Telefon: 08-690 43 00  
Fax: 08-690 41 01  
E-post: [publikationsservice@esv.se](mailto:publikationsservice@esv.se)  
Hemsida: [www.esv.se](http://www.esv.se)

Rapporten har utarbetats av Staffan Jonsson (projektledare), Sara Bringle, Andreas Gustafsson, Peter Häggqvist och Anne-Marie Ögren.

Layout: Staffan Jonsson  
Tryck: Intellecta DocuSys AB

Diarienummer: 79-241/2003  
ESV 2003:12  
ISBN: 91-7249-155-8

# Årsredovisningar i omvärlden – lika men ändå olika

En studie av årsredovisningar i kommunsektorn,  
näringslivet och ideella organisationer  
samt i statsförvaltningen i Norge, Danmark och Storbritannien



EKONOMISTYRNINGSVERKET



## Innehåll

Förord .....	7
Sammanfattning och jämförelser .....	9
Om studien .....	21
Kommunsektorn .....	24
Näringslivet.....	32
Den ideella sektorn.....	38
Statsförvaltningen i Norge .....	43
Statsförvaltningen i Danmark.....	50
Statsförvaltningen i Storbritannien .....	60
Källor .....	66
Noter.....	69
Bilaga 1: Intervjufrågor .....	70
Bilaga 2: Tävlingskriterier .....	72



## Förord

En av ESV:s uppgifter är att delta i arbetet med att utveckla och förbättra den statliga budgetprocessen. En viktig del av arbetet är att följa utvecklingen i omvärlden. Budgetprocessen består av ett antal olika delar, och myndigheternas årsredovisningar är ett av de huvudsakliga dokumenten. Denna studie har valt att fokusera på omvärldsbevakning av just årsredovisningar.

Vid en hastig anblick ser många årsredovisningar mycket lika ut. Det står ”Årsredovisning” med stora bokstäver på framsidan. Den inleds med att högste chefen skriver en sida om hur bra det går i verksamheten. Därefter följer ett antal sidor med text, tabeller och gärna några vackra bilder. Där står något om verksamheten, något om ekonomin och så kanske något om att ”personalen är vår främsta resurs”.

Men när man studerar dem mer noggrant uppenbarar sig vissa skillnader. En del är korta, andra är långa. En del är intressanta att läsa, andra är tråkiga. Vissa årsredovisningar är detaljerade, andra är översiktliga. En del fokuserar på det finansiella utfallet, andra på verksamheten. Vissa redovisar öppet både brister och förtjänster i verksamheten, medan andra snarare är en ohämmad marknadsföring av en viss organisation som paradiset på jorden.

De dokument som kallas för årsredovisningar kan alltså vara ganska olika till sin karaktär. Det kan till exempel bero på att de förväntas uppfylla olika syften, att de har olika målgrupper eller att de styrs av olika typer av regler. Innan man importerar idéer och tankesätt från en sektor till en annan bör man därför vara medveten om dessa skillnader.

Vår förhoppning är att denna rapport kan bidra till att öka kunskapen om årsredovisningar i organisationer utanför den svenska statsförvaltningen. Kunskap som sedan kan användas som underlag för vidare utveckling av myndigheternas årsredovisningar. Rapportens första del är en sammanfattning av de olika organisationer som har studerats där vi också gör jämförelser och drar några slutsatser. Större delen av rapporten ägnas sedan åt att beskriva respektive sektor var för sig.

Studien är genomförd av Staffan Jonsson (projektledare), Sara Bringle, Andreas Gustafsson, Peter Häggqvist och Anne-Marie Ögren.

Bengt Anderson

Direktör



## Sammanfattning och jämförelser

### Om studien

Denna rapport är resultatet av en studie inom ESV hösten 2002. En projektgrupp har studerat årsredovisningar utanför den svenska statsförvaltningen, nämligen inom kommunsektorn, näringslivet, den ideella sektorn och i statsförvaltningen i Norge, Danmark och Storbritannien. Syftet var att få kunskap som kan vara till nytta vid utveckling av de svenska myndigheternas årsredovisningar.

Målgrupp har därför i första hand varit vår egen myndighet, ESV, där det pågår ett utvecklingsarbete kring myndigheternas årsredovisningar. Men avsikten har varit att även Finansdepartementet, fackdepartement, myndigheter och andra som har intresse av frågan ska kunna använda rapporten för kunskapsuppbyggnad.

Vi har dels intervjuat personer inom respektive sektor, dels läst tillgängligt skriftligt material. Informationen har samlats in med avsikt att försöka ge en så generell bild av årsredovisningarna i respektive sektor som möjligt. För att visa konkreta exempel har vi kompletterat med ett par organisationer i varje sektor. Dessa exempel gör inte anspråk på att vara representativa för sin sektor utan är valda ur perspektivet att de förhoppningsvis kan bidra med intressanta och givande erfarenheter, till nytta för svenska statsförvaltningen.

De frågor vi har sökt svar på i studien kan delas in i fyra områden: bakgrund, syfte och målgrupp, regler och annan påverkan samt årsredovisningens innehåll. Dessa är valda med utgångspunkt i att det är inom dessa områden som vi behöver kunskap för att kunna utveckla de svenska myndigheternas årsredovisningar.

Där så förekommer har vi, förutom att beskriva de dokument som kallas för årsredovisning, även omnämnt annan årlig redovisning som har likheter med de statliga årsredovisningarna, till exempel dokument som är en sammanställning av ekonomi och verksamhet för ett visst år.

### Olika typer av årsredovisningar

Alla de myndigheter och andra organisationer vi har studerat har formella krav på sig att skriva någon sorts årlig redovisning. I Storbritannien skriver även varje departement en årsredovisning.

I Danmark och Storbritannien samt i näringslivet och kommunerna är det relativt ovanligt med andra likartade rapporter. Det man vill förmedla externt om årets verksamhet och/eller ekonomi skriver man helt enkelt in i årsredovisningen. I Danmark pågår dock ett förändringsarbete där årsredovisningarna från och med år 2004 kommer att bli betydligt mindre omfattande samt få en begränsad målgrupp. Därmed förväntas många myndigheter att parallellt ge ut en mer omfattande och publik rapport, en *årsberetning*. I Norge är det redan idag vanligt att myndigheterna skriver två olika årsredovisningar, både en *årsrapport* till departementet och en *årsmelding* till andra intressenter.

I nedanstående tabell finns en sammanställning över de huvudsakliga typerna av årsredovisningar och liknande dokument som vi har stött på.

<b>Organisationstyp</b>	<b>Benämning</b>
Näringslivet	Årsredovisning
Ideella organisationer	Årsredovisning
Kommuner	Verksamhetsberättelse (ej obligatorisk) Årsredovisning Nämndernas verksamhetsberättelser
Statsförvaltningen i Norge: - Virksomheter (myndigheter)	Årsrapport Årsmelding (ej obligatorisk)
Statsförvaltningen i Danmark: - Virksomheder (myndigheter)	Virksomhedsregnskab (byter namn till Årsrapport fr.o.m. 2004) Årsberetning (ej obligatorisk)
Statsförvaltningen i Storbritannien: - Agencies (myndigheter) - NDPB (myndigheter) - Ministries (departement)	Annual report and accounts Annual report and accounts Annual report

## Årsredovisningarnas syfte och målgrupp

Varför skriver man egentligen en årsredovisning, och vem är den tilltänkta läsaren? Inom alla sektorer är det vanligt att årsredovisningen innehåller mer information än vad som krävs enligt reglerna, och att man gör den med ett brett syfte och för en stor målgrupp. De som skriver en årsredovisning gör alltså mer än de måste. Varför? Delvis verkar det finnas en efterfrågan på en mer allmänt hållen årsredovisning. Många organisationer ger ut sådana, och det finns därför en förväntan från omgivningen. Men det verkar också finnas en inneboende drivkraft hos många organisationer, en ambition att vilja föra ut till världen varför man finns till, vilken verksamhet man bedriver och med vilka resultat

### **MÅNGA ÅRSREDOVISNINGAR UPPFYLLER FLERA SYFTEN**

Rent allmänt kan det finnas olika syften med en årsredovisning. Syftet kan förstås också vara mer eller mindre uttalat. Tre tänkbara men sinsemellan olika syften är:

1. Att ge allmän, neutral kunskap om organisationen och dess verksamhet.
2. Att marknadsföra organisationen, till exempel för att få finansiärer eller legitimera dess existens.
3. Att utgöra ett led i styrningen av organisationen. Detta kan i sin tur ske på flera olika sätt:
  - a) Som underlag för ansvarsutkrävande, dvs. ett bakåtblickande perspektiv.
  - b) Som underlag för beslut om verksamhetens framtid, dvs. ett framåtblickande perspektiv.
  - c) Som ett signalsystem, där rapporteringen anger vad som bör undersökas vidare.

#### *Att ge allmän, neutral kunskap om organisationen och dess verksamhet*

Årsredovisningar kan användas för att ge en relativt neutral och rättvisande översikt av verksamheten under året. Det kan till exempel gälla om man vänder sig till en bredare målgrupp som inte förväntas känna till verksamheten närmare.

Nästan alla de studerade årsredovisningarna ger en sådan allmän information även om det inte krävs formellt. Det gäller dock inte norska myndigheters *årsrapporter*, som i likhet med vissa svenska myndigheters årsredovisningar enbart är en återrapportering av det som beställts från departementet. I Danmark är man i färd med att ändra principer för årsredovisningarna, och i det kommande danska systemet kommer myndigheterna inte heller att ha någon allmän verksamhetsinformation i årsredovisningen. Troligen kommer dock många myndigheter att i stället göra en parallell rapport med mer allmän information om årets verksamhet.

#### *Att marknadsföra organisationen*

Ett annat sätt att använda årsredovisningar är för att marknadsföra sin organisation. Man vill skapa en positiv bild av organisationen hos andra. Det kan ske dels genom att beskriva verksamheten i genomgående positiva ordalag, dels genom att ge årsredovisningen en attraktiv form med till exempel fyrfärgsbilder och påkostat tryck.

Att marknadsföra organisationen finns inte som något officiellt syfte i några av de regler som vi har studerat. I praktiken är det ändå ett framträdande drag hos många av de studerade årsredovisningarna, bland såväl myndigheter som

kommuner och företag. För företag och ideella organisationer kan det vara ett sätt att locka finansiärer, dvs. i förlängningen att säkra organisationens fortbestånd. I den offentliga sektorn kan det vara ett sätt att skapa legitimitet och därigenom motivera sin fortsatta existens. Det kan också vara ett sätt att locka kvalificerad personal.

Detta syfte kan dock stå i konflikt med om årsredovisningens tänkta syfte är att användas som underlag vid styrning. Ett exempel på detta är då en redovisning av måluppfyllelse ska göras i årsredovisningen. Ett par av de intervjuade menar till exempel att det vore otänkbart att skriva att man inte uppnått ett mål, eftersom det skulle kunna vara negativt för bilden av organisationen.

#### *Att ge underlag för ansvarsutkrävande*

En helt annan typ av syfte är att utgöra underlag för ansvarsutkrävande, dvs att blicka bakåt och bedöma hur någon har lyckats. Det kan vara regeringens, parlamentets eller medborgarnas bedömning av hur en myndighet eller ett departement har skött sig. Det kan också vara medlemmarnas bedömning av hur styrelsen i en ideell organisation har skött sig. Detta är ett viktigt formellt syfte bland annat i reglerna för företag, ideella organisationer och kommuner. Där ska bland annat årsredovisningen vara ett underlag inför beslut om styrelsens och VD:s ansvarsfrihet för det gångna året.

I statsförvaltningen i Norge, Danmark och Storbritannien tas inga formella beslut om ansvarsfrihet. Årsredovisningen används där mer som ett underlag i en diskussion om det uppnådda resultatet.

Det är dock inte helt lätt att få ett fullgott underlag för ansvarsutkrävande i årsredovisningen. Som nämnts kan det vara uppenbart motstridigt mot det ovanstående syftet, att ge en positiv bild av verksamheten.

#### *Att ge underlag för beslut om verksamhetens framtid*

Ett annat syfte kan vara att utgöra underlag för beslut om framtiden, till exempel om organisationens strategier, om verksamhetens innehåll eller om resurstilldelning.

Detta är ett uttalat syfte för norska *årsrapporter* och danska *virksomhedsregnskaber* på samma sätt som för svenska myndigheters årsredovisningar. Det är dock ett syfte som förefaller svårt att uppfylla i praktiken. I Norge finns till exempel de som menar att årsredovisningarna inte används som underlag för denna typ av beslut. Det norska Finansdepartementet skriver i en rapport att ”*resultatrapporter fra virksomhetene er langt mindre viktige for prioritering enn tildelingsbrevene, og minst viktig for prioritering er årsrapporten*”.<sup>1</sup>

I näringslivet och ideella organisationer verkar detta syfte nedtonat om det alls existerar. I de intervjuade företagen och organisationerna skaffar man sig underlag för beslut om den framtida verksamheten på andra sätt än genom

årsredovisningen. Även i de kommuner vi har studerat verkar årsredovisningen ha en relativt liten roll i budgetprocessen, och den debatteras inte i någon större utsträckning i kommunfullmäktige. Där ligger fokus i stället på budgeten och verksamhetsplanen.

*Att vara ett signalsystem för vad som bör undersökas vidare*

Detta syfte kan sägas vara en nedtonad variant av användning inom styrningsprocessen. Det vill säga att årsredovisningens syfte är inte att i sig utgöra underlag för beslut om förändrad verksamhet etc, utan att vara en larmklocka som pekar på när något inte följer den förväntade utvecklingen.

#### **VANLIGAST MED EN BRED MÅLGRUPP**

Vilka målgrupper man vänder sig till hänger delvis ihop med årsredovisningens syfte. Om syftet är att utgöra ett led i styrningen av organisationen bör målgrupperna vara högre nivåer i den organisatoriska hierarkin. Om syftet är att informera allmänt eller marknadsföra organisation kan målgrupperna även finnas utanför organisationen.

Inom näringslivet och de ideella organisationerna är det vanligt att man skriver för flera målgrupper. Visserligen gör man en årsredovisning för att det är ett lagstadgat krav, men man passar samtidigt på att skriva in mycket frivillig information. Uppenbarligen gör många den bedömningen att årsredovisningen är ett lämpligt dokument för att presentera sin organisation och sin verksamhet.

I svenska kommuner är årsredovisningen formellt kommunstyrelsens rapport till kommunfullmäktige. Många kommuner skriver dock betydligt mer än vad de behöver enligt reglerna, och med sikte på en större läsekrets. Årsredovisningen har då ofta även en genomarbetad layout med bilder för att attrahera fler läsare.

Norska myndigheter skriver formellt sina *årsrapporter* som en rapportering enbart till regeringen, på samma sätt som de svenska myndigheternas årsredovisningar är tänkta. I Norge är det dock vanligt att myndigheterna vid sidan om den formella årsrapporten till departementet ger ut en *årsmelding*, en externt riktad årsredovisning med bilder och fyrfärgstryck. Det är inte ovanligt med upplagor på ett par tusen exemplar, vilket tyder på en vid spridning av årsredovisningen. Dessa *årsmeldingar* påminner alltså till stor del om de årliga verksamhetsberättelser som vissa svenska myndigheter ger ut.

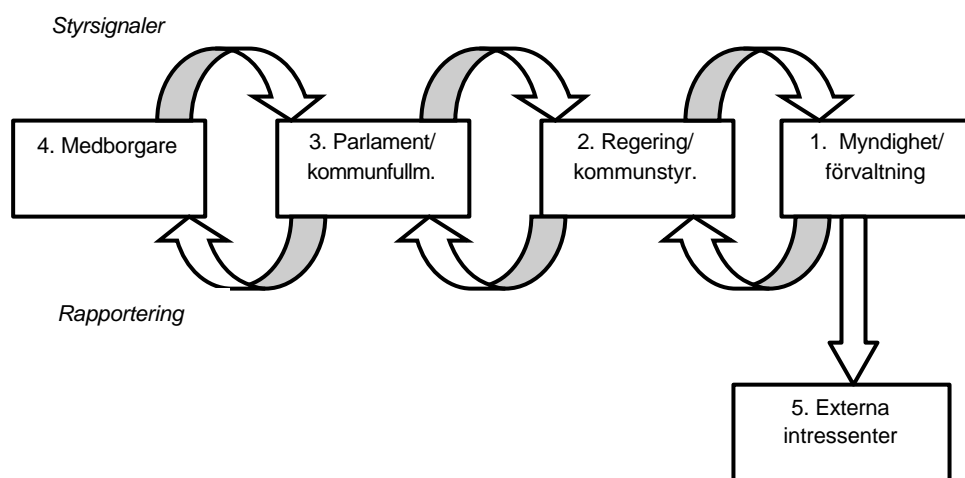
I Storbritannien har myndigheternas årsredovisningar ett uttalat bredare syfte än att utgöra återrapportering till departementet. De riktar sig även formellt till parlamentet och till medborgarna.

Även i Danmark har man hittills haft en bred målgrupp: aktuellt fackdepartement, finansdepartementet, Rigsrevisionen, Finansutskottet och allmänheten. Detta har dock medfört att årsredovisningarna blivit alltför omfattande, varför man i Danmark från och med nästa år inför ett nytt system

med en mycket snävare målgrupp: fackdepartementet, finansdepartementet och Rigsrevisionen.

### *Målgrupperna och styrningskedjan*

Vi kan illustrera de tänkbara målgrupperna inom den offentliga sektorn med en enkel styrningskedja. Principen är att styrningen utgår från medborgarna, och att styrsignaler sedan går i flera led ner till verksamheten. På motsvarande sätt sker sedan en rapportering av verksamhet och ekonomi uppåt mellan de olika nivåerna.



