

NIKLAS SANDELL
PETER SVENSSON

ANSVARETS RETORIK
- HANTERING AV KLANDER I KOMMUNERS
ÅRSREDOVISNINGAR

SKRIFTSERIE 2016:3



INSTITUTET FÖR EKONOMISK FORSKNING
VID LUNDS UNIVERSITET

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

Förord	ii
Sammanfattning.....	iii
Kapitel 1 Bakgrund.....	1
1.1 Syfte.....	2
1.2 Metod.....	3
Kapitel 2 Ansvarighet och redogörelser	4
2.1 Ansvarighetens påverkan på den ansvarige	5
2.2 Ansvarighetens begränsningar	5
2.3 Accounts som respons på externt klander	6
Kapitel 3 Redogörelser i kommuners årsredovisningar: fyra ansvarighetssituationer	9
3.1 Rättfärdigande	10
3.2 Omfokusering	14
3.3 Ordifiering	17
3.4 Bortförklaring	18
3.5 Medgivande	22
3.6 Mystifiering	26
Kapitel 4 Diskussion och avslutning: mot en störningsfri kommunikation	28
Referenser.....	32

FÖRORD

Den kommunala årsredovisningen kan ha många olika roller. En utgångspunkt för denna rapport är att den kan ha en roll i kommunens bredare omvärldskommunikation. Det skall vara möjligt för medborgare och andra intressenter, såsom journalister, att läsa den för att skapa sig uppfattningar och frågor rörande de redogörelser som ges för det gånna kommunala verksamhetsåret. Givet denna bredare kommunikativa funktion kan emellertid det kommunalekonomiska språket för den oinvigde upplevas både svårbegripligt och abstrakt. En genomläsning av en årsredovisning riskerar därför att skapa mer frågor än svar. Var det bra eller dåligt att skolan aldrig byggdes? Vad var egentligen anledningen till det negativa resultatet förra året? I föreliggande rapport görs en analys av det språk som används för att redogöra varför det inte gick som det var tänkt det gånna året. Författarna tillämpar en modell som tidigare använts på privata företags redogörelser och illustrerar olika exempel hämtade från skånska årsredovisningar. Att på detta sätt lyfta fram och belysa olika former av redogörelser för det gånna året kan underlätta för den oinvigde att bättre förstå motiv och innehåll i årsredovisningens texter. Analysen kan också bidra till att skapa debatt om det språk som används i kommunala årsredovisningar och därmed förhoppningsvis bidra till att de texter som produceras framöver är mer kommunikativa så att även den oinvigde förstår.

Projektet har finansierats av KEFUs styrelse. Rapportens innehåll och struktur har diskuterats inom ramen för skriftseriens redaktionella stöd innan den formaterats för publicering i KEFUs skriftserie. Som brukligt svarar emellertid författarna själva för de värderingar som görs i rapporten.

Lund i augusti

Ulf Ramberg

KEFU

SAMMANFATTNING

I både privat och offentlig verksamhet utgör finansiell rapportering en viktig del av organisationers kommunikation med omvärlden. Årsredovisningen, som kan betraktas som kärnan i finansiell rapportering, handlar dock inte bara om att kommunicera finansiella mått, utan är även en viktig del av kommunens kommunikation med kommunmedborgarna. I årsredovisningen förmedlas idéer, visioner, drömmar, mål samt bilder av hur man ser på sin verksamhet, hur man vill bli uppfattad ekonomiskt, etiskt och politiskt.

Detta projekt syftar till att bidra till kunskapen om språket i kommuners årsredovisningar. Vi är intresserade av hur det kommunala redovisningsspråket ramas in, förklaras och kontextualiseras av vardagsspråket (det naturliga språket) som genomsyras av metaforer, retorik, tvetydiga uttryck – och inte sällan klichéer. I denna studie fokuserar vi på hur redogörelser för misslyckanden (så kallade ”accounts”) används i årsredovisningar för att bemöta uttalad eller outtalad kritik från omvärlden. Dessa redogörelser är språkliga responser på ifrågasättanden eller kritik av beslut, beteenden eller prestationer som av någon anledning ses som problematiska och fungerar med andra ord som responser på externa utvärderingar, i synnerhet de av negativt slag. Två frågor har väglett studien:

1. Vilka typer av redogörelser för misslyckanden (”accounts”) kommer till uttryck i kommuners årsredovisningar?
2. Hur reflekterar dessa redogörelser den särskilda ideologiska och politiska miljö inom vilken kommunala organisationer verkar?

Rapporten bygger på en dokumentstudie av de skånska kommunernas årsredovisningar för 2013, totalt 33 årsredovisningar.

KAPITEL 1

BAKGRUND

I både privat och offentlig verksamhet utgör finansiell rapportering en viktig del av organisationers kommunikation med omvärlden. Årsredovisningen, som kan betraktas som kärnan i finansiell rapportering, handlar dock inte bara om att kommunicera finansiella mått. Även om redovisning av finansiella mått är en viktig del av årsredovisningen så är årsredovisningen också en del av organisationers bredare omvärldskommunikation. I årsredovisningen förmedlas idéer, visioner, drömmar, mål och idealbilder av hur man tycker organisationen ska se ut och fungera. Där förmedlas även bilder av hur man ser på sin verksamhet, hur man vill bli uppfattad ekonomiskt, etiskt och politiskt (Jones 1996; Jonäll & Rimmel 2010; Rahm et al. 2016; Yuthas et al. 2002). Crowther et al. (2006:180) menar att årsredovisningen är ett viktigt medium genom vilken organisationen försöker rikta läsarens uppmärksamhet mot vissa nyckelbudskap.