Som nämnts är tanken med de norska myndigheternas *årsrapporter* att de strikt ska tillämpas på en viss nivå i styrningen. De motsvarar alltså rapporteringen från myndigheten (1) till regeringen (2) på bilden. Övriga studerade årsredovisningar kan ha en annan plats i styrningskedjan. De brittiska myndigheternas (1) årsredovisningar är till exempel samtidigt rapportering till departementet (2), till parlamentet (3) och till medborgarna (4). I Storbritannien finns som nämnts dessutom årsredovisningar från departementen (2) till parlamentet (3).

När vi jämför med årsredovisningar i kommunerna ser vi att de har en annan plats i styrningskedjan. Rapportering från förvaltningarna (1) till kommunstyrelsen (2) sker i interna rapporter, till exempel nämndernas verksamhetsberättelser. Dokumentet årsredovisning avser här i stället rapporteringen från kommunstyrelsen (2) till kommunfullmäktige (3). I kommunerna håller man inte heller särskilt hårt på att årsredovisningen bara ska vara en rapportering mellan två specifika led i kedjan. Även där anser man att den också kan innehålla redovisning till nästa led, dvs. medborgarna (4), samt till övriga intressenter (5).

Vad gäller näringslivet och ideella organisationer har dessa en starkare betoning av externa intressenter (5), dvs. av mottagare utanför styrningskedjan. Det kan också vara intressant att konstatera att det som motsvarar de svenska myndigheternas årsredovisningar snarast skulle betraktas som ett slags interna rapporter inom näringslivet. I näringslivet är det den externt riktade rapporten som regleras formellt och benämns årsredovisning, och inte de rapporter med beslutsunderlag som går till den verkställande ledningen.

Enligt vad som framkommit i våra intervjuer anser man i näringslivet, kommunerna, ideella organisationer samt i Storbritannien att det går att tillfredsställa olika intressenters krav i ett och samma dokument. För dem förefaller detta vara ett naturligt sätt att göra årsredovisningar på.

Även i Danmark har årsredovisningen hittills varit riktad till flera intressenter. Där har man dock funnit detta problematiskt, och fr.o.m. nästa år ska årsredovisningen därför begränsas till att bli en direkt återrapportering från myndighet till regering. Den norska statsförvaltningen tillämpar som nämnts den principen idag, med komplettering med frivilliga årsberättelser, *årsmeldingar*. Där verkar de intervjuade vara nöjda med den modellen.

## Regler och annan påverkan på årsredovisningarna

Vem bestämmer vad som ska stå i årsredovisningen? I vilken utsträckning finns det regler för detta, och följs reglerna i praktiken? Vad påverkar i övrigt årsredovisningens innehåll?

### DETALJERADE REGLER FÖR DEN FINANSIELLA RAPPORTERINGEN

För den finansiella rapporteringen finns det i de allra flesta fall detaljerade föreskrifter. I näringslivet och ideella organisationer är det lagstiftning som styr, nämligen årsredovisningslagen från 1997. Den underliggande bokföringen styrs bland annat av bokföringslagen och hänvisningar till god redovisningssed. Kommunerna styrs av lagen om kommunal redovisning från 1998, som är starkt influerad av årsredovisningslagen. Reglerna i dessa lagar är relativt detaljerade. Bland annat anges vilka redovisningsprinciper som ska tillämpas och vilka finansiella rapporter som ska finnas i årsredovisningen, samt uppställningsformer för dessa.

Även norska myndigheters *årsrapporter*, danska *virksomhedsregnskaber* och brittiska *annual report and accounts* styrs av regler. Vissa av dessa regler beslutas på den politiska nivån, medan andra beslutas av respektive finansdepartement samt i Storbritannien även av *Cabinet Office*.

I Norge är reglerna inte så starkt påverkade av näringslivets regler. I stället är de mer anpassade till deras statliga redovisningstradition. De norska reglerna är

också relativt kortfattade för den finansiella rapporteringen. Detta till skillnad från de brittiska reglerna som är omfattande och mer påverkade av näringslivets krav.

#### **VARIERANDE REGLER FÖR ICKE-FINANSIELL RAPPORTERING**

För den icke-finansiella rapporteringen i årsredovisningen – förvaltningsberättelsen, resultatredovisningen, textavsnittet eller vad den nu kallas – är regleringen mer varierande.

Näringslivet, ideella organisationer och kommuner har likartade krav på förvaltningsberättelsen i sina lagar. Kraven är ganska få, men kan tolkas mer eller mindre vitt. Exempel är att ge en översikt över verksamheten, att redovisa händelser av väsentlig betydelse eller att redogöra för den förväntade framtida utvecklingen.

För norska myndigheter finns det få krav på resultatredovisningen i regelverket. I stället finns desto fler verksamhetsanpassade krav i myndigheternas *tildelingsbrev*. Det är också uttalat att *årsrapporten* inte ska innehålla mer än det som efterfrågas i kraven. I Norges fall följs detta strikt. Där har en praxis utvecklats att de myndigheter som vill vända sig till en större målgrupp i stället gör det i en separat *årsmelding*. Den är inte reglerad överhuvudtaget, utan myndigheten beslutar själv vad som ska stå i den.

I Danmark anges vilka delar som ska ingå i årsredovisningen vid sidan av den finansiella redovisningen, framför allt en *beretning* (verksamhetsberättelse) och en resultatanalys/målrapporering. Reglerna är i sig inte detaljerade, utan de utvecklas i en vägledning från Økonomistyrelsen.

I Storbritannien finns särskilda regler för *the annual report*, dvs den icke-finansiella rapporteringen. Dessa regler slår fast ett antal generella minimikrav på vad som ska rapporteras. De är dock inte särskilt detaljerade, utan det är upp till myndigheten att utforma detaljerna i redovisningen. En av reglerna säger att redovisning ska ske mot departementets mål, och man ger också en mall för rapportering av denna måluppfyllelse. Reglerna stadgar dock också att myndigheten vid behov ska komplettera departementets mål, så att årsredovisningen ger en helhetsbild av verksamheten.

#### **OFTA FLERA AKTÖRER SOM PÅVERKAR ÅRSREDOVISNINGEN**

I företag och ideella organisationer påverkas den finansiella redovisningen direkt av det som kallas god redovisningssed. Uttolkare av denna är bland annat fristående organisationer, till exempel Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. Uttalanden som dessa gör kommer direkt eller indirekt att påverka vad som är god redovisningssed även för kommuner och svenska myndigheter. Kommunerna har dessutom sedan 1998 ett eget organ som uttalar

sig om god redovisningssed, Rådet för kommunal redovisning. Samtliga dessa påverkas i sin tur av internationella organisationer, till exempel IFAC, International Federation of Accountants. För företag med verksamhet i flera länder tillkommer också krav från utländska aktörer.

Påverkan på icke-finansiell rapportering i årsredovisningen sker dock oftast på annat sätt. Den som utformar en årsredovisning tittar ofta på hur andra gör. Särskilt verkar man inom offentlig sektor, både i Sverige och i andra länder, titta på hur man gör årsredovisningar i näringslivet. De får bilda något slags mönster som man söker efterlikna.

Det är också ganska vanligt med tävlingar eller utmärkelser för bra årsredovisningar. Särskilda sådana finns för till exempel kommuner, ideella organisationer och företag samt myndigheter i både Norge och Danmark. Vissa deltar aktivt i sådana tävlingar och låter sig påverkas av de normer som ställs upp där. De som arbetar aktivt med att utveckla sin årsredovisning på detta sätt styrs alltså av dem. Andra förhåller sig dock mer passiva eller avvaktande till dessa tävlingar, och de påverkas då inte heller av dem.

#### **REVISIONEN KONTROLLERAR FRÄMST DEN FINANSIELLA REDOVISNINGEN**

Den finansiella rapporteringen i årsredovisningen revideras normalt varje år. Det beror dock på vad det är för typ av dokument. Frivilliga dokument såsom norska myndigheters *årsmeldingar* revideras inte överhuvudtaget, inte heller den finansiella rapportering som eventuellt ingår. Just i Norge förefaller inte heller myndigheternas *årsrapporter* till departementet revideras, utan revisionen är där mer inriktad på den bakomliggande bokföringen.

För icke-finansiell rapportering är det ibland oklart vad som revideras i praktiken. I näringslivet förekommer uppgifter både om att textdelarna revideras och att de inte gör det. Även i kommunerna är det osäkert om revisionen omfattar textavsnitten, mer än en avstämning av att de finansiella uppgifterna i dessa är korrekta.

I vissa fall har revisionen stort inflytande på vad som skrivs i årsredovisningen. I Danmark ställer revisorerna till exempel egna krav på vad som ska tas upp i årsredovisningen. Där anges också revisorerna som en uttalad målgrupp. I Norge däremot, där varken *årsrapporter* eller *årsmeldingar* revideras, är revisorernas inflytande betydligt mindre.

## Innehåll och struktur

### FINANSIELL RAPPORTERING

#### *Standardrapporter eller mer kortfattade uppställningar*

Den finansiella rapporteringen för företag, kommuner, ideella organisationer samt danska och svenska myndigheter ser mycket lika ut. Det som presenteras i årsredovisningen är bokslutsdokumenten i något slags standardutförande: resultaträkning, balansräkning, noter och ofta även finansieringsanalys. Uppställningen kan variera något, men i huvudsak är det samma typ av rapporter. Det är näringslivets mall för externredovisning som har slagit igenom. Detsamma gäller i stort sett också för brittiska myndigheter.

I vissa årsredovisningar har man dock en annan och betydligt mer kortfattad typ av finansiell rapportering. Det gäller till exempel de norska årsredovisningarna, såväl *årsrapporter* som *årsmeldingar*. Det gäller också de brittiska departementens årsredovisningar. Delvis kan det kanske förklaras med att det är dokument som har en snäv målgrupp, och att det därför bara är befogat att ta med den information som just denna målgrupp behöver. Delvis kan det bero på tradition. Vad gäller den norska rapporteringen kan det sannolikt också hänga ihop med att den underliggande finansiella redovisningen är av en ganska enkel karaktär, till stor del baserad på kassamässiga principer.

Alla de intervjuade ansåg att just deras typ av finansiell rapportering var ändamålsenlig, oavsett vilken typ det var. De som redovisade fullständiga bokslutsdokument ansåg att det var naturligt, medan de som hade enklare och kanske mer målgruppsanpassade rapporter menade att det var det bästa.

#### *Jämförelser görs mot föregående år och ibland mot budget*

I de finansiella rapporterna jämför de flesta utfallet med föregående år. I några fall jämförs utfallet även mot budget. Det gäller i kommunerna samt i norska *årsrapporter* och danska *virksomhedsregnskaber*. I dessa fall är det den formella mottagaren av årsredovisningen som också har beslutat om budgeten.

### ICKE-FINANSIELL RAPPORTERING

Det är svårare att jämföra den icke-finansiella rapporteringen, eftersom den är betydligt mindre standardiserad. Några iakttagelser kan dock göras.

#### *Avgränsad förvaltningsberättelse endast i näringslivet och ideella organisationer*

I näringslivet och ideella organisationer, dvs. de som styrs av årsredovisningslagen, skiljer man strikt på den formaliserade

förvaltningsberättelsen och övrig text som är helt oreglerad. Detta gäller delvis också kommunerna, även om praxis här är mer flytande. I andra länders statliga förvaltning är det däremot vanligare att det finns vissa rapporteringskrav som ska uppfyllas, men att dessa inte behöver stå i en avgränsad förvaltningsberättelse. I stället bildar all övrig rapportering ett slags helhet, ungefär som de svenska myndigheternas resultatredovisning.

#### *Varierande innehåll om verksamheten*

Den icke-finansiella rapporteringen omfattar alltid något slags redogörelse för verksamheten, till exempel av aktiviteter, prestationer eller produkter. Vanligt är också ett särskilt avsnitt om personalen (dock inte i Norge). Många skriver om organisationens vision och strategi eller liknande. Dessutom verkar det genomgående finnas en stark vilja att skriva mer om framtiden i årsredovisningen. En stor andel av de intervjuade nämner att resultatet kopplas för dåligt till framtiden i årsredovisningen.

Särskilt inom näringslivet men ibland också i kommunerna ger man kommentarer till det finansiella utfallet och analyserar detta. Näringslivet förefaller ha kommit längst när det gäller att koppla samman verksamhet och ekonomi. Där redogörs ofta för verksamheten per verksamhetsområde eller liknande, och då kan olika aspekter kopplas ihop, till exempel ekonomi, produkter, omvärldsfaktorer, framtid och personal. Inom den kommunala sektorn görs försök från flera aktörer att förbättra de finansiella analyserna.

Någon sådan finansiell analys är relativt ovanlig hos de utländska myndigheterna, och det finns få kopplingar mellan ekonomin och den utförda verksamheten. I Norge är den finansiella redovisningen så lite utvecklad att det är svårt att göra några kopplingar mellan verksamheten och ekonomin. I Storbritannien är den finansiella redovisningen, *accounts*, en separat del av årsredovisningen med liten koppling till verksamhetsberättelsen, *annual report*.

#### *Jämförelser görs sällan i redovisningen av verksamheten*

Även i den övriga rapporteringen kan man göra jämförelser. I statsförvaltningen i Norge, Danmark och Storbritannien görs till exempel jämförelser mot de mål som finns uppsatta för verksamheten. Inom de flesta sektorer verkar dock jämförelser göras i mindre utsträckning i den icke-finansiella redovisningen än i den finansiella redovisningen, utom möjligen i näringslivet. Det är relativt ovanligt med tidsserier med till exempel verksamhetsdata. Inte heller görs jämförelser med andra organisationer.

#### *Mycket fakta men litet analys*

I flera av de studerade sektorerna tar man upp bristen på analys som ett problem. Man menar att årsredovisningen tenderar att bestå av bara en uppräkningslista av fakta, medan det finns alldeles för litet av förklarande analys av

resultatet. Det gäller till exempel kommunerna samt de norska och danska myndigheterna.

*Spåkligt traditionella men genomarbetad layout*

Rent språkligt skiljer sig årsredovisningarna delvis åt. De flesta verkar skriva ganska traditionella redogörelser över vad som har skett under året, medan ett fåtal till exempel anlitar journalister som kan beskriva verksamheten på ett mer populärt sätt.

Slutligen några ord om layouten. För de årsredovisningar som riktar sig till en bredare läsekrets är det i alla sektorer och länder vanligt att man har en genomarbetad layout och en tryckt årsredovisning med bilder, i alla fall för de större organisationerna. Det är bara de dokument som betraktas som rent interna, till exempel *årsrapporter* i Norge, som ges en mycket enkel form.

## Om studien

### BAKGRUND

Årsredovisningen är ett av de viktigare dokumenten i budgetprocessen. Det hör därför till ESV:s uppgifter att följa användningen av den samt komma med förslag till förbättringar. Ett område där ESV behövde öka sin kunskap var hur årsredovisningar ser ut och används inom andra samhällssektorer, och även i andra länder. Erfarenheter från dessa håll bedömdes vara värdefulla även för den svenska statsförvaltningen.

Denna studie kompletterar övriga studier om årsredovisningar som har gjorts av ESV. En studie inom ESV har till exempel undersökt användningen av årsredovisningar inom regeringskansliet.<sup>2</sup> Ett annat projekt har arbetat dels med generella principer och kriterier för god resultatredovisning, dels med processen för att ta fram årsredovisningar i myndigheterna.<sup>3</sup>

### SYFTE

Syftet med detta projekt har varit att öka kunskapen om årsredovisningar i organisationer utanför den svenska statsförvaltningen. Denna kunskap ska kunna ge idéer och inspiration vid den fortsatta utvecklingen av årsredovisningar för svenska myndigheter. Grundtanken är att det kan finnas erfarenheter hos andra som vi kan dra nytta av.

Målgrupp har i första hand varit vår egen myndighet, ESV, där det pågår ett utvecklingsarbete kring myndigheternas årsredovisningar. Men avsikten har varit att även Finansdepartementet, fackdepartement, myndigheter och andra som har intresse av frågan ska kunna använda rapporten för kunskapsuppbyggnad.

### PROJEKTGRUPPEN

Studien har genomförts av ESV under hösten 2002. Följande personer har ingått i projektgruppen:

Staffan Jonsson (projektledare), enheten för budgetprocess och resultatstyrning  
Sara Bringle, enheten för budgetprocess och resultatstyrning  
Andreas Gustafsson, enheten för finansiering  
Peter Häggqvist, enheten för budgetprocess och resultatstyrning  
Anne-Marie Ögren, enheten för redovisning

### VAD MENAR VI MED EN ÅRSREDOVISNING?

Vad menar vi egentligen med en årsredovisning? Det är faktiskt inte helt uppenbart vad som ska räknas dit. Måste en rapport heta "Årsredovisning" för

att vara jämförbar? Eller räcker det med att det är en årlig rapport vilken som helst?

I den här studien har vi varit ganska pragmatiska. Vi tar förstås upp de dokument som har den formella titeln ”Årsredovisning” eller motsvarande på andra språk. Men vi tar också upp de dokument som heter något annat, men som är en sammanställning av ekonomi och verksamhetsutfall för ett visst år, dvs. ungefär vad vi brukar mena med en årsredovisning.

### **TRE HUVUDFRÅGOR**

Vi har valt att studera några olika aspekter på årsredovisningar, vilket avspeglar sig i frågeformuläret (se bilaga 1). De olika aspekterna är sådana som vi anser kan vara intressanta att diskutera i utvecklingsarbetet med statliga myndigheters årsredovisningar, nämligen syfte, makt och innehåll.

Den första huvudfrågan har gällt vilka syften det egentligen finns med att göra en årsredovisning. Vi har tagit reda på vad årsredovisningen är tänkt att ha för roll, vem den vänder sig till och om den uppfyller sitt syfte.

Den andra huvudfrågan har gällt makten över årsredovisningen. Vi har studerat i vilken utsträckningen årsredovisningen är styrd av aktörer utanför den egna organisationen, och i så fall vilka. Vi har också tittat på hur denna påverkan sker, till exempel i form av regler.

Den tredje huvudfrågan rör innehållet. Vi har undersökt vilken typ av information som förekommer i årsredovisningarna och hur innehållet och strukturen kan variera.

### **VILKA HAR VI HAR STUDERA?**

Vi har studerat årsredovisningar både i andra samhällssektorer i Sverige och i andra länders statsförvaltning. De vi har studerat är följande.

- Kommunsektorn
- Näringslivet
- Ideella organisationer
- Statsförvaltningen i Norge
- Statsförvaltningen i Danmark
- Statsförvaltningen i Storbritannien

Skälen till att vi valt att studera just dessa är följande.

Kommunerna har, som en del av den offentliga sektorn, till stor del likartade förutsättningar för styrningen av sin verksamhet som staten, men har delvis andra traditioner.

Näringslivets årsredovisningar är välkända och formar bilden hos många av vad man förväntar sig av en årsredovisning. Inom näringslivet har man lång

erfarenhet av att ta fram årsredovisningar. Dessutom tar staten ofta över principer och redovisningsformer från näringslivet.

Ideella, dvs. icke vinstdrivande, organisationer har det gemensamt med staten att målet är en viss verksamhet och inte ekonomisk vinst.

I andra länders statsförvaltning finns den direkta motsvarigheten till myndigheterna, om än ibland i något annorlunda organisationsformer. Vi valde att studera tre länder, nämligen Norge, Danmark och Storbritannien. Valet gjordes utifrån att de dels skulle ha styrningsprinciper som påminner om dem i den svenska statsförvaltningen, dels inte skulle erbjuda några språkproblem.

I vår studie har vi tagit reda på vad som gäller generellt inom varje sektor. Vi har också valt att komplettera med en eller ett par organisationer i varje sektor som konkreta exempel. Dessa är helt slumpmässigt utvalda, och vi har inga garantier för att de är typiska för sin sektor. Syftet med exemplen är inte heller att visa upp typiska fall. I stället är det ett sätt att ge ytterligare konkreta idéer och inspiration till hur man kan se på årsredovisningen som dokument. Det ger då lite ”kött på benen” att se hur enskilda organisationer har tänkt när de har utformat sin årsredovisning.

De organisationer vi har valt att studera är därför också i första hand de större myndigheterna, företagen etc. Kvarterets innebandyklubb eller städfirman med fyra anställda har knappast vare sig resurser eller intresse av att tänka stort och göra genomarbetade årsredovisningar.

#### **HUR HAR VI GJORT?**

Omfattningen av studien har inte medgivit att vi själva kunnat göra några empiriska studier av årsredovisningar inom varje sektor, utan vårt grundmaterial är befintligt skriftligt material samt intervjuer.

Skriftligt material är till exempel lagar och regler för varje sektor, men också studier av årsredovisningar där vi har funnit sådana. Dessutom har vi läst årsredovisningarna för de organisationer vi har som exempel.

Vi har intervjuat samtliga de organisationer vi har som exempel. Dessutom har vi för varje sektor strävat efter att intervjua personer med mer generell kunskap om hela sektorn. Vi har genomfört 18 intervjuer med totalt 32 personer. Vid intervjuerna har vi utgått från ett frågeformulär (se bilaga 1), men frågorna har delvis anpassats beroende på vem vi har intervjuat.

## Kommunsektorn

### Bakgrund

En kommun är en demokratiskt styrd organisation med obligatoriskt medlemskap bland annat för dem som bor inom ett visst geografiskt område. Varje kommun är en egen juridisk person, till skillnad från till exempel statliga myndigheter. Högsta beslutande organ är kommunfullmäktige som väljs direkt av kommuninnevånarna. Kommunstyrelsen har till uppgift att leda och samordna kommunens verksamhet. Det finns också ett antal politiskt sammansatta nämnder som ansvarar för en viss del av den kommunala verksamheten. Själva verksamheten bedrivs av förvaltningar, som är knutna antingen till en viss nämnd eller direkt till kommunstyrelsen.

De flesta kommuner bedriver också viss verksamhet i bolagsform. Dessa bolag ingår formellt inte i själva kommunen, däremot i den s.k. kommunkoncernen som alltså består av kommunen samt kommunala bolag.

### KÄLLOR

Vi har intervjuat två kommuner och läst deras årsredovisningar. Det är Stockholms stad som omsätter ca 30 miljarder kronor och har ca 46 000 anställda, samt Uppsala kommun som omsätter 8 miljarder kronor och har ca 13 000 anställda. Dessutom har vi läst forskningsrapporter och deltagit i ett seminarium anordnat av Föreningen Sveriges Kommunalekonomer.

### EN HUVUDSAKLIG ÅRSREDOVISNING ÄVEN OM DET FINNS FLERA

Varje kommun är skyldig att upprätta en årsredovisning. Denna är formellt kommunstyrelsens rapportering till kommunfullmäktige, men den trycks ofta i en större upplaga. Både Stockholm och Uppsala trycker årsredovisningen i minst 3 000 exemplar.

Båda dessa kommuner översätter också årsredovisningen rakt av till engelska. Den trycks då i 800 respektive 500 exemplar.

Många kommuner ger även ut ett separat dokument med nämndernas verksamhetsberättelser. Dessa läggs nämligen ofta inte in i den egentliga årsredovisningen, bland annat därför att den skulle bli alltför omfattande. Även denna trycks ofta i en större upplaga.

Årsredovisningen ska innehålla en sammanlagd redovisning för hela kommunkoncernen, inklusive bolagen. De två kommuner vi har intervjuat ger

dock även ut en särskild årsredovisning som gäller samtliga bolag. Dessutom ger vissa av bolagen även ut sin egen årsredovisning. Verksamheten i ett kommunalt bolag kan alltså presenteras i tre olika årsredovisningar, fast på olika aggregeringsnivå.

Ibland ger kommuner också ut populärversioner av årsredovisningen. I Uppsala skickar man till exempel årligen ut en folder till alla hushåll där bland annat budget och bokslut presenteras. Stockholms stad har dock ingen sådan kortfattad information.

## Syfte och målgrupp

### **SYFTE**

Den kommunala årsredovisningen har rent allmänt två syften. Dels att blicka bakåt, för att ge underlag för ansvarsfrihet. Dels att blicka framåt, som beslutsunderlag inför framtiden.

Visserligen är man skyldig att göra en årsredovisning, men de intervjuade menar att de skulle göra det även om det inte krävdes. Det främsta syftet är att vara en rapportering till KF med fakta om årets verksamhet. Årsredovisningen är då enligt de intervjuade ett underlag inför beslutet om kommande års budget.

### **MÅLGRUPPER**

Kommunfullmäktige är som nämnts den formella målgruppen. De anges också som huvudmottagare av dem vi intervjuat. De som nämns närmast av de intervjuade i båda kommunerna är banker och andra långgivare. Andra målgrupper som nämns är chefer och ekonomiansvariga inom den egna kommunen samt andra kommuner. Även kommunmedborgarna nämns som målgrupp av de intervjuade, dock inte bland de första på listan.

En av de intervjuade säger att de inte anpassar texten för någon särskild målgrupp när de skriver.

### **ANVÄNDNING**

I både Stockholm och Uppsala tas årsredovisningen upp i kommunfullmäktige i samband med den årliga budgetdebatten. Tidigare diskuterades den vid ett separat tillfälle, men det var inte naturligt för politikerna att diskutera ungefär samma typ av frågor vid två tillfällen.

Fokus i kommunfullmäktiges användning i dessa två kommuner ligger betydligt mer på framtiden än på det år som gått. Någon politiker har kommenterat detta

och sagt att man även borde ha någon form av debatt kring ansvaret för det år som gått. ”Varför debatterar vi budgeten i två dagar och årsredovisningen i fem minuter?”

I Stockholms stad påpekar man att årsredovisningen kommer för sent för att kunna vara ett finansiellt beslutsunderlag för politikerna. Därför tar man alltid fram det finansiella utfallet tidigt på året och presenterar det separat.

## Regler och annan påverkan

### REGLER

Det finns en lag om kommunal redovisning sedan 1998. Reglerna som styr årsredovisningen är alltså beslutade av riksdagen. Lagen är starkt influerad av den årsredovisningslag som gäller för näringslivet. För de flesta kommuner har den inte fått så stor påverkan i praktiken, eftersom den mest är en kodifiering av den praxis som redan rådde.

Lagen innehåller nio kapitel:

- 1 kap. Inledande bestämmelser
- 2 kap. Bokföring
- 3 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning
- 4 kap. Förvaltningsberättelse
- 5 kap. Resultaträkning och balansräkning
- 6 kap. Värdering
- 7 kap. Finansieringsanalys
- 8 kap. Sammanställd redovisning
- 9 kap. Delårsrapporter

De finansiella rapporterna regleras detaljerat i lagen, till exempel vilka rapporter som ska finnas, hur de ska ställas upp och vilka värderingsprinciper som ska användas. Förvaltningsberättelsen regleras däremot mer översiktligt. Den närmare utformningen har lämnats till praxisutvecklingen.

Den reglering som finns anger en miniminivå. Det finns alltså inga hinder för att ge mer information i årsredovisningen är vad som krävs.

De intervjuade anser att nivån på lagregleringen är rimlig. Det är naturligt för dem att det ser ut som det gör.

### **NORMGIVANDE ORGAN**

Den finansiella redovisningen påverkas av Rådet för kommunal redovisning, som har funnits sedan 1998. Det är en ideell förening, där medlemmarna är staten, Kommunförbundet och Landstingsförbundet. Rådets syfte är att främja och utveckla god redovisningssed för kommuner. Det gör därför uttolkningar av god redovisningssed och ger ut rekommendationer. I praktiken hänvisar rådet ofta till den redovisningssed som finns i näringslivet, och denna får alltså stor påverkan även på den kommunala redovisningen.

### **ÖVRIG PÅVERKAN**

De intervjuade kommunerna nämner i första hand andra kommuners årsredovisningar som inspirationskälla.

Det finns ett par olika tävlingar för kommunala årsredovisningar som har en viss påverkan. Dels anordnar konsultföretaget Komrev en tävling för alla i hela Sverige, dels har institutet Kommunforskning i Väst, KFi, en årlig tävling för kommuner i Västsverige. Dessa tävlingar påverkar dock i första hand dem som skickar in bidrag och vill vara med och tävla, dvs. de kommuner som redan arbetar aktivt med sina årsredovisningar.

Vid förvaltningshögskolan och KFi i Göteborg sker viss forskning och utvecklingsarbete kring kommunala årsredovisningar. Även detta kan ha en viss påverkan på kommunerna.

De egna politikerna verkar inte påverka årsredovisningen i någon större utsträckning i de kommuner vi intervjuat. Varken avsändaren, kommunstyrelsen, eller mottagaren, kommunfullmäktige, engagerar sig nämnvärt i hur årsredovisningen skrivs. Tjänstemännen vill också hålla det till ett opolitiskt dokument. I Stockholm låter man dock majoritetens uttalade prioriteringar delvis avspeglas i årsredovisningens struktur.

### **REVISION**

Revision utförs av kommunens förtroendevalda revisorer. Dessa är lekmän och i sitt arbete ska de även anlita sakkunniga, dvs. professionella revisorer. De ska pröva om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är riktiga och om den interna kontrollen som nämnderna ansvarar för är tillräcklig. Uppdraget att granska är mer omfattande än i till exempel näringslivet. Utöver en traditionell revision av räkenskaper och intern kontroll ska de även granska verksamheten i förhållande till de politiska besluten.

Enligt de intervjuade i Uppsala kommun kan revisorerna någon gång ha synpunkter på texten i årsredovisningen. Däremot är det ovanligt att de har synpunkter på mer hårda fakta i årsredovisningen, till exempel underlaget till verksamhetsstatistiken.

## Innehåll

### DEN FINANSIELLA RAPPORTERINGEN

Enligt lagen ska årsredovisningen innehålla följande för såväl kommunen som kommunkoncernen:

- Resultaträkning
- Balansräkning
- Finansieringsanalys

Det finns inget formellt krav på ett notavsnitt, men i praktiken behövs det ändå.

Uppställningsformer för resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys följer i stort sett praxis i näringslivet. I resultaträkningen anges dock inte alla kommunens intäkter minus alla kommunens kostnader. I stället är den uppställd för att visa ”verksamhetens nettokostnader” enligt nedanstående uppställning.

+ Verksamhetens intäkter  
– Verksamhetens kostnader  
**= Verksamhetens nettokostnader**  
+ Skatteintäkter  
+ Generella statsbidrag  
m.m.

I resultaträkningen och balansräkningen ska varje post jämföras med föregående år.

I Uppsala jämförs resultaträkningen även med den budget som har antagits av kommunfullmäktige. En budgetjämförelse görs också för nettokostnader per verksamhet.

Den ekonomiska analysen görs normalt inom ramen för förvaltningsberättelsen.

De intervjuade verkar nöjda med den finansiella rapporteringen. Den efterfrågas inte i någon större utsträckning av politikerna, men det tycks vara naturligt att göra dessa rapporter.

### FÖRVALTNINGSBERÄTTELSEN

Enligt lagen ska den kommunala förvaltningsberättelsen innehålla följande:

- En översikt över verksamhetens utveckling
- Sådant som inte redovisas i resultaträkningen eller balansräkningen men som är viktigt, till exempel omvärldsfaktorer
- Händelser av väsentlig betydelse
- Förväntad utveckling, dvs. framtiden
- Personalförhållanden

- Andra förhållanden av betydelse, till exempel prestationer och kvalitet
- En samlad redovisning av investeringar
- Jämförelse mellan utfall och budget
- Uppföljning av kommunfullmäktiges och riksdagens mål för verksamheten
- Vilka åtgärder man kommer att vidta i det fall kommunen uppvisar ett negativt resultat

Som nämnts är förvaltningsberättelsen inte lika detaljreglerad som den finansiella rapporteringen. Den har också en betydligt mer varierande praxis.

Det är dessutom oklart i kommunsektorn vad som egentligen avses med en förvaltningsberättelse. Är det hela textdelen i årsredovisningen, ungefär som resultatredovisningen för de statliga myndigheterna? Eller är det en klart avgränsad del, på samma sätt som i näringslivet? Här varierar praxis. En studie av 45 kommunala årsredovisningar visar att 75 procent av kommunerna markerar vissa delar i årsredovisningen som förvaltningsberättelse.<sup>4</sup> Det kan dock vara ett stort antal kapitel som märks ut på detta sätt, och ibland görs markeringen enbart i innehållsförteckningen. En hel del kommuner märker överhuvudtaget inte ut någon förvaltningsberättelse, utan den får utgöras av hela textdelen.

### VAD INNEHÅLLER ÅRSREDOVISNINGEN I PRAKTIKEN?

Den ovannämnda studien tittade också på vad som ingick i årsredovisningen respektive förvaltningsberättelsen. I tabellen anges dels hur stor andel av kommunerna som hade med ett visst avsnitt i årsredovisningen, dels hur stor andel som hade med avsnittet samt ansåg att det ingick i förvaltningsberättelsen.

Innehåll	Andel i årsred.	Andel i förv.ber.
Sammanfattning	40 %	10 %
Politisk kommentar	98 %	5 %
Allmänna fakta om kommunen	75 %	10 %
Verksamhetsredovisning	100 %	25 %
Omvärldsanalys	70 %	50 %
Personalredovisning	95 %	55 %
Finansiell analys	100 %	80 %
Redovisning av balanskravet	65 %	25 %
Redogör. för god ekon. hushållning	60 %	15 %
Sammanställd koncernredovisning	100 %	60 %
Drift- och investeringsredovisning	100 %	50 %
Finansiella nyckeltal	100 %	40 %
Finansiella rapporter	100 %	40 %
Noter	100 %	40 %

I tabellen ser man tydligt att det finns en relativt stor samstämmighet om vad som ska vara med i årsredovisningen. Man ser också tydligt att begreppet förvaltningsberättelse tolkas på olika sätt. Av de 95 % som har med en personalredovisning anser till exempel 55 % att den ingår i förvaltningsberättelsen, medan 40 % anser att den inte gör det. Det kan också noteras att 40 % av kommunerna anser att även de finansiella rapporterna ingår i förvaltningsberättelsen.

Studien pekar också på några brister där man anser att de kommunala årsredovisningarna kan förbättras:

- Ojämn standard. Vissa kommuner är mycket bra, medan andra är mindre bra på att skriva årsredovisningar.
- Dålig balans mellan olika avsnitt. Vissa kommuner lägger tyngdpunkten på någon viss del. Det är också vanligt att en liten verksamhet får lika stort utrymme som en stor.
- Bristfälliga analysmodeller. Man har ingen ordentlig analysmodell för till exempel den finansiella analysen.
- För mycket nyckeltal, för lite analys. Bara ren faktauppräknings - problemen identifieras inte.

- Dåligt trendperspektiv. Man ser inte trenderna, utan jämförelser görs bara med föregående år.
- Bristande pedagogik. Ofta svårt att förstå sambanden.

#### UPPSALA KOMMUN

Som exempel har Uppsala kommun följande struktur och innehåll i sin årsredovisning:

Politisk kommentar (1 sid)

Omvärldsanalys (3 sid)

Organisationsstruktur (1 sid)

#### FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE:

Kommungemensamma kommentarer till

- Resultat
- Investeringar
- Finansiering

Kortfattade fakta per verksamhet (totalt 20 sid):

- Viktiga händelser
- Mål och måloppfyllelse (endast mål från KF)
- Ekonomiskt utfall (nettokostnad)
- Framtiden

Personal

#### BOKSLUT:

- Resultaträkning, balansräkning, finansieringsanalys och noter för både kommunen och kommunkoncernen
- Revisionsberättelse

Man kan notera att tyngdpunkten ligger på redovisningen per verksamhet. I denna redovisning kopplar man som synes ihop olika aspekter på verksamheten för att ge en helhetsbild, till exempel verksamhet och ekonomi. Man skiljer heller inte på den verksamhet som bedrivs i förvaltningen och den som bedrivs i bolagsform, utan samma typ av verksamhet redovisas på ett ställe. I kommunen har man mycket bra erfarenheter av denna struktur. Den efterfrågades ursprungligen av kommunfullmäktige, för att de skulle få ett bättre grepp om verksamheten.