För att förstå årsredovisningens bredare kommunikativa funktion kan det vara värdefullt att göra en åtskillnad mellan två språkssystem, eller vad Crowther et al. (2006) benämner två "lingvistiska register" som samsas om utrymmet i årsredovisningen: redovisningsspråket och vardagsspråket. Redovisningsspråket består av siffror och på förhand definierade mått och begrepp (exempelvis resultat, soliditet, kostnad) medan vardagsspråket inramar, eller kontextualiserar, redovisningsspråkets numeriska värden i formen av förklaringar och berättelser. De två lingvistiska registren är inte oberoende av varandra. Numeriska mått på prestationer kan vara svåra att förstå utan förklaringar, och förklaringar av finansiella mått betyder inte så mycket utan de numeriska värden de syftar till att förklara.

Vardagsspråkets kontextualiseringar av finansiella mått kan ha olika kommunikativa effekter såsom att skapa förståelse, ge bakgrunder eller fördjupad kunskap. De kan också dölja eller grumla bilden av en organisations prestationer (Clatworthy & Jones 2006; Curtis 2004, 1995; Jones 1996; Thomas 1997); de kan tona ned negativ information och betona och lyfta fram positiv (Cho et al. 2010; Conaway & Wardrope 2010; Merkl-Davies & Brennan 2007; Neu et al. 1998). Ett särskilt fenomen som uppmärksamats i företagsvärlden är att det kontextualiserande språket i årsredovisningar tenderar att tillskriva organisationen och dess ledning eventuella framgångar, medan motgångar i större

utsträckning tillskrivs opåverkbara omvärldsfaktorer (Aerts 1994; Cho et al. 2010; Clatworthy & Jones 2003; Merkl-Davies & Brennan 2007).

1.1 SYFTE

Detta projekt syftar till att bidra till kunskapen om språket i kommuners årsredovisningar. Vi är intresserade av hur det kommunala redovisningsspråket ramas in, förklaras och kontextualiseras av vardagsspråket (det naturliga språket) som genomsyras av metaforer, retorik, tvetydiga uttryck – och inte sällan klichéer. I denna studie fokuserar vi på hur redogörelser för misslyckanden (så kallade ”accounts”) används i årsredovisningar för att bemöta uttalad eller outtalad kritik från omvärlden. Dessa redogörelser är språkliga responser på ifrågasättanden eller kritik av beslut, beteenden eller prestationer som av någon anledning ses som problematiska (Scott & Lyman 1968:46). De fungerar med andra ord som responser på externa utvärderingar, i synnerhet de av negativt slag, och är i den meningen ansvarighetsredogörelser (men i fortsättningen benämner vi dessa kort och gott som *redogörelser*).

Detta forskningsprojekt är en utveckling av tidigare studier av noterade företag och av hur dessa i sina finansiella rapporter redogör för misslyckanden i form av oinfriade förväntningar (Sandell 2014; Sandell & Svensson 2016a, 2016b, 2014, 2012). Kommunala organisationer arbetar i detta avseende i en särskilt intressant miljö, då de befinner sig i korselden mellan delvis olika handlingslogiker (eller rationaliteter) och ideologiska utgångspunkter. Detta kan leda till en mer fragmenterad, och i vissa fall kanske motsägelsefull, kravbild. I dagens marknadsorienterade samhälle verkar den kommunala organisationen i mötet mellan, å ena sidan, myndighetslogiken och dess krav på transparens och medborgarfokus och, å andra sidan, marknadssamhällets krav på marknadsmässighet och kundorientering. Det senare märks inte minst på de områden där kommunal verksamhet drivs i direkt konkurrens med privata alternativ, såsom exempelvis inom fastighetsförvaltning och energiförsäljning, men som också på senare tid utsträckts till områden som skola och omsorg. Mötet mellan dessa två logiker, kombinerat med kravet på finansiell balans, komplicerar organisationers kommunikativa arbete, bland annat det som sker genom årsredovisningar.

De två forskningsfrågor som projektet avser att besvara är följande:

1. Vilka typer av redogörelser för misslyckanden (”accounts”) kommer till uttryck i kommuners årsredovisningar?

2. Hur reflekterar dessa redogörelser den särskilda ideologiska och politiska miljö inom vilken kommunala organisationer verkar?

1.2 METOD

Scott & Lyman (1968) diskuterade sådana redogörelser som lämnas i vardaglig interaktion mellan människor. I detta projekt tillämpar vi samma idéer men på redogörelser för misslyckanden i skriftlig form, närmare bestämt redogörelser i årsredovisningsdokumentet. Vi vill bidra till förståelsen av hur årsredovisningen fungerar responsivt, som ett svar på omvärldens bedömningar och utvärderingar av organisationens och dess företrädares prestationer.

Det är det kommunala språket som studeras. Rapporten bygger därför på en dokumentstudie av kommuners årsredovisningar. Vi har gått igenom de skånska kommunernas årsredovisningar för 2013, totalt 33 årsredovisningar. Vi har närläst varje årsredovisning, särskilt avsnitten "Kommunstyrelsens ordförande har ordet" eller motsvarande, översiktstexter (exempelvis sammanfattning, "kommunens ekonomi", målbeskrivningar) och förvaltningsberättelse. Fokus har riktats mot texter som relaterar till redovisningsspråket, dvs. de finansiella talen. Med utgångspunkt från vad vi funnit har vi om det bedömts relevant även läst nämndsredovisningarna.