Man kan också notera att kommunens ledande befattningshavare inte presenteras, vare sig politiker eller tjänstemän.

## Näringslivet

### Bakgrund

När vi tänker på näringslivets årsredovisningar så tänker vi oftast på en färgglad tryckt årsredovisning för ett svenskt börsnoterat bolag. De årsredovisningarna beskriver en hel bolagskoncerns verksamhet, dvs. alla dotter- och intressebolag inom koncernen ingår i årsredovisningen. Dessa publika årsredovisningar är skrivna för ett stort antal olika intressenter.

De börsnoterade företagen i Sverige ger ut årsredovisningar och delårsrapporter. Vissa företag ger även ut separata miljöredovisningar och ibland upprättar man ”kortversioner” av årsredovisningen.

Små och medelstora aktiebolag i näringslivet måste också upprätta årsredovisningar som ska skickas in till Patent- och registreringsverket. Dessa årsredovisningar är ofta mycket enkla och består endast av de minimikrav som lagar och god redovisningssed kräver.

I vår kartläggning har vi endast tittat på de stora publika årsredovisningarna som finns för näringslivet, då vi bedömer att de små bolagens årsredovisningar inte kan bidra så mycket till utvecklingen av statliga myndigheters årsredovisningar.

En årsredovisning ska upprättas för varje räkenskapsår. Den ska läggas fram på den ordinarie bolagsstämman som beslutar om fastställande av årsredovisningen. I årsredovisningen ska styrelsen föreslå hur de fria vinstmedlen/ ansamlad förlust ska disponeras. Vidare ska revisorerna i revisionsberättelsen bland annat uttala sig om ifall de tillstyrker eller avstyrker förslaget till vinstdisposition och om de tillstyrker eller avstyrker ansvarsfrihet för styrelsen.

### KÄLLOR

Vi har intervjuat två stora bolag, Posten AB och SAS AB. Posten-koncernen omsätter 24 miljarder kronor och har ca 42 000 anställda. SAS-koncernen omsätter 51 miljarder kronor och har ca 31 000 anställda.

## Syfte och målgrupp

### **SYFTE**

Årsredovisningar upprättas därför att det är ett lagkrav som finns i bokföringslagens 6 kap 1-2 §§ och i Årsredovisningslagen, där det står vad årsredovisningen måste innehålla, dvs. minimikraven.

Syftet med de publika årsredovisningarna är dock att tillgodose alla intressenter den information de efterfrågar.

Årsredovisningen upprättas också för att det i bolagsordningar står att styrelsen ska föreslå hur bolagets resultat ska disponeras. För att få underlag till detta förslag så måste årets bokföring avslutas i ett årsbokslut med en sammanställning över hur det har gått för bolaget.

För de publika bolagen finns även ett marknadsförings- och informationssyfte med årsredovisningen. Man beskriver sitt bolags verksamhet och hoppas därmed kunna attrahera presumtiva långgivare, kunder, personal m.m.

Årsredovisningen används däremot inte i budget- och affärsplanarbetet utan det är precis tvärtom. Det material som kommer ut av budget- och affärsplanarbetet används som underlag till årsredovisningen.

På Posten menar man att årsredovisningen inte främst ska inrikta sig på att vara ett siffrerapporteringsdokument. Med detta menas att många återrapporteringskrav som Posten har, till exempel till Näringsdepartementet eller långgivare, återrapporteras separat på speciella återrapporteringsblanketter. Att fylla årsredovisningen med alla dessa siffror skulle inte gå att kombinera med att tillgodose så många olika intressenters behov som man gör idag med årsredovisningen.

### **MÅLGRUPP**

Målgruppen för årsredovisningen är i första hand aktieägarna, men även personalen, kunder, leverantörer, långgivare, myndigheter, media och allmänhet ses som intressenter. De intervjuade menar också att det går att tillgodose flera olika intressenter i årsredovisningen. ”Det är inte helt lätt och det handlar om en balansgång men det går!”, anser man till exempel på Posten.

Postens årsredovisning trycks till exempel i 40 000 exemplar. 10 000 skickas till kunderna och till riksdag, näringsdepartementet och finansärer. 10 000 skickas ut till personer/företag som skickar efter ett exemplar. Resterande lager används till studenter, anställda och forskare som efterfrågar årsredovisningar. Utskicken påbörjas först sedan bolagsstämman fastställt årsredovisningen, vilket 2002 var i mitten av april.

SAS årsredovisning trycks i 53 000 exemplar, varav 17 000 på engelska, 14 000 på danska, 8 000 på norska och 14 000 på svenska. De skickas ut till aktieägare,

banker, media, etc och ca 10 000 finns kvar i lager. SAS räknar med att kunna sänka upplagan till ca 40 000 för nästa år. Man tänker fråga alla aktieägare om de vill ha årsredovisningen skickad till sig eller ej.

## Regler och annan påverkan

### REGLER

Regler för hur årsredovisningen ska skrivas finns i Årsredovisningslagen (1995:1633) och i Årsredovisning för kreditinstitut och värdepappersbolag, lag (1995:1559). Dessa regler är relativt detaljerade, särskilt avseende den finansiella redovisningen.

Dessutom står det i årsredovisningslagen att balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Årsredovisningen ska också upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. God redovisningssed innebär bland annat att alla rekommendationer från Redovisningsrådet respektive Bokföringsnämnden måste följas.

### NORMGIVANDE ORGAN

Vad som är god redovisningssed är att följa allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ. Normgivande organ för företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller företag som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse (till exempel Posten) är Redovisningsrådet.

Redovisningsrådets medlemmar utses av styrelsen för Föreningen för utvecklande av god redovisningssed. Denna förenings medlemmar är Föreningen Auktoriserade revisorer, FAR, Stockholms Fondbörs, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund och Sydsvenska Industri- och handelskammaren.

Normgivande organ för övriga företag är Bokföringsnämnden, som är en statlig myndighet.

### PÅVERKAN FRÅN ANDRA AKTÖRER

Börsreglerna styr i stor omfattning vad som skrivs i årsredovisningen. Posten, som är ett helägt statligt bolag, styrs av Näringsdepartementets olika krav på information som ska framgå i årsredovisningen.

Även revisorerna är med och reglerar vad som ska stå i årsredovisningen. SAS är också påverkade av utländska krav genom att man är tvungen att ge ut

årsredovisningen på fyra olika språk. Om årsredovisningen inte upprättas på danska så får SAS till exempel inte vara börsnoterat i Danmark.

Övriga aktörer som är med och påverkar hur årsredovisningen ska skrivas är bland annat media, medarbetare och kunder. Man måste ta hänsyn till dessa intressenters krav på information när årsredovisningen skrivs.

### **TÄVLINGAR**

Det arrangeras olika tävlingar om bästa årsredovisning och dessa tävlingar påverkar också framtagandet av årsredovisningen. SAS har som målsättning att vinna Aktiespararnas tävling om bästa årsredovisning. Posten har tidigare fått pris i en liknande tävling, men har nu tagit ett principbeslut att inte delta i denna typ av tävlingar framöver. Orsaken är att det krävs så mycket information i årsredovisningen för att vinna pris och all denna information vill inte Posten offentliggöra.

De kriterier som tillämpas i Aktiespararnas tävling om bästa årsredovisning framgår i bilaga 2.

## **Innehåll**

### **GENERELLT FÖR NÄRINGSLIVET**

I årsredovisningslagen regleras att en årsredovisning ska bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter, en förvaltningsberättelse och, vad avser stora bolag, även en finansieringsanalys.

Tilläggsupplysningarna bör presenteras som noter till resultat- och balansräkningarna. En uppgift får inte tas in i förvaltningsberättelsen som alternativ till en not. En tilläggsupplysning avser inte alltid en speciell resultat- eller balanspost. Vissa upplysningar är av mer allmän karaktär och vissa avser delkomponenter i mer än en post i resultaträkningen. Årsredovisningens 5:e kapitel med 26 paragrafer reglerar vilka noter som måste finnas och vad som ska stå i dem. I årsredovisningen 2001 har Posten 33 noter och SAS har 40 noter.

Kravet på noter är större i näringslivet än för statliga myndigheter. Till exempel krävs mer upplysningar om personalkostnader i näringslivet. Där ska man i noten ange årets lönekostnader, inklusive sociala kostnader och dessutom särredovisa pensionskostnaderna. Pensionskostnader ska också anges för ledande befattningshavare, medan det för myndigheter endast krävs uppgift om pensionsåtaganden för ledande befattningshavare om de avviker från allmän pensionsplan.

Vid sidan av de obligatoriska uppgifterna innehåller börsbolagens årsredovisningar även ett stort antal sidor som i ord och siffror beskriver verksamheten.

#### **EXEMPLEN POSTEN OCH SAS**

Postens årsredovisning innehåller VD-ord, strategi, inriktning, mål, affärsenheter, medarbetare, miljö, riskhantering & risk management, resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys, noter, revisionsberättelse samt presentation av styrelse och ledning. Tyngdpunkten ligger på VD-ordet och den första delen av årsredovisningen där man beskriver strategisk inriktning och mål samt affärsidé och vision. I ”bakvagnen” väger noterna tyngst.

SAS årsredovisning innehåller VD-ord, kapitalmarknaden, affärsområden, ekonomisk redovisning inkl noter samt miljöredovisning. En entydig tyngdpunkt är svår att finna men för närvarande fokuserar man på beskrivningen av de nya affärsområdena.

Affärsområdena beskrivs mycket noggrant hos SAS, medan Posten har en något översiktligare beskrivning. SAS redovisar, per affärsområde, omsättning och resultat, medelantal anställda och andra intressanta nyckeltal såsom antal flygplan, antal passagerare, antal destinationer, antal dagliga avgångar. Dessutom redogörs för mål, strategier och framtidsutsikter och för det största affärsområdet finns ett medarbetaravsnitt där man beskriver medarbetarpolicy, rekryteringar och uppsägningar, förbättringsåtgärder, redogörelse för medarbetarenkäter över personalens trivsel, arbetsmiljöfrågor och projekt för minskad sjukfrånvaro.

I Posten redovisas, per affärsenhet (affärsområde), omsättning, ett antal olika nyckeltal och en beskrivning av vad affärsenheten svarar för, till exempel vilka tjänster som tillhandahålls. För varje affärsenhet finns också ett avsnitt om framtidssatsningar. Posten har ett eget avsnitt i årsredovisningen om medarbetare där man beskriver medarbetarenkäter, kompetensförsörjning, jämställdhet, hälsofrågor och hur man hanterar övertalighet inom Posten.

Båda bolagen har ett separat miljöavsnitt i årsredovisningen.

I förvaltningsberättelsen eller snarare hela textdelen som ligger före resultat- och balansräkningarna återfinns en hel del siffror. Båda bolagen framhåller att det är viktigt att de siffror som omnämns i textdelen också ska kunna återfinnas i de finansiella delarna

#### **FRAMTIDA UTVECKLING**

Hur kan årsredovisningarna komma att utvecklas i framtiden? Journalister tittar alltid först på noterna till resultat- och balansräkningarna. De nya IAS-reglerna fokuserar också till största delen på noterna. Posten vill därför vidareutveckla layouten och innehållet i noterna. Båda bolagen vill försöka få in ”mjukare”

delar i årsredovisningen som etik och moral. Man vill skriva mer om medarbetarna ur ett socialt och etiskt motiv och vidare ”Vad har vi för värderingar i bolaget?” och ”Vilken mission har bolaget, varför finns bolaget och vad vill man med företaget i stort?”.

Man kan tänka sig tre separata delar av årsredovisningen. En formalia-del med förvaltningsberättelse, resultat- och balansräkningar, kassaflöde och noter. En miljödel och en medarbetardel.

Årsredovisningen kan även förbättras genom att ta in lite mer framåtriktad information för kommande år, menar de intervjuade. Även styrelsens ansvar och arbete bör ges mer utrymme i årsredovisningen. Bolagets samhällsåtagande och ansvar i samhället är också ett område som båda bolagen anser är något som bör belysas och kommenteras i årsredovisningarna framåt.

”Årsredovisningen är kul!”, säger slutligen Eva Aronsson på Posten.

## Den ideella sektorn

### Bakgrund

Inom den ideella sektorn verkar sammanslutningar som har till uppgift att främja medlemmarnas gemensamma ideella strävan och inte att primärt arbeta för deras ekonomiska intressen.

I Sverige finns cirka 150 000 ideella föreningar och verksamhetsstiftelser. Inom den ideella sektorn finns ett stort spektrum av organisationer där storlek och mission varierar kraftigt. Det får konsekvenser på en rad olika områden vad gäller årsredovisningen och dess roll. Från och med 2001 lyder även ideella föreningar under årsredovisningslagen.

De organisationer vi har valt att studera närmare är Cancerfonden och Landorganisationen i Sverige, LO.

Förutom de krav som följer av årsredovisningslagen ger många ideella föreningar även ut andra årliga rapporter. De årliga rapporter som Cancerfonden ger ut är en årsredovisning och en forskningsrapport, ”Forskning nu”, som presenterar all den forskning som Cancerfonden finansierar. Årsredovisning har funnits sedan starten medan forskningsrapporten gavs ut för första gången 1989.

Förutom själva årsredovisningen ger LO ut en verksamhetsberättelse, där även årsredovisningen ingår. Verksamhetsberättelsen är skriven och utformad för att på ett enkelt och överskådligt sätt förmedla vad som hänt under det gångna året.

### KÄLLOR

Texten om ideella organisationer grundar sig på skriftligt material samt tre intervjuer. Två av intervjuerna är gjorda med personer som är med och utarbetar årsredovisningar samt en intervju med en jurymedlem för tävlingen om bästa årsredovisning för ideella organisationer.

### Syfte och målgrupp

Konkurrensen inom den ideella sektorn är omfattande. Alla ideella organisationer vill föra ut sitt budskap och få stöd för detta i form av intresse och kapital. Framför allt gäller det organisationer som är fokuserade på vissa specifika mål där insamling av pengar från allmänheten utgör medlet för att nå

de uppsatta målen. Cancerfonden är en sådan organisation. Storlek och typ av organisation påverkar hur organisationen väljer att utforma och använda sin årsredovisning.

Ett betydelsefullt syfte för ideella föreningar med att ge ut en årsredovisning kan vara att visa på vilket sätt föreningen bidrar till att förbättra tillvaron för givarna/mänskligheten. Ett exempel är att det i Jehovas vittnens årsredovisning framgår hur många biblar man har lyckats distribuera samt antalet nya deltagare vid mötena.

Genom att ideella organisationer ofta har ett uttalat mål med verksamheten som sträcker sig bortom ett vinstintresse får det påverkan på hur årsredovisningen skrivs och utformas. Vanligtvis är man stolt över det man gör och vill påverka andra att delta eller bidra till verksamheten. Årsredovisningen utgör ytterligare en möjlighet att nå ut med organisationens budskap. Årsredovisningens funktion har även ändrats i takt med tiden och fått allt större betydelse.

#### **CANCERFONDEN**

Ett exempel på detta är utvecklingen av Cancerfondens årsredovisning under de senaste tio till femton åren. I slutet av 1980-talet producerade man endast ett s.k. kontorsexemplar vars syfte var att tillfredsställa lagkrav och ge information om den ekonomiska situationen i föreningen. Först 1989 började man ge ut en årlig rapport som beskrev vilka forskningsprojekt som Cancerfonden var med och finansierade. ”Forskning nu”, som rapporten heter, liknar en verksamhetsberättelse. Samtidigt har Cancerfondens årsredovisning förändrats, både vad gäller innehåll och layout. Årsredovisningen har kommit att utgöra en del av varumärket där det främsta syftet är att marknadsföra Cancerfonden till presumtiva givare. Nästa steg i processen är att integrera rapporten ”Forskning nu”, med årsredovisningen.

#### **LO**

De årliga rapporter som Landsorganisationen i Sverige (LO), ger ut bygger på en liknande princip som den som Cancerfonden hittills har använt sig av. Skillnaden är att LO:s årsredovisning fortfarande mer eller mindre är ett kontorsexemplar men där verksamhetsberättelsen är genomarbetad både vad gäller innehåll och layout. LO:s årsredovisning vänder sig i första hand till förbunden och har till syfte att informera om LO-koncernens och moderorganisationens ekonomiska situation. Syftet är av formell karaktär då årsredovisningen inte används aktivt utan endast utgör ett dokument på att ekonomin följer de utsatta ramarna. Den verksamhet som LO bedriver innebär att den ekonomiska utvecklingen i organisationen är relativt stabil och förutsägbar vilket gör att årsredovisningen inte får någon central betydelse. Verksamhetsberättelsen, där även årsredovisningen ingår, har ett mer omfattande syfte. Syftet är att informera de enskilda LO-medlemmarna på ett

lätt och överskådligt sätt om vad som har hänt under året och vad som är på gång inför kommande år.

#### **FLER MÅLGRUPPER**

Andra målgrupper som intresserar sig för årsredovisningar som ges ut av större ideella organisationer är banker, kapitalförvaltare och journalister. Banker och kapitalförvaltare använder sig av årsredovisningen för att bland annat få reda på föreningens ekonomiska situation och risk, för att få information som kan vara värdefull om man vill inleda ett finansiellt samarbete med föreningen.

## **Regler och annan påverkan**

#### **REGLER**

Från och med 2001 lyder även ideella föreningar under årsredovisningslagen. Implementerandet av årsredovisningslagen har inneburit stora förändringar för de mindre ideella föreningarna som innan lagen infördes rapporterat efter eget bevåg. Tidigare var bara de ideella föreningar som bedrev näringsverksamhet skyldiga att upprätta en årsredovisning. Nu omfattas fler föreningar lite beroende på dess storlek och verksamhet. För organisationer som LO och Cancerfonden har övergången inte inneburit några större problem. Däremot har mindre föreningar haft problem att leva upp till de nya kraven.