Vid läsning av årsredovisningar har vi i de språkliga inramningarna, förklaringarna och diskussionerna av organisationens prestationer och finansiella ställning sökt sådana redogörelser som relaterar till vad som kan uppfattas som misslyckanden. Konkret har arbetet bestått i att identifiera, tolka, kontextualisera och tematisera de formuleringar i årsredovisningarna som handlar om redogörelser. Som referensram för tematiseringen har vi utgått från den klassificering av redogörelser som framgår av tabell 2.1.

För att tydliggöra de redogörelser vi diskuterar gör vi i kapitel 3 utdrag ur de studerade kommunernas årsredovisningar och markerar med understrykningar de centrala delarna av texten i förhållande till vårt resonemang. De exempel som ges i texten har valts för att de är representativa för materialet som helhet. Det är viktigt att notera att ett visst sätt att respondera på kritik, exempelvis genom att "bortförklara" innebär inte att förklaringen är felaktig eller illa formulerad. Det är endast ett språkligt uttryck för hur man förhåller sig till möjlig kritik.

KAPITEL 2

ANSVARIGHET OCH REDOGÖRELSE

För att förstå sådana redogörelser för misslyckanden som lämnas i årsredovisningar måste de ses i sammanhanget av ansvarighet (accountability). I den ekonomiska världen, såväl i privat som offentlig sektor, handlar ansvarighet om relationen mellan den som på formella eller informella grunder utkräver ansvar (i kommunvärlden medborgaren) och den som har tilldelats ansvaret för att förvalta medborgarnas gemensamma resurser. En viktig brygga mellan de två parterna är årsredovisningen som är en redogörelse vilken avkrävs den som är satt att förvalta någon annans resurser.

Ansvarighet är på ett mer generellt plan en viktig organiseringsprincip som gör det möjligt att skapa stabila samhällsinstitutioner. Att ta och utkräva ansvar utgör bland annat basen i (den ideala) relationen mellan makten och medborgaren. Som svar på frågan hur det organiserade samhället är möjligt anger Scott & Lyman (1968) givandet och mottagandet av redogörelser (accounts). Ansvarighet är en term som används för att inrama den process i vilken redogörelser utkrävs, lämnas och tas emot. Ansvarighet handlar om de explicita eller implicita förväntningar på prestationer eller utfall utifrån vilka någon förväntas förklara och rättfärdiga sina beslut eller åtgärder (Lerner & Tetlock 1999; Messner 2009). Ansvarighet är dock mångfacetterat och definieras till viss del av hur de som är ansvariga uppfattar sitt ansvar och inför vem man är ansvarig, exempelvis gentemot allmänheten, medborgarna, kommunledning, politisk ledning, personal etc. Innebörden av begreppet ansvarighet ändras också över tid, i takt med att de aktörer som är en del av ansvarighetsrelationen utvecklar sin förståelse för begreppet.

Språket bidrar starkt till att forma uppfattningen av vad ansvar och ansvarighet är (Sinclair 1995). Ansvarighet är inte möjligt utan språket. Vad ansvarighet innebär definieras med hjälp av språket och ansvarighet praktiseras genom språket. Vardagsspråket är nödvändigt för att det ska vara möjligt att artikulera de krav som ställs, men också för de svar som ges på dessa krav. En narrativ förmåga är alltså en förutsättning för att det ska vara möjligt att lämna redogörelser utifrån ställda krav, och är därmed en förutsättning för ansvarighet (Butler 2005). Alldeles oavsett i vilken relation ansvar utkrävs är ansvarighet starkt relaterat till begreppet "accounts", dvs. till de redogörelser som lämnas av den ansvarige.

2.1 ANSVARIGHETENS PÅVERKAN PÅ DEN ANSVARIGE

Förekomsten av en ansvarighetsrelation påverkar den ansvarige på minst två sätt. För det första bidrar relationen till att forma det sätt på vilket den ansvarige resonerar och handlar, och därmed påverkas de beslut som fattas. Att hållas ansvarig för sina beslut begränsar handlingar, dvs. det styr beteenden (March & Olsen 1995:143; Mills 1940, Tetlock 1985). För det andra påverkar ansvarighetsrelationen den ansvarige då denne förklarar konsekvenserna av fattade beslut (March & Olsen 1995:143), vilket är vad som behandlas i denna rapport.

I årsredovisningar lämnar den ansvarige redogörelser för beslut, händelser och förändringar i den verksamhet för vilken denne hålls ansvarig och för vilka dennes påverkansmöjligheter är allt från stora till i det närmaste obefintliga. Denna typ av redogörelser lämnas ofta i ett defensivt sökande efter rationalisering av tidigare beteenden (Tetlock 1985). När tidigare beteenden rationaliseras blir den ansvarige, istället för att vara en neutral avgivare av redogörelser, en konstruktör av redogörelser och därmed *de facto* en konstruktör av vad som hänt (Dubnick 2005:390). Den ansvarige fungerar alltså som en aktiv konstruktör av de beslut och händelser som ska utvärderas, en utvärdering som bland annat sker utifrån de redogörelser som bidrar till att forma uppfattningar av vad som har hänt.