#### **PÅVERKAN AV ÖVRIGA AKTÖRER**

Förutom det faktum att revisorerna granskar årsredovisningen, påverkar de även innehållet i årsredovisningen. I fallet med Cancerfonden görs den årliga revisionen av KPMG. Där påverkar revisorerna arbetet och innehållet i årsredovisningen, främst genom att de är med från början och kommer med synpunkter. Förvaltningsberättelsen har anpassats för att tillgodose årsredovisningslagen. Generellt följs de nya kraven, enligt Eva Törning som är ledamot i tävlingen för bästa årsredovisningen för ideella organisationer.

#### **TÄVLING OM BÄSTA ÅRSREDOVISNING**

FöreningsSparbanken och PriceWaterhouseCoopers anordnar varje år en tävling för bästa årsredovisning inom den ideella sektorn. Tävlingen påverkar ideella organisationer och deras arbete med årsredovisningarna genom att bidra med bra uppslag på vad som är viktigt att tänka på för att skapa en bra årsredovisning. Bidragen till tävlingen för bästa årsredovisning förväntas att öka i antal, framför allt med tanke på att årsredovisningslagen nyligen infördes för ideella organisationer.

Den ideella organisation som vann priset för bästa årsredovisning var Svenska Byggnadsarbetareförbundet. Motiveringen till bästa årsredovisningen lyder som följer:

”Den enskilde medlemmen i Byggnads som läser årsredovisningen får en klar bild av vad hans fackförbund har gjort för honom. Den är skriven på ett utmärkt språk, särskilt i den inledande översikten. Mål och uppnådda resultat, både positiva och negativa, redovisas på ett tydligt sätt. Texten kompletteras föredömligt av bilder på glada medlemmar och lättbegripliga diagram. Medlemmarnas och de förtroendevaldas betydelse för verksamheten framhålls på ett positivt sätt. Ett antal citat av mer eller mindre kända personer piggar upp årsredovisningen. Årsredovisningen ger också läsare utanför förbundet en god inblick i Byggnads historia och aktuella verksamhet.”

Urvalsprocessen avser en helhetsbedömning av årsredovisningen/årsboks lutet inklusive den verksamhetsberättelse som ofta, vid sidan av förvaltningsberättelsen, avges i samma trycksak. Kriterierna för bästa årsredovisning återfinns i bilaga 2.

## Innehåll

Eftersom ideella organisationer är så olika till sitt syfte och sin karaktär är det svårt att hitta några gemensamma drag för årsredovisningarnas innehåll, mer än vad som krävs enligt Årsredovisningslagen (se avsnittet om näringslivet).

En generell trend är dock att man lägger ner mer arbete och kraft på att texterna ska vara intresseväckande och lättlästa samtidigt som layouten blivit mer tilltalande.

### **CANCERFONDEN**

Cancerfondens årsredovisning innehåller en förvaltningsberättelse och finansiella dokument såsom resultaträkning, balansräkning och kassaflödesanalys. I årsredovisningen ingår även en verksamhetsberättelse som är indelad i fyra områden: forskning och utveckling, internationellt samarbete, information och prevention samt information om insamlingsverksamheten. Vidare finns i bilagor bland annat uppgifter om vilka projekt som erhåller forskningspengar från Cancerfonden, information om organisationen m.m. Texterna är företrädesvis journalistiska som en följd av att det är en journalist som sammanställer och bearbetar texterna som olika personer på Cancerfondens kansli har skrivit.

Rapporten ”Forskning nu” ges ut varje år och är en kompletterande skrift till

årsredovisningen. I rapporten beskrivs de forskningsprojekt som Cancerfonden finansierar på överskådligt sätt. Skriften innehåller även populärvetenskapliga artiklar, vilka uppskattas av läsarna. Som nämnts tidigare kommer "Forskning nu" att integreras i årsredovisningen för att ytterligare stärka årsredovisningens roll. Utformningen på kommande årsredovisning är tänkt att följa mönstret som återfinns i telefonkatalogen, det vill säga man underlättar för läsaren genom att införa ett system där sidkanterna har olika färger för respektive verksamhetsområde som beskrivs.

## **LO**

LO:s årsredovisning innehåller en kortfattad förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys, noter samt en revisionsberättelse. Årsredovisningen omfattar både moderbolaget och LO-koncernen.

Verksamhetsberättelsen, där även årsredovisningen ingår, inleds med en kort sammanfattning av verksamhetsåret och styrelsens mål. I kapitlet styrelsens mål presenteras aktuella ämnen som behandlar det gångna året och framtiden. Olika LO-medlemmar och LO-personal återger sin syn på det fackliga arbetet.

## **FRAMTIDA UTVECKLING**

Av tävlingen för bästa årsredovisning för ideella organisationer framgick att kopplingen mellan organisationens/verksamhetens syfte och vad det kostar att uppnå detta syfte är ett område som behöver utvecklas. I en bra årsredovisning bör det gå att mäta och kontrollera att organisationen uppnår de uppsatta målen för verksamheten. Detsamma gäller även kopplingarna mellan verksamhetsberättelsen och de finansiella dokumenten. Vidare kunde konstateras att det i de flesta fall saknas en beskrivning över föreningarnas placeringstrategi i aktier, vilket efterfrågas av finansmarknaden. Ytterligare aspekter som ideella organisationer bör förbättra är att undersöka vilken målgrupp som man bör vända sig till och varför.

## Statsförvaltningen i Norge

### Bakgrund

Den norska statsförvaltningen påminner om den svenska, med begränsade departement och relativt självständiga myndigheter. Myndigheterna anges dock vara närmare knutna till den politiska makten än i Sverige. Man tillämpar också ministerstyre, och varje minister har ett uttalat ansvar för all verksamhet som hör till hans eller hennes departement. Regeringen som kollektiv är svagare än i Sverige, och tar formellt enbart beslut genom kungen. Det innebär bland annat en större grad av sektorsuppdelning av förvaltningen.

Mål- och resultatstyrning tillämpas på ungefär samma sätt som i Sverige. Myndigheterna får årliga s.k. *tildelingsbrev* med mål och återrapporteringskrav samt anslagstilldelning, vilket motsvarar de svenska regleringsbrev.

### KÄLLOR

Vi har intervjuat tre myndigheter som exempel: Arbetstilsynet som är en medelstor anslagsfinansierad myndighet, Post- og teletilsynet som är en medelstor avgiftsfinansierad myndighet och Norsk språkråd som är en liten anslagsfinansierad myndighet. Vi har också intervjuat representanter för Finansdepartementet och Statskonsult. Dessutom har vi läst regler och rapporter från Finansdepartementet och Statskonsult.

### TVÅ TYPER AV ÅRSREDOVISNINGAR

Alla myndigheter skriver en obligatorisk *årsrapport* ("årsredovisning") till departementet som innehåller en återrapportering på tildelingsbrevet.

De flesta större myndigheter ger också ut en *årsmelding* ("årsberättelse") som är helt frivillig, och som mer påminner om ett företags årsredovisning.

En studie som Statskonsult gjort visade att ungefär hälften av myndigheterna ger ut både en årsrapport och en årsmelding.<sup>5</sup> Av de tre myndigheter vi har studerat ger samtliga ut båda typerna av årsredovisningar. Begreppen används dock inte på ett entydigt sätt. I två av de tre myndigheterna kallar man båda dokumenten för "Årsrapport". Vilket av dem man menar anser man framgår av sammanhanget. Vi kallar dock genomgående de publika rapporterna för *årsmelding* för att kunna skilja dem åt i denna text.

En av de studerade myndigheterna har någon gång översatt sin årsredovisning till engelska, men inte det senaste året. Post- og teletilsynet ger även ut offentliga rapporter avseende telestatistik och marknadsanalys. Vissa andra

myndigheter ger också ut årsböcker, till exempel om tillståndet inom myndighetens område.

## Syfte och målgrupp

### MÅLGRUPPER

*Årsrapporter* har en väldefinierad målgrupp: fackdepartementet. Dessutom vidarebefordrar departementet årsrapporten till Stortinget. Stortinget avsätter sedan en hel dag för att gå igenom myndigheternas årsrapporter. Man förväntar sig dock inte att någon annan ska vilja läsa dem, och man talar knappt om att de finns. På de myndigheter som kallar båda typerna av årsredovisning för ”årsrapport” skickar man vid en förfrågan den variant som man anser är lämplig, dvs. den publika årsrapporten, årsmeldningen, om mottagaren inte är departementet. På Finansdepartementet framfördes åsikten att årsrapporten bör uppfattas som internt arbetsmaterial, och att det därför är tveksamt om det är en offentlig handling. Vissa delar av en årsrapport kan också vara markerade med att de inte är offentliga.

*Årsmeldingar* är däremot riktade till alla utom departementet. Övriga intressenter kan vara sådana som myndigheten har kontakter med, till exempel arbetsgivare, forskningsinstitutioner, skolor och allmänheten. En myndighet sade dock att även deras departement läste årsmeldingen med stort intresse och tyckte att den var bra. De ansåg alltså att de hade nytta även av en mer allmän verksamhetsberättelse.

De tre myndigheter som vi har studerat har relativt stora upplagor på sina årsmeldingar, mellan 2 500 och 3 000 exemplar. De räknar alltså med att sprida den till ett stort antal intressenter.

### SYFTE OCH ANVÄNDNING

*Årsrapporten* har ett bestämt syfte – att utgöra underlag för departementets beslut, och att alltså ha en bestämd roll i styrningsprocessen. De är tänkta att utgöra underlag för såväl ansvarsutkrävande som beslut om framtiden.

Hur används årsrapporterna? Uppfylls ovanstående syfte? Ja, såtillvida att de har en roll i dialogen mellan myndigheter och departement. Denna dialog är formellt reglerad, och ett möte på våren ska behandla bland annat årsrapporten. Med på mötet är normalt någon hög tjänsteman på departementet, men inte ministern.

Det är däremot tveksamt om årsrapporterna fungerar som underlag för beslut om framtiden. ”*Resultatrapporter fra virksomhetene er langt mindre viktige for prioritering enn tildelingsbrevene, og minst viktig for prioritering er årsrapporten*”, menar Finansdepartementet i en rapport.<sup>6</sup> Statskonsult anser

också att årsrapporterna har brister som beslutsunderlag. Särskilt betonar man bristen på sammankoppling av de olika aspekter på verksamheten som redovisas: ”Vi har ikke sett noen gode eksempler på rapporter som har satt mål, resurssituasjon, gjennomførte aktiviteter og oppnådde reultater i ett sammenhang”.

Årsmeldingen har mer syftet att ge allmän information om verksamheten till olika intressenter. Hur den används finns dock ingen information om, enligt de intervjuade.

## Regler och annan påverkan

### REGLER

Det norska regelverket avser enbart *årsrapporten* till departementet. Den publika *årsmelding* som ges ut av många myndigheter är helt oreglerad. Där har alltså myndigheten full frihet att bestämma vad som ska skrivas.

Norge har ett *Økonomireglement for staten*, beslutat av ”Kongen i statsråd”. Det är ett samlat regelverk för såväl finansiell styrning som resultatstyrning. Till det formella reglementet finns dessutom *kommentarer* och *funksjonelle krav*. Dessa fastställs av Finansdepartementet och innehåller mer detaljerade upplysningar och föreskrifter. Regelverket avser hela styrningskedjan, från utarbetande av förslag till statsbudget och departementens styrning av myndigheterna till myndigheternas interna styrning och kontroll.

Vad avser årsrapporten är reglerna kortfattade, både avseende resultatrapportering och finansiell rapportering. I *funksjonelle krav* hänvisas i stor utsträckning till kraven i *tildelingsbrevet*. Några detaljerade regler om den finansiella rapporteringen i årsrapporten finns inte i regelverket.

Erfarenheterna av regelverket är något blandade. Vissa av reglerna följs idag dåligt av myndigheterna. Ibland är det också oklart vilka av Finansdepartementets *funksjonelle krav* som måste följas, och vilka myndigheten får avvika från. En översyn av regelverket kommer därför att göras av Finansdepartementet under 2003, och en princip vid revideringen är att reglementet enbart ska innehålla ”skall-krav”. Det nya regelverket planeras träda i kraft i januari 2004.

### TILDELINGSBREVET

*Tildelingsbrevet* är alltså det som i huvudsak ska styra innehållet i årsrapporten. En studie som Statskonsult gjort av 24 myndigheter visade att de flesta tildelingsbrev, dock inte alla, innehåller mål och resultatkrav för verksamheten, medan resultatindikatorer är mer ovanliga.<sup>7</sup>

De tre tildelingsbrev som vi har studerat är sinsemellan ganska olika. Gemensamt är bland annat att de innehåller beviljade resurser samt vissa mål för verksamheten. Dessa mål är dock av olika karaktär. Vissa mål är övergripande, medan andra är konkreta. Vissa mål rör verksamheten, medan andra rör myndighetens interna arbete. Ett av tildelingsbreven innehåller specificerade resultatindikatorer, dvs. kvantitativa mått som ska följas upp, medan de övriga två inte gör det. Strukturen, layouten och omfånget på tildelingsbreven varierar också. Ibland upprepas Finansdepartementets funktionskrav i tildelingsbrevet. Sammanfattningsvis kan alltså konstateras att tildelingsbrevens krav är mycket varierande, beroende på vilken myndighet det avser.

Följer då myndigheterna tildelingsbrevets krav när de gör sin årsrapport? Ja, till stor del, men inte helt. Statskonsults studie visar att åtminstone två tredjedelar av myndigheterna rapporterar enligt mål och resultatkrav i tildelingsbrevet. Så många som 40 procent presenterar även sådan information som inte begärts i tildelingsbrevet. Årsrapporten används alltså i praktiken även för andra syften än att svara på tildelingsbrevet.

#### **TÄVLINGAR**

Det finns åtminstone en tävling för årsredovisningar i offentlig sektor. Det är Farmandpriset som ges ut av tidskriften *Økonomisk Rapport*. Tävligen avser de publika *årsmeldingarna*, och den som vill delta skickar själv in sin årsredovisning.

Vi vet inte hur många myndigheter som deltar i tävlingen. Av de studerade myndigheterna har Post- og teletilsynet deltagit i tävlingen ett par gånger. För två år sedan påverkade tävlingen i hög utsträckning deras årsredovisning, och de vann tredje pris i Farmandtävlingen för årsmeldingen 2000. Sedan dess har de dock beslutat sig för att koncentrera sig på det budskap de vill föra ut, och inte på kraven i tävlingen.

#### **REVISION**

Bokföringen revideras varje år, däremot inte årsrapporten. Den sänds visserligen till *Riksrevisjonen*, men enbart för kännedom. Revisionen har därför mycket liten påverkan på årsrapporternas innehåll. Myndigheternas årsmeldingar revideras inte heller.

## **Innehåll och struktur**

#### **ÅRSRAPPORTER**

Enligt regelverkets *funktionskrav* ska årsrapporten bland annat innehålla:

- Finansiellt utfall i enlighet med rapporteringen till den centrala statsredovisningen.
- Förklaring till avvikelser mellan det finansiella utfallet och tildelingsbrevet.
- Resultat enligt krav i tildelingsbrevet.
- Måluppfyllelse och utveckling på strategiska områden enligt tildelingsbrevet.

Någon empirisk studie av vad samtliga myndigheters årsrapporter faktiskt innehåller har inte gjorts. Statskonsult har dock gjort en studie av 24 årsrapporter som ligger till grund för detta avsnitt.<sup>8</sup>

Myndigheternas årsrapporter till departementen har ett mycket varierande innehåll. Detta beror delvis på att de syftar till att svara på tildelingsbreven, och att dessa ser mycket olika ut. Delvis beror det också på att långt ifrån alla myndigheter rapporterar det som de ska göra enligt tildelingsbreven. Det finns dock vissa generella drag som redovisas nedan.

Även årsrapporternas struktur varierar. Den verkar bero på varje myndighets ”traditioner och preferenser”.

#### *Finansiell rapportering*

En del myndigheter har inte alls någon finansiell rapportering i årsrapporten, utan den sker separat. Hos de myndigheter som har en finansiell rapportering utgör den bara en liten del av årsrapporten.

Något fullständigt bokslut med resultat- och balansräkning presenteras inte, utan det är en förenklad redovisning efter kassamässiga principer. Det finns dock en budget för inkomster och utgifter som är fastställd av departementet, och en jämförelse ska göras mellan utfall och denna budget.

#### *Övrig rapportering*

Endast 60 procent av de studerade myndigheterna hade en fullständig rapportering mot tildelingsbrevets mål och resultatkrav. Minst 40 procent rapporterade även sådant som inte efterfrågats i tildelingsbrevet. Det var inte ovanligt med mer allmänna verksamhetsbeskrivningar även i årsrapporten.

Några iakttagelser från studien:

- Årsrapporterna innehåller inget förord.
- Det är vanligare att redovisa aktiviteter än prestationer och effekter.
- Interna förhållanden redovisas av nästan alla, och detta efterfrågas också av departementen.
- Redovisning av effekter är sällsynt, trots att det egentligen krävs enligt regelverket.
- Det sker mest ren uppföljning, medan analyser av resultatet är mer sällsynt.

- Analyser av måluppfyllelsen är bristfälliga.
- Det är sällsynt att koppla resultatet till resurserna.
- Det är sällsynt med omvärldsanalyser och med att sätta in resultatet i ett större sammanhang.
- Resultaten relateras i viss utsträckning till framtiden.
- Jämförelser är sällsynta. Två tredjedelar av årsrapporterna har åtminstone någon tidsserie. En tredjedel av årsrapporterna innehåller inga tidsserier alls. Andra typer av jämförelser, till exempel med andra organisationer eller med olika normer, är mycket ovanliga.

### ÅRSMELDINGAR

Någon översikt av årsmeldingarnas innehåll har vi inte funnit. Vi kan därför enbart redogöra för innehållet i de tre årsmeldingar som vi har studerat.

På samma sätt som årsrapporterna är olika skiljer sig också dessa årsmeldingar åt mycket. Alla tre har olika karaktär. En gemensam nämnare är dock att ekonomin spelar en undanskymd roll i rapporterna. Den finansiella rapporteringen upptar endast en eller två sidor. Inkomster och utgifter redovisas enligt kontantprincipen, och någon balansräkning presenteras inte. Det är också ovanligt att verksamhetens resultat kopplas till resursinsatsen, till exempel kostnader för olika prestationer eller verksamheter.

En annan sak de har gemensamt är att det är mycket sparsamt med bedömningar och jämförelser, till exempel med konkreta mål, över tiden eller med andra organisationer. För en utomstående läsare är det därför svårt att bedöma hur väl myndigheten har lyckats med sin uppgift.

#### *Norsk språkråd*

Norsk språkråd är som nämnts en mycket liten myndighet, men har ändå en årsmelding på ca 60 sidor. Strukturen följer verksamheten med ett kapitel för varje typ av verksamhet. Redovisningen är en detaljerad och fullständig genomgång av hela årets verksamhet med betoning på aktiviteter och prestationer. Den förefaller vara uppriktig i den bemärkelsen att man ibland skriver att man inte lyckats med vissa saker.

Intressant är att årsmeldingen dessutom är ett forum för att meddela sig till omvärlden i sakfrågor. Det finns flera avsnitt som behandlar rena språkfrågor, till exempel hur vissa ord bör stavas.

Den finansiella rapporteringen görs på knappt en sida. Den består av en tabell med inkomster och utgifter, vardera uppdelad på två poster. Årets utfall jämförs med årets budget, men inga jämförelser görs med tidigare år.

Vad finns då inte i rapporten? Till exempel görs ingen uppföljning gentemot departementets mål med verksamheten. Inte heller görs några utblickar mot

omvärlden eller framtiden. Myndighetsinterna frågor behandlas också mycket kortfattat.

Såväl text som layout görs inom myndigheten. Formen är enkel utan foton eller andra bilder. Årsmeldingen är tryckt i svartvitt i A5-format på vanligt kopieringspapper.

#### *Arbetsstilsynet*

Arbetsstilsynets årsmelding är på ca 40 sidor. Rapporten är till stor del strukturerad efter de mål som gäller för verksamheten. Innehållet består till stor del av tillståndet på området samt myndighetens aktiviteter och prestationer. Arbetsstilsynet verkar ha ambitionen att redovisa all sin verksamhet i årsmeldingen. Även en hel del myndighetsintern verksamhet redovisas.

Den finansiella rapporteringen består av en tabell med utgifterna uppdelade på fyra delposter samt totala inkomster. Såväl utfall som budget anges för de senaste fem åren. Dessutom görs en kortfattad verbal kommentar till det ekonomiska utfallet.

Texten skrivs inom myndigheten, men layouten görs av en extern firma. Den grafiska formen är genomarbetad med bland annat foton och tabeller. Årsmeldingen är tryckt i fyrfärg på glansigt papper.

#### *Post- og teletilsynet*

Post- og teletilsynets årsmelding är på ca 30 sidor. Rapporten är till stor del strukturerad efter de olika marknader som Post- og teletilsynet ska övervaka. Den är översiktlig och kortfattad till sin karaktär. Myndigheten verkar inte ha ambitionen att redovisa alla sina aktiviteter och prestationer i rapporten. I stället väljer man ut några viktiga områden och skriver om dessa. Man redogör till exempel för viktiga händelser på respektive marknad, samt något om vad myndigheten har gjort.

I den finansiella rapporteringen redovisas inkomster och utgifter uppdelat på några delposter vardera. Årets utfall jämförs med årets budget samt med utfallet de två föregående åren. Dessutom anges ett antal noter.

Såväl text som layout görs av en utomstående firma. Texten är lättläst och den grafiska formen är genomarbetad med bland annat foton och tabeller. Årsmeldingen är tryckt i fyrfärg på glansigt papper.

## Statsförvaltningen i Danmark

### Bakgrund

I Danmark startades 1995 en försöksverksamhet med årsredovisning, *virksomhedsregnskab*, för 13 myndigheter. Året därpå infördes en reglering som innebar att antalet myndigheter som skulle göra en årsredovisning utvidgades till 69 stycken.

Enligt nuvarande ordning lämnar alla myndigheter som har anslag över 25 miljoner DKK en årsredovisning. Det motsvarar cirka 165 myndighet av totalt drygt 200.

### ÅRSREDOVISNINGEN FÖRÄNDRAS

Den statliga Økonomistyrelsen har gjort utvärderingar av myndigheternas årsredovisningar. Enligt dessa har många årsredovisningar blivit för omfattningsrika och resursåtgången vid utarbetandet har blivit för stor. Årsredovisningarna har vidare i hög grad varit av beskrivande karaktär och har saknat analyser. En förklaring till detta är att myndigheterna med årsredovisningarna har försökt att tillgodose många olika intressenters behov av information.

År 2000 tog därför Økonomistyrelsen initiativ till förändring av årsredovisningsregleringen. De utarbetade ett förslag som var mer fokuserat på mål- och resultatstyrning och som byggde på balanced scorecard-modellen. Bland annat skulle resultatanalysen få större tyngd och analysen utgå från ett mer strategiskt tänkande. Förslaget som lämnades av finansministern till finansutskottet för beslut ledde till diskussioner i utskottet och en rad kritiska frågor ställdes till finansministern, vilket slutade med att ministern tog tillbaka förslaget. Motivet till att finansutskottet inte ville godkänna förslaget var att de tyckte det var för mycket byråkrati och innebar för stort arbete för myndigheterna.

Hösten 2002 presenterade finansministern ännu ett förslag till reglering av årsredovisningarna, vilket var på remiss till ministerierna och godkändes av Folketinget i december 2002. Den nya regleringen av årsredovisningarna är obligatorisk för redovisningen fr.o.m. 2003 års räkenskapsår, och är frivillig för redovisningen av 2002.

Det nya förslaget förväntas ge årsredovisningar som är

- enklare och mindre byråkratiska,
- kortare, mer redovisningsorienterade och nära kopplade till mål- och resultatstyrning samt

- uppbyggda efter en struktur där rapporteringen framträder mer fokuserat och analyserande med hänsyn till uppnådda resultat och resursförbrukning.

Sammanfattningsvis kan de största förändringarna mot nuvarande ordning beskrivas med att årsredovisningen framöver ska vara enklare, kortare och mer fokuserad än med nuvarande ordning. Namnet ändras från *virksomhedsregnskab* till *årsrapport* och målgrupperna begränsas till fackdepartement, Rigsrevisionen och Finansdepartementet. Därutöver skickas den till Folketingets finansutskott för information. Rapportering sker endast på externt satta mål och antalet minimikrav minskas. Årsredovisningens sidantal förväntas därmed halveras till max 10-15 sidor. Övrig information som myndigheten vill rapportera får göras i en separat rapport, *årsberetning*, eller på annat sätt, till exempel via hemsidan.

På Sundhedsstyrelsen tror de att den nya ordningen kommer att innebära en resursmässig lättnad samtidigt som det blir en nedprioritering av årsredovisningsarbetet. De tycker att det är bra med förenklingar, men tycker samtidigt att lite av mål- och resultatstyrningstanken försvinner, framför allt i jämförelse med det förslag som presenterades år 2000. Risken de ser är att det blir olika kvalitet på årsredovisningarna beroende på respektive fackdepartements styrning.

#### ÖVRIG ÅRLIG RAPPORTERING

Eftersom årsredovisningens innehåll och målgrupp begränsas av den kommande regleringen av årsredovisningarna förväntas många myndigheter ge ut ytterligare en rapport för att ge en bredare bild av verksamheten och för att informera andra målgrupper, till exempel samarbetspartners, medarbetare och intresseorganisationer. Några myndigheter utarbetar en liknande rapport redan idag. Den rapporten kommer att kallas för *årsberetning* och kommer inte att regleras eller revideras. Andra myndigheter kommer i stället att utnyttja sin hemsida bättre för information om verksamheten.

Ett exempel på detta är Sundhedsstyrelsen. Efter att den nya ordningen har trätt i kraft kan det bli aktuellt för dem att även göra en särskild *årsberetning* som en del av deras kommunikationsstrategi. Eftersom deras verksamhet är politiskt het kan det vara intressant att informera till exempel sjukvårdspersonal och allmänhet om sjukvården.

Vissa myndigheter, till exempel Søfartsstyrelsen, gör frivilligt eller efter särskilt krav från sitt fackdepartement s.k. *virde-regnskaber*, en redovisning av de anställdas kompetens, s.k. knowledge management. Denna redovisning var tidigare en del av årsredovisningen men lämnas numera separat.

Finansiella uppföljningar lämnas av myndigheterna till respektive fackdepartement tre gånger per år.

## KÄLLOR

Materialet i detta kapitel bygger på intervjuer och skriftligt material från Skatteministeriet, Sundhedsstyrelsen, Søfartsstyrelsen och Økonomistyrelsen.

Skatteministeriet ansvarar för styrningen av två myndigheter, Toldskatt och Landsskatteretten. Toldskatt är en stor myndighet med 5500 anställda och regional verksamhet på 29 orter, medan Landsskatteretten är en mindre myndighet med cirka 85 anställda.

Sundhedsstyrelsen är en myndighet med ca 260 anställda uppdelade på 5-6 självständiga verksamheter, varav en med eget resultatkontrakt. Ytterligare en myndighetsintervju gjordes med Søfartsstyrelsen som är en myndighet med ca 250 anställda fördelade på både en central och en regional organisation.

Den fjärde intervjun gjordes på Økonomistyrelsen som är en myndighet under Finansdepartementet som bland annat bedriver utvecklingsarbete om årsredovisningar. De har varit med om att ta fram förslaget till ett nytt regelverk samt ger ut en handledning till hur myndigheterna bör skriva sina årsredovisningar.

## Syfte och målgrupp

De nuvarande målgrupperna för myndigheternas årsredovisningar är respektive fackdepartement, Finansdepartementet, Rigsrevisionen, Finansutskottet i Folketinget och allmänheten.

Ett problem med nuvarande ordning är att målgrupperna inte är så tydligt formulerade. Det finns många intressenter med olika krav som kan vara svåra att förena i en och samma rapport, varför innehållet har blivit mycket omfattande. Många årsredovisningar är stora och svåröverskådliga totalredovisningar.

Syftet med den nya regleringen är därför att enbart rapportera tillbaka externa krav från framför allt resultatkontraktet. De primära målgrupperna för årsrapporten blir således enbart fackdepartementet, Finansdepartementet och Rigsrevisionen. Det är också endast dessa som kan ställa krav på myndigheternas återrapportering enligt den nya regleringen. Folketingets finansutskott kommer att få årsredovisningen som information, men är inte längre någon primär mottagare. För att uppfylla övriga målgruppers krav och förväntningar på information kommer rapportering att ske på annat sätt, till exempel via en *årsberetning* eller via myndighetens hemsida.

## NÅGRA EXEMPEL PÅ HUR ÅRSREDOVISNINGARNA ANVÄNDS

På Skattedepartementet används årsredovisningarna löpande som en informationsbas/uppslagsverk.

Søfartsstyrelsen använder internt årsredovisningen främst som ett uppslagsverk. Arbetet med åiterrapportering har lett fram till ett väl fungerande och detaljerat system för information och statistik om verksamheten. Utifrån detta system gör de månatliga uppföljningar av verksamheten som de anser viktigare och intressantare än årsredovisningen, som de betraktar som ”arkeologiskt material”. De ser årsredovisningen snarast som ett pliktarbete som inte betyder så mycket längre och som inte har någon styrningsmässig roll. Månatliga uppföljningar är betydligt starkare ur styrningssynpunkt, uppger de.

På Sundhedsstyrelsen ser de inte någon större användning av årsredovisningen internt. Däremot anser de att processen att ta fram den har varit positiv då den gett ett helhetstänkande inom organisationen.

## Regler och annan påverkan

### REGLER

Danmark har ingen särskild lag om statsbudgeten. Istället har budgetförslaget i sig karaktären av en lag som gäller under ett år, den s.k. *finansloven*. I grundlagen finns regler om statsbudgeten men inga särskilda krav på årsredovisningen.

Varje år överlämnar regeringen, förutom finansloven, omkring 350 s.k. *aktstykker* till Folketinget för behandling i finansutskottet. Aktstykker innehåller vanligtvis myndigheternas löpande äskanden av ytterligare medel utöver dem de fått i finansloven. Aktstykker kan också användas för att informera Folketinget om ett visst område som anses särskilt viktigt, till exempel de faktiska förhållandena i en verksamhet som går dåligt.

Då regeringen införde årsredovisningar blev det gjort via ett aktstykke. I detta beskrivs på ca fem sidor övergripande vad det är som ska åiterrapporteras i årsredovisningarna, huvudsakligen genom att lista ett antal minimikrav.

Ovanstående gäller även med de nya reglerna för årsredovisningen. Förutom inledande texter om de övergripande principerna för årsredovisningarna regleras innehållet genom en listning av de olika avsnitt som årsredovisningen förväntas innehålla, med åtföljande korta texter om vad som avses.

I det nya aktstykket, med ny reglering av årsredovisningarna, som har beslutats av Folketinget kommer samtidigt en ändring att ske så att innehållet i årsredovisningarna framöver kommer att regleras via *regnskabsbekendtgørelsen* där även allt annat kopplat till redovisning regleras. Regnskabsbekendtgørelsen ger ramverket för all redovisning, men är idag mycket brett formulerad.

## **ÖVRIG PÅVERKAN FRÅN ØKONOMISTYRELSEN OCH FINANSDEPARTEMENTET**

Økonomistyrelsen har givit ut en omfattande och relativt detaljerad vägledning på 70 sidor som till stor del påverkar myndigheternas årsredovisningar. Vägledningen kan ses som ett förtydligande och en vidareutveckling av det som regleras genom aktstycket och ger många exempel på hur redovisningen kan göras. Det förefaller som att flertalet myndigheter följer vägledningen vid utarbetandet av årsredovisningarna. Under ett par år, 1999 och 2000, gjorde Økonomistyrelsen även en ranking av myndigheternas årsredovisningar utifrån egna fastställda kriterier.

Den nya ordningen gäller fullt ut fr.o.m. årsredovisningarna för räkenskapsåret 2003. Men de som önskar kan tillämpa ordningen även för 2002 års redovisning. En ny vägledning, dock ej så omfattande, relaterad till den nya regleringen av årsredovisningarna ges ut av Økonomistyrelsen i början av år 2003.

Enligt den nya ordningen är det Finansdepartementet som bestämmer ramarna för innehållet. Det innebär bland annat att fackdepartementens resultatkontrakt med myndigheterna är tongivande för vad som ska återrapporteras i årsredovisningen. Fackdepartementet och även Rigsrevisionen kan dock även ställa särskilda krav, vilka då redovisas i bilagor. Möjligen påverkar Rigsrevisionen årsredovisningarnas innehåll redan idag, även om ingen myndighet som vi träffar uttryckligen säger så. Rigsrevisionen ställer dock upp vissa krav eller kriterier för en bra årsredovisning som de granskar utifrån.

Resultatkontrakten står således i fokus för återrapporteringen. Det gäller både i nuvarande ordning och framförallt i den kommande nya ordningen. Resultatkontrakten undertecknas av ministern eller departementschefen och chefen för myndigheten. Finansdepartementets roll omfattar systemansvaret och Økonomistyrelsen agerar rådgivare. Många kontrakt avser en fyraårsperiod men revideras årligen. Vanligtvis rymmer kontrakten mål och resultatkrav för de strategiskt viktigaste delarna av verksamheten samt krav på återrapportering. Det finns inga krav eller regler för när resultatkontrakt ska användas och hur de ska utformas, utan det beslutas av fackdepartementen. För ytterligare bakgrundsinformation om resultatkontrakten hänvisas till rapporten "Resultatkontrakt?" (ESV 2001:19). Eftersom kontrakten blir än mer centrala i den nya ordningen pågår nu ett utvecklingsarbete på Økonomistyrelsen för att förbättra och utveckla innehållet i resultatkontrakten.

## **REVISION**

Revision görs av Rigsrevisionen som är organisatoriskt underställd Folketinget och vars verksamhet regleras i en särskild lag. Rigsrevisionen gör varje år i samband med revisionen av statsredovisningen en fördjupad granskning av ett urval av myndigheters årsredovisningar, ca en fjärdedel. De har då egna kriterier på fem olika områden. Myndigheterna vet inte på förhand vilka som kommer att väljas ut, men att de i genomsnitt blir reviderade vart fjärde år. Efter

varje granskning skrivs en sammanfattande värdering där någon av fyra betygsnivåer ges för vart och ett av de fem områdena. Värderingen, som även skickas till fackdepartementet, innehåller även några korta skriftliga kommentarer om vad som betraktas som särskilt positivt respektive vilka förbättringsmöjligheter som finns till kommande årsredovisning.

#### **FACKDEPARTEMENTENS PÅVERKAN**

Som nämnts är myndigheternas resultatkontrakt centrala, vilket innebär att fackdepartementen den vägen påverkar innehållet i årsredovisningarna. Även vid utformningen av årsredovisningarna kan dock fackdepartementet spela en viss roll.

Myndigheterna gör sina årsredovisningar själva, men i många fall i samarbete med sitt departement. Hur involverade departementen är i myndigheternas årsredovisningsarbete är starkt varierande, men i stort läser samtliga departement de olika utkasterna till årsredovisning innan de lämnas in. Det kan ses som en kvalitetssäkring samt ett sätt att försäkra sig om att den information som lämnas in är relevant och förståelig. En del departement, särskilt de med många myndigheter, kommer oftast in först i avslutningsprocessen, och de läser då utkast först när det närmar sig en färdig årsredovisning.