Den enklaste strategin för den ansvarige är att förklara beslut på ett sätt som kan antas vara acceptabelt för de som utkräver ansvar (Lerner & Tetlock 1999; Tetlock 1985). Den ansvarige tenderar som utgångspunkt att distansera sig från händelserna, exempelvis genom att hänvisa till externa förklaringsfaktorer som ligger utanför den ansvariges påverkansmöjligheter. Denna form av defensiva redogörelser är ett naturligt led i att ”rädda ansiktet”. Det är först vid misstanke om att sådana redogörelser inte kommer att accepteras som den ansvarige kommer att förhålla sig mer självkritiskt till sina beslut och sitt agerande (Lerner & Tetlock 1999; Tetlock 1985).

2.2 ANSVARIGHETENS BEGRÄNSNINGAR

För att förstå ansvarighet måste man också förstå att det finns starka begränsningar för vad den ansvarige kan förväntas ta ansvar för, eller redogöra för. Dessa begränsningar har i stor utsträckning sin uppkomst i etiska frågeställningar kring individens förmåga att lämna redogörelser (Messner 2009).

En första restriktion för den ansvariges förmåga att lämna en fullständig och korrekt berättelse är främmandskapet för sig själv och den miljö i vilket jaget verkar (Messner 2009). Beteenden kan inte uteslutande förklaras av medvetet

vidtagna åtgärder och komplexiteten i händelseförlopp, liksom komplexiteten i kausala samband, överstiger ofta vad den ansvarige, eller någon annan, kan förstå (March & Olsen 1995:158). Orsakerna bakom historiska händelser är ofta dunkla och skeenden är följder av komplicerade interagerande krafter, såsom makroekonomiska faktorer, teknologisk utveckling, det sociala samspelet mellan olika aktörer eller förändrade preferenser hos brukare och medborgare. En fullständig berättelse är helt enkelt inte möjlig att lämna till följd av att historiska skeenden inte är möjliga att fånga genom reflektion (Butler 2005:20). Det språk vi använder och de berättelser vi lämnar blir till den verklighet som vi upplever har ägt rum. Denna upplevda verklighet kommer i sin tur att påverka våra handlingar och kommer genom dessa handlingar ytterligare att forma vad som händer och vad vi upplever har hänt (Shearer 2002:545). På detta vis blir språket och den berättelse som formas av språket till den verklighet vi upplever.

Främmandskapet för jaget kompliceras ytterligare av att jaget exponeras för någons ansvarsutkrävande, vilket leder till att uppfattningen av jaget kommer att formas av dessa krav (Messner 2009). Berättelsen om sig själv påverkas av hur denna berättelse förväntas mottas, tolkas och användas i utvärderande syfte, något som också har visat sig vara fallet vid finansiell rapportering (Prakash & Rappaport 1977). Det ansvariga jaget begränsas också av sociala normer. Det medför att vissa typer av redogörelser betraktas som legitima, medan andra betraktas som illegitima. Vissa typer av förklaringar till ett misslyckande kan därmed komma att marginaliseras (Messner 2009).

Divergerande krav på de redogörelser som lämnas av den ansvarige, ofta outtalade, implicita eller till och med endast upplevda av den ansvarige, gör det omöjligt att lämna vad som kan uppfattas som en fullständig redogörelse. Trots dessa begränsningar är ansvarsutkrävande en avgörande funktion i hela vår samhällsstruktur, såväl i företag, kommuner som i politiskt valda strukturer.

2.3 ACCOUNTS SOM RESPONS PÅ EXTERNT KLANDER

Denna studie utgår från den teoribildning som har växt fram kring det sociologiska begreppet "accounts", och som brukar tillskrivas Scott och Lyman klassiska artikel från 1968 (Scott & Lyman 1968). Vi har i denna text översatt "accounts" till *redogörelser*. Enligt Scott och Lyman är redogörelsers primära uppgift att överbrygga gapet mellan det som utlovats (explicit eller implicit) och det som levereras (eller mer specifikt: den prestation som redovisas). De tidiga texterna om "accounts" betonade främst användningen av "accounts" som ett sätt att försvara eller förklara ett beteende som av omvärlden av någon anledning bedöms som klandervärd. Senare forskning har även inkluderat andra funktioner

av ”accounts”, såsom att skydda sitt jag, att skapa en upplevelse av kontroll över den sociala situationen och att hantera stressiga situationer (Orbuch 1997). Accounts har i senare studier också förklarats kunna fungera proaktivt och inte endast reaktivt, exempelvis genom att föregripa potentiell framtida kritik (Waring 2007).

Scott & Lyman (1968) skilde i sin artikel mellan två huvudtyper av ”accounts”: ”bortförklaringar” och ”rättfärdiganden”. En bortförklaring (excuse) är ett erkännande av ett misslyckande, men ett helt eller delvist förnekande av ansvar. Ett rättfärdigande innebär ett erkännande av ansvar men förnekande av de negativa konsekvenserna av ett handlande. Denna klassificering har senare utvecklats i olika riktningar (se tabell 2.1). Vi använder här en klassificering som även inkluderar redogörelser i form av ”mystifieringar” (Scott & Lyman 1968), ”medgivanden”, ”förnekanden” (Schönbach 1980), ”tystnad” (McLaughlin, et al. 1983), ”ordifieringar” (Sandell 2014; Sandell & Svensson 2016b), och ”omfokuseringar” (Sandell & Svensson 2016a; 2016b; Sitkin & Bies 1993).