Controllern på Skatteministeriet är dock starkt involverad genom hela processen från december till april. Hon är till exempel med i de projektgrupper på respektive myndighet som de styr och följer och påverkar deras årsredovisningsarbete. Genom att de är med i utformningen av myndighetens årsredovisning ger det mycket god insikt om verksamheten.

Søfartsstyrelsen agerar till stor del självständigt och har stor egen makt, till exempel skriver de i praktiken sitt resultatkontrakt med fackdepartementet. Departementet styr på tillit istället för på kontroll och blir därigenom, enligt intervjupersonerna, mer och mer moderna i sin styrning. Delvis beror sättet att styra på att de har mycket specifika frågor som kräver specialistkompetens, det är vidare inget särskilt politiskt hett område och dessutom har det gått bra för dem. Det har gjort att behovet av styrning och kontroll inte har varit så stort.

På Sundhedsstyrelsen skickar man löpande utkast till fackdepartementet enligt uppgjorda deadlines. Departementet har dock oftast inte så mycket synpunkter utan fungerar främst som kvalitetskontroll för den finansiella redovisningen.

#### **Innehåll**

Som nämnts kommer årsredovisningen delvis att förändras. Vi beskriver därför innehållet både som det har sett ut hittills och enligt den nya ordningen.

## HITTILLSVARANDE INNEHÅLL

Nuvarande reglering, aktstycke 82, ställer ett antal minimikrav på årsredovisningens innehåll enligt punkt 1-5 nedan. Økonomistyrelsen har vidareutvecklat dessa och rekommenderar i sin vägledning hur dessa ska redovisas i årsredovisningen.

1. *Beretningen* ska ge läsaren en kort helhetsbild av verksamheten och dess resultat. Den fungerar som en inledning till resterande avsnitt, men ska också kunna läsas självständigt och ge läsaren en snabb inblick i verksamheten. Det finns inget fast krav för hur beretningen ska disponeras men Økonomistyrelsens rekommendationer är att den innehåller verksamhetens mission (ungefär övergripande syfte), vision, värderingar (hur man ska arbeta för att nå missionen) och huvuduppgifter samt en sammanfattande värdering av de huvudsakliga resultaten, såväl finansiella som icke-finansiella.

2. *Resultatanalysen* ska synliggöra mål och resultat och genom analys av måloppfyllelsen värdera om verksamheten är effektiv. Resultatanalysen ska vara en förklaring och en värdering av vad verksamheten har gjort för att nå missionen och visionen. Det är således inte en totalredovisning av samtliga aktiviteter utan vikten läggs på de strategiskt viktiga prestationerna. Strukturen är uppbyggd utifrån de tre perspektiven att årsredovisningen ska ha ett strategiskt fokus, ett balanserat fokus samt att de olika målgruppernas informationsbehov ska tillgodoses. Med strategiskt fokus avses att redovisningen ska fokuseras på de resultat som har avgörande betydelse för att verksamheten ska kunna uppfylla sina övergripande mål, dvs. mission och vision. Ett balanserat fokus avses säkras genom att resultatanalysen görs på de tre teman som nämns ovan, dvs. prestationer och effekter, resursanvändning (såväl finansiella som icke-finansiella resurser) samt utvecklingsaktiviteter som myndigheten har gjort eller planerar för att möta framtida krav. Dessa tre teman avses spegla olika, men lika väsentliga infallsvinklar på verksamhetens resultat. Tillsammans ger de en helhetsbild av verksamheten.

3. *Den finansiella redovisningen* struktureras enligt följande:

- redovisningspraxis
- generell redovisning för hela verksamheten med tillhörande redovisningsmässiga förklaringar, dvs. resultaträkning (något förenklad jämfört med den svenska), anslagsavräkning, ackumulerat resultat, översikt över huvudmål
- redovisning av eventuella tilläggsanslag
- redovisning av eventuella investeringar i anläggningstillgångar
- redovisning av avgiftsfinansierad och konkurrensutsatt verksamhet.

Utarbetandet av redovisningen sker utifrån allmänna redovisningsprinciper i staten. Inom dessa ramar utformar verksamheten sin egen praxis.

Redovisningen görs traditionellt utgiftsbaserat. Detta beror på att det ska finnas

ett samband mellan statsredovisningen och verksamheternas redovisning. För vissa myndigheter kan det dock vara mer relevant att redovisa enligt kostnadsmissiga principer om det ger en mer rättvisande bild av verksamhetens finansiella situation. Om det görs ska det dock även utarbetas en redovisning som kan kopplas till statsredovisningen.

Anslagsavräkningen ingår i både statsredovisningen och i myndigheternas årsredovisningar och utgör en bro mellan de båda redovisningarna. Det ackumulerade resultatet visar besparingar och förbrukning av besparingar. Resultaträkningen ger en samlad överblick över verksamhetens inkomster och utgifter medan översikten över huvudmålen visar hur mycket som använts fördelat på verksamhetens huvudmål. Med de avslutande redovisningsmässiga förklaringarna redogörs för avvikelser mellan budget och resultat.

#### 4. Bilagor/datablad

Syftet med datablad är att via nyckeltal ge en snabb överblick över verksamheten. Databladerna kan också användas för att redovisa uppgifter som krävs enligt minimikraven i aktstycket samt för uppgifter som myndigheten själv har valt.

Nyckeltalen består av upplysningar som är basala och relevanta för all statlig verksamhet. De har en fast definition för att möjliggöra jämförelser mellan olika verksamheter. Kraven på innehållet i det obligatoriska databladet kan ändras från år till år så att det löpande avspeglar till exempel viktiga politiska fokusområden. Eventuella ändringar i kraven meddelas av Økonomistyrelsen senast två månader innan de ska redovisas. Alla nyckeltal redovisas i en fyraårig serie. Exempel på nyckeltal är antal årsarbetare, sjukfrånvaro, personalomsättning, löneutveckling, hyreskostnader samt vatten- och elförbrukning.

#### 5. Underskrift

Årsredovisningen är normalt på 25-30 sidor. Den lämnas senast den 15 april. Det är både fackdepartementet och myndighetens ledning som godkänner årsredovisningen. Det görs genom att både myndighetens ledning (generaldirektören och/eller styrelsen) och departementschefen (högste tjänsteman) skriver under årsredovisningen. Detta grundar sig i Danmarks system med individuellt ministeransvar. Det är således fackdepartementet som är ytterst ansvarigt för att årsredovisningen är förståelig och ger en korrekt bild av verksamheten samt att den lämnas i tid till Finansutskottet, Rigsrevisionen, Finansdepartementet samt till Økonomistyrelsen.

#### **KOMMANDE INNEHÅLL**

Enligt den nya ordningen ska årsredovisningen innehålla:

### *1. Beretning*

Beretningen ska även fortsättningsvis innehålla en kort beskrivning av verksamheten och dess huvuduppgifter. Myndigheten kan själv välja den uppdelning i huvuduppgifter som passar den bäst. Till exempel kan den struktureras efter de huvuduppgifter som anges i finansloven eller efter resultatkontraktets struktur. Beretningen ska också innehålla en beskrivning och värdering av årets verksamhetsmässiga och finansiella resultat, samt en värdering av förväntningarna på kommande år med utgångspunkt i resultatkontraktet och inte som nu i hela verksamheten.

### *2. Målrapporering*

För att etablera en tätare koppling mellan mål- och resultatstyrningen och den årliga rapporteringen ska det i målrapporeringen endast redovisas mot de externt satta målen, dvs. mål satta av någon annan än myndigheten själv. Externa mål framgår av resultatkontrakt, finanslovens anmärkningar, krav från departementen genom brev, instruktioner och cirkulär. Därmed förväntas det bli en högre grad av redovisning av måluppfyllelse snarare än en aktivitets/prestationsredovisning. Mål som framgår av direktörskontrakten betraktas som interna mål och ska därför inte redovisas i årsredovisningen. Målrapporeringen görs i två delar: först en kort redovisning som täcker samtliga mål, gärna i tabellform. Den innehåller uppfyllelsen av samtliga mål och kopplas till upplysningar om ekonomi och resursförbrukning. Även en kort värdering av den samlade måluppfyllelsen görs i denna del. I den andra delen av målrapporeringen går myndigheten ner på djupet och analyserar några utvalda väsentliga resultatmål.

### *3. Räkenskaper*

Räkenskapsavsnittet består av följande delar: resultaträkning, anslagsavräkning och ackumulerat resultat, avgiftsfinansierad verksamhet och bidragsfinansierad forskning, redovisning av investeringar, transfereringar samt personalredovisning. Redovisningen ska även fortsättningsvis ge en samlad bild av verksamhetens finansiella situation. Det behöver inte längre göras en redovisning för varje huvudmål, men med koppling till målrapporeringen är det krav på att det knyts ekonomiska upplysningar till resultatmålen. Andra skillnader mot dagen reglering rör personalredovisningen, där antalet krav minskas. I huvudsak redovisas endast antalet årsarbetare och personalomsättningen i den finansiella redovisningen. Har myndigheten externt satta mål för personalpolitiken redovisas dessa som en del av målrapporeringen.

### *4. Bilagor*

Innehållet i bilagorna kan variera från år till år. Verksamheten kan dock inte själva tillföra några bilagor till årsredovisningen. Istället är det bland annat

fackdepartementet som vid behov kan begära in särskild information som då redovisas som bilaga, till exempel miljöredovisning. Men bilagor kan också bli obligatoriska för alla myndigheter genom att Finansdepartementet begär in särskilda redovisningar. Även Rigsrevisionen kan begära särskild redovisning, i form av bilaga, kopplat till de redovisningsmässiga förklaringarna.

#### *5. Underskrift*

Regleringen av underskrift förblir densamma, dvs. det är verksamhetens högsta ledning och eventuellt styrelsen samt fackdepartementet som skriver under årsredovisningen.

## Statsförvaltningen i Storbritannien

### Bakgrund

Storbritanniens statsförvaltning har under det senaste åren varit föremål för en omfattande modernisering. För 14 år sedan styrdes förvaltningen som en enda stor enhet med mycket stora departement. Nackdelarna var uppenbara, ansvarsfrågan var oklar och effektiviteten ansågs låg. År 1988 inleddes reformen *Next Steps* som ett led i moderniseringen av den brittiska förvaltningen. Den innebar bland annat bildandet av ett stort antal myndigheter. Den verksamhet som tidigare utfördes inom departementen flyttades nu över till självständiga enheter med avgränsade uppgifter, s.k. *executive agencies*.

Förutom dessa *executive agencies* finns även andra myndighetsliknande organisationer som går under beteckningen *non-departmental public bodies*, NDPB. Som namnet antyder ligger dessa utanför departementens direkta kontroll. Arbetsuppgifter och funktion kan variera mycket stort, och många av dem har en funktion och finansiering som gör att de mycket väl kan liknas vid svenska myndigheter. Andra har en mer rådgivande funktion och rollen är mer odefinierad.

Genom skapandet av *Next Steps*-myndigheterna uppstod frågan hur man skulle kunna kontrollera och styra dem. Vissa hade farhågor om att de skulle bli svårstyrda och att departementet skulle tappa i inflytande.

En viktig del i att utöva kontroll och kunna styra är en god rapportering mellan fackdepartement, parlament och myndighet där bland annat årsredovisningen, *annual report and accounts*, har en viktig roll. Att denna rapportering var av central betydelse stod klart redan då reformen inleddes. Risken att myndigheterna skulle "segla iväg" från departementen och att politikerna därmed skulle tappa kontrollen över dem har ständigt varit aktuell.

Alla *Next Steps*-myndigheter är skyldiga att lämna en årsredovisning. För många NDPB är det också en lagstadgad skyldighet, men även då det inte finns en sådan förväntas en NDPB producera en årsredovisning.

Varje departement lämnar också en årsredovisning. Den täcker in all den verksamhet som departementet och dess myndigheter är ansvariga för, inklusive den verksamhet som olika NDPB utför inom departementets ansvarsområde.

Årsredovisningarna lämnas till parlamentet, vilket är en viktig skillnad mot den svenska modellen där den lämnas till regeringen, i praktiken till fackdepartementet. Även departementens årsredovisningar lämnas till parlamentet.

## KÄLLOR

Detta avsnitt bygger på intervjuer som gjorts med företrädare för *Office of the Deputy Prime Minister*, *HM Treasury*, *Cabinet Office* och *Highways Agency*. *Office of the Deputy Prime Minister* kan jämföras vid ett departement med ansvar för fem myndigheter. *HM Treasury* motsvarar vårt Finansdepartement medan *Cabinet Office* organisatoriskt kan jämföras vid statsrådsberedningen. De har ansvar för frågor som spänner över flera departement, till exempel utvecklingen och moderniseringen av statsförvaltningen, men de fungerar också som ett kansli till regeringen (*the Cabinet*). *Highways Agency* är en myndighet med ansvar för de större brittiska vägarna: motorvägar och landsvägar. Antal anställda är drygt 1 500, och större delen av underhåll och byggande utförs av andra aktörer på uppdrag av *Highways Agency*.

Utöver intervjuer har en stor del av informationen hämtats ur publikationer och hemsidor.

## Syfte och målgrupp

Årsredovisningen har en funktion dels i att utkräva ansvar och dels i att informera. Officiellt ställs årsredovisningen till parlamentet<sup>9</sup>, ”ordered by the House of Commons...” som det uttrycks på tredje sidan i årsredovisningarna. Även departementen har som nämnts en årsredovisning och denna ställs också till parlamentet. När verksamhet numera utförs av andra aktörer än departementen så har skyldigheten att lämna information till parlamentet följt med till *Next Steps*-myndigheterna.

Trots detta förfaringssätt är intresset bland parlamentsledamöterna i många fall ändå begränsat. Undantaget om det är en politiskt het fråga eller om allvarliga brister finns i myndigheten.

Parlamentet består av olika kommittéer, s.k. *Select Committees*, med ansvar för olika politiska områden som ofta täcker in ett antal myndigheter. Vid deras granskningar så hålls utfrågningar, i de flesta fall offentligt. *Public Accounts Committee* är en särskild *Select Committee* som har huvudansvaret i parlamentet för att kontrollera regeringens arbete. De får hjälp i sitt arbete av revisorerna i *National Audit Office*, NAO.

Allmänheten nämns ofta som en viktig mottagare. Genom årsredovisningarna så kan den se hur skattepengarna har använts och till vad, flera av de intervjuade anser detta viktigt. Kan man inte visa på hur viktig myndigheten är, så riskerar man att bli bortglömd och försummad, som en intervjuperson uttryckte det.

Till skillnad från Sverige är inte fackdepartementet en primär målgrupp. Det som presenteras i årsredovisningen är för det mesta redan känt av tjänstemännen i fackdepartementet. Det finns utöver de ovanstående mottagarna av

årsredovisningen andra grupper som har intressen av informationen, till exempel journalister, lobbygrupper, privata företag och finansinstitut.

Myndigheten bör också ha en tydlig profil, enligt en intervju person. Allmänheten bör kunna känna igen och relatera till verksamheten. Årsredovisningen har här en viktig roll, inte minst utseendet på den.

Variationen är stor för hur myndigheternas årsredovisningar är utformade. Många lägger dock mycket energi på dem och ser dem närmast som ett slags marknadsföringsdokument riktade mot allmänheten. Att framställa verksamheten i allmänna positiva termer är vanligt.

Det finns en flora av olika styr- och måldokument. Generellt kan man säga att övergripande mål formuleras av regeringen och sedan bryts de ner till departementsnivå och blir mer konkreta och slutligen hamnar de hos respektive myndighet. Dessa mål ska slutligen avrapporteras i efterhand i myndighetens årsredovisning. Det ska vara möjligt att följa regeringens övergripande mål, genom hierarkin ända ner till myndigheten. I praktiken haltar ofta denna koppling, enligt olika utredningar.

Om en myndighet av olika anledningar presterar ett dåligt resultat finns det i årsredovisningen möjlighet att ”avdramatisera” detta och förklara hur man kan förbättra sig. Det är en möjlighet som framför allt myndighetschefen uppskattar, enligt vissa av de intervjuade.

Att producera en årsredovisning kan vara resurskrävande och kan för den enskilda myndigheten kännas som en delvis onödig belastning. Men utredarna<sup>10</sup> bakom förnyandet av statsförvaltningen menar att värdet av att informera medborgarna går över detta. Allmänheten får högre och högre förväntningar på den offentliga sektorn och har ett rättmätigt krav på att se myndigheters resultat på ett enkelt och relevant sätt. Det ska framöver också bli lättare att jämföra myndigheter med varandra för att kunna se vem som får bäst resultat på de områden som går att jämföra. Just jämförelser, eller *best value* på engelska, är en av kärnorna i utvecklandet av den brittiska offentliga sektorn, på både central och lokal nivå. Den organisation som är duktig blir belönad men klarar man sig sämre så följer man devisen *name and shame*.

En kritik mot årsredovisningarna är deras ”antika” värde; de innehåller för mycket av bakåtblickande och flera av dem presenteras inte förrän långt efter att det finansiella året tagit slut. En intervju person menade att Storbritannien har en *blame culture* (”syndabockskultur”) och ibland gräver man ner sig för mycket i det som varit och försöker hitta fel och brister. Man arbetar nu inom bland annat Cabinet Office på att introducera krav om ett tydligare framtidsperspektiv i årsredovisningen.

Departementens årsredovisningar har inte samma breda målgrupp som myndigheterna, utan de läses huvudsakligen av parlamentet.

## Regler och annan påverkan

### REGLER

Av hävd utfärdar Finansdepartementet (*HM Treasury*) regler som styr den finansiella redovisningen, *accounts*, medan *Cabinet Office* utfärdar regler som gäller verksamhetsredovisningen, *annual report*.

Reglerna för finansiell redovisning publiceras i *the Resource Accounting Manual*. De är starkt influerade av näringslivets regler och ansluter till god redovisningssed. Dessa regler tas upp med FRAB (se nedan) innan de beslutas.

Reglerna för verksamhetsredovisning beslutas självständigt av *Cabinet Office*. De konsulterar inte FRAB som enbart arbetar med finansiell redovisning.

Enligt uppgift har myndigheterna inga större problem med att acceptera och följa reglerna.

### PÅVERKAN FRÅN ÖVRIGA AKTÖRER

En aktör som nämnts som påverkar den finansiella redovisningen är FRAB, *Financial Reporting Advisory Board*, en självständig enhet som bildades 1996. Dess uppgift är att ge råd i redovisningsfrågor och att praxis och god sed i dessa frågor följs. Medlemmarna består av personer från departement, myndigheter, universitet och revisionsbyråer.

Även departementet påverkar i viss utsträckning. När det gäller utformningen av årsredovisningen kan myndigheten vända sig till sitt departement och diskutera frågor som kan uppstå när man tar fram den. I huvudsak utformar man den självständigt, men ett utkast brukar lämnas till departementet under arbetets gång som de kan yttra sig över.

### REVISION

Årsredovisningarna revideras av NAO, *National Audit Office*. Detta görs innan de trycks och blir offentliga.

Tiderna för när årsredovisningen ska presenteras inför parlamentet varierar. Ofta kan det ta lång tid innan detta görs, beroende på att revisionen arbetar ”väldigt noggrant” som en intervjuperson uttryckte det. Det är alltså inte myndighetens ”fel” att årsredovisningen publiceras i många fall så sent som i januari, vilket är nio månader efter budgetårets slut i mars. ”Vi skulle kunna ta fram den i maj”, ansåg en myndighet.

## Innehåll

### ÅRSREDOVISNINGAR FÖR NEXT STEPS-MYNDIGHETER

Vad vi i Sverige kallar årsredovisning kallas i Storbritannien *annual reports and accounts*. Den består av två delar, men publiceras ändå som ett dokument på samma sätt som i Sverige. *Accounts*-delen innehåller myndighetens finansiella data, såsom olika utgifter, inkomster, tillgångar och skulder. *Annual reports*-delen liknar en verksamhetsberättelse. Den ska innehålla följande:

1. Myndighetens mål och uppdrag.
2. En sammanfattning om året som gått, med kommentarer till ändringar i kvalitet och genomströmningar.
3. Prestationer mot uppsatta mål från departementen för det gångna året. Men det kan också finnas behov av att komplettera med interna prestationer eller annat som myndigheten kan tycka är viktigt. Årsredovisningen ska ge en fullständig bild av myndigheten. Avvikelser mot uppsatta mål ska förklaras.
4. Information om kommersiella aktiviteter, om det förekommer.
5. Information om framtidsstrategier.

I början av årsredovisningen har myndighetschefen ett förord, ofta med en personlig bild. Därefter kan en översikt av organisationen finnas. Ett viktigt avsnitt är rapporteringen av måluppfyllelse som kan variera stort i omfattning. Någonstans brukar också myndighetens vision och övergripande strategier finnas med.

*Accounts*-delen inleds också den med ett kort förord av myndighetschefen, ofta finns också information med om vilka som ingår i eventuella styrelser eller råd. Även personalpolicys kan vara vanligt att ta med. Ibland kan man också hitta en kort redogörelse om myndighetens historia. Därefter finns ungefär en sida som redogör för den interna finansiella kontrollen och ett kort formellt stycke om myndighetens och dess chefs ansvar inför revisionen. Myndighetens chef skriver under båda dessa avsnitt. Innan siffrorna presenteras hittar man också revisionsrapporten som chefen för NAO, *comptroller and auditor general*, undertecknar. Här återfinns även balansräkning, kassaflödesanalys och inkomsterna och utgifterna i olika uppdelningar.

En tredje del kan vara bilagorna, där en del myndigheter väljer att lämna diverse information.

### ÅRSREDOVISNINGAR FÖR EXECUTIVE NDPB

Cabinet Office's guide om årsredovisningar för *Next Steps*-myndigheterna ger också en vägledning till *executive NDPB*-myndigheterna. De fem punkterna ovan är alltså också relevanta för den här typen av myndigheter. Det finns en regeringspolicy om att principer ingående i *Next Steps* ska appliceras på de delar

av förvaltningen där det är möjligt och lämpligt, alltså även på NDPB. För dessa gäller också att departementet bör sätta mål för myndighetens verksamhet, som sedan återrapporteras i årsredovisningen.

Årsredovisningen är den främsta källan till information från *executive NDPB*-myndigheterna till parlamentet, fackdepartementet och allmänheten.

#### **ÅRSREDOVISNINGAR FÖR DEPARTEMENT**

Departementens årsredovisningar är mer anpassade till parlamentsledamöterna i utformning m.m. De är inte heller inriktade på att marknadsföra organisationen.

Myndigheternas årsredovisningar används normalt inte som underlag för att ta fram departementets årsredovisning. Vissa figurer etc. kan föras över, men inte mer än så. I stället begär man in de uppgifter man behöver från myndigheterna separat.

Departementet har ofta ett övergripande visionärt mål som man sedan bryter ner, men ändå oftast på en ganska hög nivå. Därefter går man igenom vad man åstadkommit under året och om man nått upp till de mål som var satta. Aktörerna, myndigheter och NDPB, nämns tillsammans med departementet. Om en myndighet har misslyckats så behandlas det här framför allt som om antingen departementet har misslyckats eller att alla aktörerna har misslyckats tillsammans.

I slutet finns sammanställningar över myndigheter och NDPB och deras kostnader, framtida investeringar, anställda etc. Balansräkningar eller kassaflödesanalyser finns inte med.

#### **FRAMTIDA UTVECKLING**

Internet kan ha en inverkan på utformningen, tror vissa av de intervjuade. Nu läggs de allra flesta myndigheters årsredovisningar ut på deras hemsidor, men utan att de är anpassade för detta. Kanske kommer man skriva årsredovisningen på ett annat sätt så att den blir lättare att läsa på nätet.

Vissa myndigheter kan vara mer framtidsinriktade i sin årsredovisning.

Under de närmaste åren kommer dock sannolikt inte särskilt mycket att hända med årsredovisningarna, enligt intervjupersonerna, bortsett från att de antagligen kommer att växa i omfattning. Olika intressegrupper vill ha in information om sitt arbete i årsredovisningen. I övrigt verkar de brittiska årsredovisningarna ha funnit sin form för tillfället.

## Källor

### Kommunsektorn

#### SKRIFTLIGT MATERIAL

Stockholms stad: *Årsredovisning 2001*.

Uppsala kommun: *Årsredovisning 2001*.

Brorström, B. & Orrbeck, K. 2001. *Olika årsredovisningar – alla med goda motiv*. KFi-rapport nr 60. Kommunforskning i Västsverige.

Lag om kommunal redovisning (SFS 1997:614).

#### INTERVJUER

Kommunforskning i Väst: Hans Petersson, ekonomichef Vårgårda kommun (på seminarium med Föreningen Sveriges kommunalekonomer).

Stockholms stad: Haidi Langaas, ansvarig för årsredovisningen, Inger Kjaerboe, redovisningschef och Susanne Eriksson, ekonom.

Uppsala kommun: Anita Pederson och Carin Linderstad, ekonomi/finansenhets, kommunstyrelsens kontor.

### Näringslivet

#### SKRIFTLIGT MATERIAL

Posten AB: *Årsredovisning 2001*.

SAS AB: *Årsredovisning 2001*.

Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554).

#### INTERVJUER

Posten: Eva Aronsson, chef Informationsavdelningen

SAS: Hans Nilsson, avd PR & Government Affairs

## Den ideella sektorn

### SKRIFTLIGT MATERIAL

Cancerfonden: *Årsredovisning 2001*.

Cancerfonden: *Forskning Nu 2002*

Landsorganisationen: *Årsredovisning för LO och LO-koncernen 2001*.

### INTERVJUER

Cancerfonden: Göte Långberg, ekonomichef

LO: Bo Abrahamsson, controller

Öhrlings: Eva Törning, redovisningsspecialist FAR,

## Statsförvaltningen i Norge

### SKRIFTLIGT MATERIAL

Arbeidstilsynet. *Tildelingsbrev 2002*.

Arbeidstilsynet. *Årsrapport 2001*.

Norsk språkråd. *Tildelingsbrev 2002*.

Norsk språkråd. *Årsmelding 2001*.

Post- og teletilsynet. *Tildelingsbrev 2002*.

Post- og teletilsynet. *Årsrapport 2001*.

Finansdepartementet 1999, arbeidsnotat nr 4. *Sammenlignende analyse av statlig økonomistyring og økonomiregelverket i Norge, Sverige og Danmark*.

Finansdepartementet 2000, rapport 4. *Erfaringsprosjektet – styring i staten. Statlig økonomistyring*.

Finansdepartementet 2001. *Kommentarer til økonomireglementet*.

Finansdepartementet 2001. *Funksjonelle krav til økonomiforvaltningen i staten*.

Statskonsult Notat 2001:7. *Årsrapporter til departementene*.

*Økonomireglemente for staten*. Kongelig resolusjon 26 januari 1996.

### INTERVJUER

Arbeidstilsynet: Kari Aamot och Siri Vik-Hansen.

Finansdepartementet: Torun Reite, avdelingsdirektør och Anne Kristin Fosli, seniorrådgiver.

Norsk Språkråd: Marit Hovdenak, Brynjulf Henriksen och Pål Knutzen.

Post og Teletilsynet: Turid Birkenes, rådgiver/informasjon.

Statskonsult: Marit Stadler Wærness.

## Statsförvaltningen i Danmark

### SKRIFTLIGT MATERIAL

Landskatteretten: *Virksomhedsregnskab 2001*.

Sundhedsstyrelsen: *Virksomhedsregnskab 2001*.

Søfartsstyrelsen: *Virksomhedsregnskab 2001*.

Toldskatt: *Virksomhedsregnskab 2001*.

ESV 2001:19. *Resultatkontrakt?*

Finansministeriet, PM J.nr 02-07/020-6. *Ny rapporteringsordning for statslige virksomheder.*

Økonomistyrelsen 2001: *Vejledning i udarbejdelse av virksomhedsregnskaber.*

Økonomistyrelsens hemsida, [www.oes.dk](http://www.oes.dk).

### INTERVJUER

Skatteministeriet: Anne Egelund Lange.

Sundhedsstyrelsen: Elisabeth Gadegaard Wolstrup och Peter Flindt.

Søfartsstyrelsen: Gunnar Lenzig och Andreas Tang.

Økonomistyrelsen: Peter Krogsgaard.

## Statsförvaltningen i Storbritannien

### SKRIFTLIGT MATERIAL

Highways Agency: *Annual Report and Accounts 2001*.

Cabinet Office 2002. *Better government services, Executive Agencies in the 21<sup>st</sup> century*. Agency Service Delivery Team.

Cabinet Office 2002. *Next Steps Agencies, Guidance on Annual Reports*.

Comptroller and Auditor General, 2000. *Good practice in performance reporting in executive agencies and non-departmental public bodies*. Report.

HM Treasury, 2001/02. *Executive non-departmental public bodies, Annual reports and accounts guidance*.

Molander, Per m.fl. 2002. *Vem styr? SNS författningsprojekt*. SNS förlag.

Statskontoret 2001:23. *What lessons can we learn from the UK's next steps agencies model?*

### INTERVJUER

Cabinet Office: Paul West och V Clayton.

HM Treasury: Nick Bailey.

Highways Agency: Tony Dart och Alan Rider.

Office of the Deputy Prime Minister: Ken Swan, Nicki Goddard och Alan Millward.

## Noter

---

<sup>1</sup> Finansdepartementet 2000, rapport 4. *Erfaringsprojektet – styring i staten. Statlig økonomistyring.*

<sup>2</sup> ESV 2003:4. *En kartläggning av användningen av myndigheternas årsredovisningar i regeringskansliet.*

<sup>3</sup> ESV 2002:14. *Effektiv resultatredovisning.*

<sup>4</sup> Petersson, Hans.

<sup>5</sup> Statskonsult notat 2001:7. *Årsrapporter til departementene.*

<sup>6</sup> Finansdepartementet 2000, rapport 4. *Erfaringsprojektet – styring i staten. Statlig økonomistyring.*

<sup>7</sup> Statskonsult notat 2001:7. *Årsrapporter til departementene.*

<sup>8</sup> Ibid.

<sup>9</sup> Storbritanniens parlament består av två kammare : House of Commons och House of Lords.

<sup>10</sup> Cabinet Office 2002. *Better government services, Executive Agencies in the 21<sup>st</sup> century.*

## Bilaga 1: Intervjufrågor

### BAKGRUND

Hur ser organisationen ut? Vilka delar består den av?

Finns det olika typer av årliga rapporter, t.ex. årsredovisning, årsrapport, verksamhetsberättelser etc?

Hur länge har dessa funnits?

### SYFTET MED ÅRSREDOVISNINGARNA

Vilka lämnar en årsredovisning?

Vilken är den officiella målgruppen/mottagaren av årsredovisningen?

Finns även andra målgrupper/mottagare i verkligheten?

Varför skriver man en årsredovisning? Vilket är det officiella syftet? Finns det även andra syften i verkligheten?

Används årsredovisningarna i enlighet med syftet?

Vilka övriga erfarenheter och åsikter har ni om målgrupp och syfte enligt ovan? Motivera.

### MAKTEN ÖVER ÅRSREDOVISNINGARNA

Finns det några generella regler eller andra krav för hur årsredovisningen ska skrivas?

Vad är det för typ av regler eller krav? Hur ser de ut? Är de detaljerade? Rör de formen eller innehållet?

Skiljer sig reglerna åt för olika typer av information, t.ex. finansiell information kontra annan information?

Ställs andra krav från andra håll, t.ex. departement?

Följs reglerna och kraven?

Vem beslutar om dem?

Finns andra aktörer som påverkar hur årsredovisningen ska skrivas? Hur sker denna påverkan?

Revideras årsredovisningen? Av vem i så fall?

Vilka övriga erfarenheter och åsikter har ni om regler och övrig makt över årsredovisningen enligt ovan? Motivera.

**VAD ÅRSREDOVISNINGARNA INNEHÅLLER**

Vilken typ av information innehåller årsredovisningarna? Var ligger tyngdpunkten?

Påminner årsredovisningarna om varandra, eller är de helt individuellt utformade? Hur är de normalt strukturerade?

Redovisas olika typer av information i olika avsnitt, eller är de integrerade?

Vilka övriga erfarenheter och åsikter har ni om årsredovisningarnas innehåll?  
Motivera.

## Bilaga 2: Tävlingskriterier

### Näringslivet

Aktiespararnas tävling om bästa årsredovisning sätter poäng efter bland annat följande kriterier:

- Beskrivning av affärsidé och strategier
- Beskrivning av produkter genom en konkret redogörelse för bolagets erbjudande till marknaden, prispolitik, patent och varumärken
- Beskrivning av processer, till exempel ISO-certifiering, kostnadsstruktur, driftssäkerhet, kvalitet, till exempel nöjd-kund-index, miljöaspekter, FoU, IT
- Beskrivning av marknader per samtliga affärsområden, till exempel tillväxt, trender, kunder
- Beskrivning av konkurrenter per samtliga affärsområden
- Beskrivning av medarbetare, fördelade på kön, ålder och utbildning, personalomsättning, förädlingsvärde per anställd, kostnad för kompetensförnyelse, hälsorisker, sjukfrånvaro
- Redogörelse för omsättning och resultat per affärsområde
- Ekonomisk översikt fem år
- Substansvärde, vinst, eget kapital, utdelning och börskurs per aktie
- Avkastning på eget kapital och på sysselsatt/operativt kapital
- Soliditet och skuldsättningsgrad
- Beskrivning av antal aktieägare, antal aktier och hur de ägs av olika ägarkategorier
- Beskrivning av styrelse, bolagsledning och nyckelarbetare med angivande av huvudsysselsättning, andra uppdrag, antal år i styrelsen, antal anställningsår, utbildning, aktieinnehav och ålder
- Beskrivning av styrelsens arbete och agenda under året
- Beskrivning av arvoden och innehav av optioner, totalt styrelsearvode, styrelseordförandens arvode, ersättningar till styrelsen utöver vad bolagsstämman bestämt, lön samt pensions- och uppsägningsvillkor för VD
- Vinstprognos, risk- och känslighetsanalys samt utdelningspolitik
- Distributionspolicy för spridning av årsredovisningen

## Ideella organisationer

Exempel på kriterier för bedömning i FöreningsSparbankens och PriceWaterhouseCoopers tävling om bästa årsredovisning inom den ideella sektorn.

- Uppdrag, ändamål, strategi
- Beskrivning av verksamhet/aktiviteter med särskild information om externt finansierad uppdragsverksamhet, exempelvis av Sida.
- Beskrivning av resurser inklusive ideella arbetsinsatser
- Redovisning av hur ändamålet uppfyllts
- Information angående styrelse, verksamhetsledning, organisation, medlemmar och intressenter.
- Beskrivning av den egna samhällssektorn
- Beskrivning av koncernförhållanden och samverkande organisationer
- Prognos, framtidsbedömning
- Känslighets- och riskanalys
- Budget och framtidsplaner
- Överensstämmelse med gällande redovisningsföreskrifter
- Stilistik och grafik
- Teknisk kvalitet med avseende på Årsredovisningslagens bestämmelser.

## **Årsredovisningar i omvärlden – lika men ändå olika**

Årsredovisningar är en vanlig form för rapportering om såväl verksamhet som ekonomi för många organisationer. Här ges en bild av årsredovisningar i olika samhällssektorer, närmare bestämt i näringslivet, kommunerna och den ideella sektorn samt i statsförvaltningen i Norge, Danmark och Storbritannien.



**EKONOMISTYRNINGSVERKET**