Tabell 2.1 Klasser av "accounts" (redogörelser)

Typ	Definition
Bortförklaring	Ett erkännande av misslyckande, men ett helt eller delvist förnekande av ansvar.
Rättfärdigande	Ett erkännande av ansvar men förnekande av de negativa konsekvenserna av ett handlande, t.ex. genom betoning av positiva konsekvenser eller nedtoning av negativa effekter.
Medgivande	Fullständigt eller delvist erkännande av skuld.
Förnekande	Förnekande av att något negativt har inträffat.
Mystifiering	Erkännande av ett misslyckande men där detta förklaras på ett vagt, esoteriskt eller förvirrande sätt.
Tystnad	Anklagelser om misslyckande möts med passivitet och tystnad.
Omfokusering	En redogörelse som omdirigerar läsarens uppmärksamhet från negativa omständigheter till mer positiva, eller att en växling sker från ett tidsperspektiv till ett annat (tempusförskjutning).
Ordifiering	En översättning av siffror till ord, dvs. en upprepning med hjälp av vardagsspråket av det som redan framgår av redovisningsspråket. Ingen ytterligare förklaring erbjuds.

För att studera redogörelser i form av tystnad och förnekanden krävs en annan metod än den som används i denna studie. Då måste först ett misslyckande identifieras, varefter skrivningarna om just detta misslyckande kan studeras (Sandell & Svensson 2016a). Således ingår inte dessa typer av redogörelser i den empiriska genomgången. Vi noterar också att många av de förklaringar som lämnas i årsredovisningar innehåller två eller flera typer av redogörelser (accounts). En typ av redogörelse utesluter alltså inte en annan.

KAPITEL 3

REDOGÖRELSE I KOMMUNERS ÅRSREDOVISNINGAR: FYRA ANSVARIGHETSSITUATIONER

Enligt lag (1997:614) om kommunal redovisning (KRL) 3:1 ska årsredovisningen ”redogöra för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen vid räkenskapsårets slut. Detta ger en inramning till vad årsredovisningen kan förväntas innehålla. Mot bakgrund av detta och i vår genomgång av de skånska kommunernas årsredovisningar har vi identifierat en struktur av typiska ansvarighetssituationer, dvs. referenspunkter som den ansvarige förhåller sig till. Dessa referenspunkter är ”finansiella mål”, ”budget”, ”utfall relativt tidigare år” samt ”framtida utfall” (figur 3.1).



Figur 3.1 Ansvarighetssituationer.

Redogörelser i förhållande till tre av dessa referenspunkter, ”finansiella mål”, ”budget” och ”utfall relativt tidigare år”, är reaktiva. Texter formuleras utifrån fullbordat faktum (eller åtminstone föreställningar därom). Det handlar då om responser till något som redan har hänt eller antas ha hänt.

Kommunallagen (KL) 8:5 stipulerar att *finansiella mål* som är av betydelse för god ekonomisk hushållning ska anges. Att hantera klander vad gäller den finansiella måluppfyllelsen är således ett potentiellt viktigt arbete i kommuners årsredovisningar. Finansiella mål ska här förstås som mer långsiktiga styrtalet, medan de kortsiktiga styrtalet återfinns i budgeten.

Budgeten är det starkaste styrverktyget i kommunal verksamhet. Förutom att budgeten av tradition är djupt rotad i den kommunala styrningen framgår det

explicit i Lagen om kommunal redovisning (KRL) 4:3 att förvaltningsberättelsen ska ”innehålla en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten”. Budgetens betydelse betonas alltså i lagen. En särskild lagstadgad uppföljning görs också av det s.k. balanskravsresultatet, som innebär att kommunens resultat (redovisade intäkter och kostnader med vissa justeringar) inte ska vara negativt. Om balanskravsresultatet är negativt ett visst räkenskapsår ska det regleras under de närmast följande tre åren. Beräkning av balanskravsresultatet görs förvisso oberoende av budget, men det finns en koppling till budget på så vis att kommuner enligt KRL 8:4 ska ”budgetera så att intäkterna överstiger kostnaderna”.

Utfall relativt tidigare år tar fasta på kommunens utveckling, dvs. hur intäkter och kostnader har förändrats i förhållande till framförallt föregående år. Det handlar också om hur servicekvalitet och effektivitet har utvecklats. Till skillnad från jämförelse med budget säger en jämförelse med tidigare år något om den faktiska utvecklingen av den kommunala verksamheten (Sandell, 2015).

Den fjärde ansvarighetssituationen, *framtida utfall*, kräver proaktiva redogörelser. Vid rapporteringstillfället anteciperas framtida klander och man föregår sådant klander genom att i rapporten beröra det man tror kommer att hända, även om referenspunkten är mer diffus eftersom den baseras på en bedömning om framtida händelser.

Vi kommer nu att presentera och analysera de olika typer av redogörelser som förekommer i de fyra ansvarighetssituationer en kommunal verksamhet har att hantera bl.a. i sin årsredovisning. De utdrag från årsredovisningar som citeras ska betraktas som exempel på formuleringar. Urvalet av exempel utgör varken positiv eller negativ kritik, utan är just en exemplifiering av sådana redogörelser för misslyckanden som man finner i kommuners årsredovisningar.

3.1 RÄTTFÄRDIGANDE

Ett rättfärdigande innebär ett erkännande av ansvar samtidigt som de negativa konsekvenserna förnekas eller åtminstone tonas ned.

Finansiella mål

Målet är att vi under planperioden ska nå en soliditet på 29 %. På grund av höga investeringsvolymerna de senaste åren har den gått ner till 25,2 %. För att nå målet under planperioden behöver investeringsnivån sänkas samtidigt som resultatnivån förbättras, så att egenfinansieringen av investeringar ökar. (Osby kommun, s. 19)

I exemplet ovan medges att soliditeten inte har nått målsättningen för året. Samtidigt betonas att detta beror på ”höga investeringsvolymerna” och det är i den här formuleringen vi kan finna ett rättfärdigande. Att investera är inte entydigt negativt; tvärtom kan det t.o.m. ses som ett tecken på en ansvarsfull kommunledning då satsningar på framtiden (om dessa är någorlunda kloka och genomtänkta) är ett sätt att visa på långsiktighet och ansvar som sträcker sig utöver årets finansiella redovisning.

Budget

Österlengymnasiets underskott på 4,2 mnkr berodde på hög personaltäthet, stora lokalytor och få elever. Personaluppsägningar verkställdes men påverkade kostnadsläget endast marginellt under 2013 beroende på långa uppsägningstider. Från och med andra halvåret 2014 förväntas gymnasieverksamheten vara i balans då beslutade anpassningar av programutbud och personalstyrka ger full resultatmässig effekt. Den interkommunala gymnasieverksamheten visade ett överskott på 0,9 mnkr. (Simrishamns kommun, s. 36)

Gymnasieskolans underskott rättfärdigas här på ett finurligt sätt. De anledningar som anges: ”hög personaltäthet, stora lokalytor och få elever” betraktas ofta som positiva kännetecken för en skola, och något negativt (underskottet) översätts på så vis till något som skattebetalare troligen uppfattar som positivt. I den här typen av rättfärdigande tonas med andra ord inte endast de negativa effekterna ned utan de ersätts helt enkelt med positiva, produktiva och socialt accepterade beskrivningar av skolverksamheten. Ett annat exempel i samma stil, även det från Simrishamns kommun, är följande:

Grundskoleverksamhetens små undervisningsgrupper inom vissa skolenheter i byarna i kombination med många elever med särskilda behov var kostnadsdrivande framför allt i skolområde Syd. Det medförde ett underskott i skolområde Syd på 3,4 mnkr. (Simrishamns kommun, s. 36)

”Små undervisningsgrupper” uppfattas i grunden som något positivt och eftersträvansvärt. På det viset rättfärdigas de höga kostnaderna. Även det faktum att det under året funnits många elever med särskilda behov rättfärdigar högre kostnader än vad som budgeterats, eftersom det visar på kommunens ansvarstagande. Såväl ”små undervisningsgrupper” som att ge ”elever med särskilda behov” en bra skolgång inte bara rättfärdigar, utan även legitimerar att kostnaderna överstiger de budgeterade och därmed ett finansiellt underskott.

Ett annat sätt att rättfärdiga är att tona ned de negativa aspekterna, eller betona det oproblematiske i den situation som uppkommit.

Utskottet för Arbete och Försörjning har under året prognosticerat med underskott. I vårprognosen och i delårsrapporten bedömdes underskottet till 3,2 miljoner för att vid slutet av året fastställas till ett underskott på 1,9 miljoner. Avvikelsen mot budget är cirka fyra procent vilken bedöms ligga inom ett rimligt avvikelspann med tanke på att avvikelsen beror på kostnader för försörjningsstöd vilka är svårförutsägbara. (Eslövs kommun, s. 18)

Det finns flera aspekter i exemplet som rättfärdigar underskottet. För det första kunde skadan varit betydligt värre. I delårsrapporten var underskottet 3,2 miljoner, medan det vid årets slut kunde fastställas till 1,9 miljoner kronor. Under andra delen av året har underskottet minskat, dvs. man är på rätt väg. Därtill rättfärdigas underskottet med att en avvikelse från budget är naturlig, särskilt i detta fall då det gäller att förutse kostnader för försörjningsstöd, och avvikelsen är så pass begränsad att den kan betraktas som rimlig.

Utfall relativt tidigare år

Barn- och utbildningsnämnden huvudsakliga nettokostnadsökningar finns inom grundskolan, 7,4 miljoner kronor. Orsaken är att antalet elever ökat i förskoleklass och grundskola. Dessutom har kostnaderna ökat till följd av genomförda kompetenshöjande insatser samt IT-utbyggnad. Förskolan ökar sina nettokostnader med 6,4 miljoner kronor och förklaras av fler barn i förhållande till föregående år samt kvalitetshöjande insatser som exempel högre andel förskolelärare på de flesta förskolor i kommunen samt införande av arbetslagsledare. (Burlövs kommun, s. 18)

Kostnadsökningarna relativt tidigare år förklaras förvisso först med ökningen av antalet elever. Men den viktigaste redogörelsen presenteras längre fram i utdraget. Kostnadsökningarna rättfärdigas med hänvisning till positiva handlingar: ”kompetenshöjande insatser” och ”kvalitetshöjande insatser”. Dessa handlingar får troligen anses vara okontroversiella, i synnerhet givet den senaste skoldebatten om fallande resultat och stora barngrupper.

I nästa exempel kommenteras utvecklingen av nyckeltalet ”kassalikviditet”.

Kassalikviditeten (likvida medel och fordringar i förhållande till de kortfristiga skulderna) ökade från 70 till 82 procent. Förhållandet bör vara 100 procent, men 25 procent av de kortfristiga skulderna utgörs av semesterlöneskuld som inte kommer att omsättas inom den närmsta tiden. En högre likviditet och därmed god betalningsberedskap kan vara önskvärd men kan också innebära onödiga ränteutgifter ifall likviditeten istället

kunnat användas för att minska den långsiktiga lånefinansieringen. Nuvarande likviditet bedöms vara rimlig i förhållande till betalningsströmmarna. (Båstads kommun, s. 13)

Kassalikviditeten har ökat jämfört med föregående år. Förändringen är dock inte tillräcklig, förutsatt kommunens bedömning att den bör vara 100 procent. Den lägre nivån rättfärdigas dock med att det finns kortfristiga skulder som inte behöver betalas i närtid, varför det är onödigt att ha kortfristiga tillgångar som täcker samtliga kortfristiga skulder. En högre kassalikviditet skulle kräva ökad upplåning, vilket i sin tur skulle öka kommunens ränteutgifter och därmed ge sämre finansiella förutsättningar för verksamheten. Med dessa utgångspunkter rättfärdigas den redovisade kassalikviditeten.

Något som ofta kommenteras i kommuners finansiella information är årets pensionskostnad eller förändringen, alternativt storleken, av pensionsskulden. Följande är ett exempel hämtat från Helsingborgs stads årsredovisning:

Finansnettot redovisar ett underskott på 208 mnkr, varav ränteeffekten på pensionsskulden, som är av engångskaraktär, svarar för 223 mnkr. Finansnettot inkluderar en skuldsättning till VA-kollektivet för årets överskott på 12 mnkr. Rensat för dessa båda effekter redovisar finansnettot följaktligen ett överskott på 27 mnkr. (Helsingborgs stad, s. 45)

Ränteeffekten på pensionsskulden betecknas som en engångseffekt. Den negativa effekten är alltså tydligt avgränsad i tid. Hänvisning till räntan som är något okontrollerbart är förvisso i ännu större utsträckning en bortförklaring (se vidare under 3.4). Rättfärdigandet görs framförallt genom hänvisningen till att underskottet på 208 mnkr egentligen är ett överskott på 27 mnkr. Det går alltså bättre för kommunen än vad resultaträkningen visar. Att överskottet i VA-kollektivet räknas bort i denna analys må förvisso vara tveksamt eftersom detta inte får användas till att finansiera kommunens övriga verksamheter.

Framtida utfall

Utvecklingen inom hemtjänsten är att antalet medborgare ökar och så ser det ut i flera kommuner. Frågan om kontinuitet är ständigt återkommande. Höjd personaltäthet inom äldreomsorgen kommer att medföra en kostnad för kommunen då Socialstyrelsens föreskrift för bemanning inom särskilt boende dag och natt träder i kraft 2015. (Höör kommun, s. 65)

I Höör kommuns årsredovisning betonas att kostnaderna förvisso förväntas öka, men att detta är normalläget inte bara för Höör, utan i många kommuner. Det är alltså inte ett problem som är unikt för Höör. Den andra delen av formuleringen

innehåller både ett rättfärdigande och en bortförklaring. Rättfärdigandet i termer av att kostnaden ökar till följd av höjd personaltäthet inom äldreomsorgen, vilket ur medborgarsynvinkel torde kunna motiveras eller rättfärdigas givet den debatt om eftersatt äldrevård som pågått och pågår. Därtill bortförklaras de förväntade framtida kostnaderna som en följd av Socialstyrelsens föreskrift, vilken kommunen inte kan påverka.

3.2 OMFOKUSERING

Omfokuseringen är en redogörelse som förskjuter läsarens uppmärksamhet från negativa omständigheter till mer positiva. Alternativt sker en omfokusering genom en växling från ett tidsperspektiv till ett annat. Organisationer som redovisar ett positivt utfall tenderar att fokusera på nuet, medan organisationer som redovisar ett negativt utfall tenderar att fokusera på en mer spekulativ framtid.

Finansiella mål

Förskola & pedagogisk omsorg: Målet ej nått men vi rör oss emot det. Vi har aktivt arbetat med förskolans budget sedan den nya organisationen från ht -11. Det har tydligt framgått att förskolan ekonomi försämrats radikalt vid separationen från skolan. Förutsättningarna för att hålla budget har inte funnits. Vi har vidtagit åtgärder kontinuerligt. Anpassningar har gjorts genom vikarie- och köpstopp under i stort sett hela hösten. Tillsammans med fackliga representanter är en riskbedömning samt konsekvensanalys gjord. Klippans kommuns förskolor sticker ut med en mycket låg kostnad för förskoleverksamheten i jämförelser med kommuner i riket och jämförbara kommuner, vilket ger låg personaltäthet. (Klippans kommun, s. 53)

Det sker mycket i detta exempel men vi väljer att koncentrera oss på de omfokuseringar som görs. Det fastslås tidigt att kommunen rör sig mot målet även om man ännu inte har nått fram. Detta är ett typiskt sätt att omfokusera. Genom att peka in i framtiden lämnar man årets resultat bakom sig samtidigt som utveckling och progression betonas. Budgetarbetet är desutom något man i Klippan har arbetat med ”aktivt” och åtgärder har vidtagits ”kontinuerligt”. Detta kan läsas som ett sätt att omdirigera läsarens uppmärksamhet från årets utfall till det arbete som pågår (processen), dvs. från det som *är* till det som *sker*.

Ett annat exempel är följande, även det från Klippans kommun:

Analysen av minusresultatet visar på olika orsaker. Året började med ett oförutsett hårt tryck på vår korttidsvård, vilket ledde till väsentligt högre

kostnader än budgeterat. Ökat behov inom äldreomsorgen har resulterat i att vi har utökat antalet platser inom äldreomsorgen med 7. Kostnaderna för familjehem överstiger budget vilket beror både på volymökning och prisökning.

Utbildningen i bemanningsekonomi har lett till att vi nu ser en minskning i antalet vikarier och timavlönade vid frånvaro. Alla vakanser prövas, pensionsavgångar och andra naturliga avgångar genomlyses. Vi intensifierar samarbetet över och inom avdelningarna för att hitta kostnadseffektiva lösningar och för att bemanna våra verksamheter effektivare.

Åtgärdsprogram med handlingsplan är upprättad för att få en budget i balans. Nämnden är delaktig i åtgärdsprogrammet. En extern konsult har granskat verksamheterna. Granskningen är kopplad och relaterad till det ekonomiska utfall som förvaltningen genererat under 2013. (Klippans kommun, s. 61)

Även i detta exempel finns det inslag av andra redogörelser, t.ex. rättfärdiganden och medgivanden men det är omfokuseringarna som framstår som mest intressanta. Årets minusresultat slås fast i inledningen men sedan omdirigeras uppmärksamheten till fyra viktiga aktiviteter: utbildning i bemanningsekonomi, intensifierat samarbete över och inom avdelningar, ett upprättat åtgärdsprogram samt en granskning av en extern konsult. Det är processen och de vidtagna åtgärderna som fokuseras. Dessa satsningar har i viss mån redan fått effekt, men kommer framför allt att ge effekt i framtiden. Det sker alltså även här en omfokusering från hur det var till vad som sker, dvs. till arbetsprocessen.

Budget

Vi konstaterar att vi har två verksamheter som inte håller sin budget. Barn- och utbildningsnämnden har under flera år ansträngt sig för att få bra utbildade barn och att ge en god förskola med bra pedagogiskt innehåll. Vi ser nu resultat av alla dessa ansträngningar. Det går bättre och bättre, så bra att flera kommuner visar intresse för hur vi arbetar i Bjuvs kommun. Det gäller även för vård- och omsorgsnämnden som även detta år redovisar ett underskott. Man redovisar även en god tillfredsställelse bland våra vårdtagare. Många behov har uppfyllts under det gångna året, många fler än vi kunde förutse att det fanns då vi lade den slutliga budgeten. Båda dessa verksamheter har tillsammans med alla andra som arbetar för Bjuvs kommun gjort ett mycket bra jobb. (Bjuvs kommun, s. 4)

Kommunstyrelsens ordförande konstaterar att två verksamheter inte hållit budget. Därefter förskjuts fokus dels till de ansträngningar som gjorts inom Barn- och utbildningsnämnden för att skapa en bra förskola, ansträngningar som också börjar ge resultat (oklart vilka), dels till att ”flera kommuner visar intresse” för hur kommunen arbetar med dessa frågor, något som indikerar att man ligger i framkant. När det gäller vård- och omsorgsnämnden som också visar underskott skjuts fokus mot det positiva arbete som utförs, vilket konkretiseras i ”en god tillfredsställelse bland våra vårdtagare”.

I Eslövs kommun sker en omfokusering från helåret till andra halvåret:

Nämnderna visar totalt sett ett underskott med 16,9 miljoner vilket är en klar förbättring jämfört med prognosen för helåret i samband med delårsrapporten som visade ett underskott på 34,5 miljoner efter tilläggsanslag med 8,2 miljoner. (Eslövs kommun, s. 6)

I exemplet sker en omfokusering från årets underskott vilket är något negativt till den förbättring som skett i förhållande till det underskott som prognostiserades vid halvåret. Detta är en form av växling av tidsperspektiv. En analys av helåret visar en negativ budgetavvikelse, varför det är bättre att lyfta fram utfallet för andra halvåret, vilket sett till prognosen är positivt. En ännu tydligare omfokusering på samma tema framgår av följande exempel:

Verksamhetsområdenas budgetavvikelser uppgick till -10,9 mkr, en förbättring med 9,0 mkr jämfört med 2012. (Båstads kommun, s. 9)

Det finns *de facto* en negativ budgetavvikelse, men fokus flyttas till förbättringen i förhållande till budgetavvikelsen föregående år. Risker med denna typ av skrivning är att den endast avser utfallet relativt budget. Detta innebär inte att det skett någon egentlig förbättring i verksamheten, utan förbättringen skulle kunna vara en följd av en mer vidlyftig budget jämfört med föregående års budget. Därtill kvarstår bristerna i budgetprocessen eftersom ett underskott fortfarande redovisas.

I nästa exempel från Tomelilla kommuns årsredovisning flyttas fokus från det faktiska underskottet för året till vad som kommer att hända i framtiden.

Störst underskott har Vård och omsorgsnämnden, -6,9 mnkr, där höga personalkostnader inom både LSS och äldreomsorg, trots lägre volymer, är främsta orsaken. Verksamheten fick under året en utökning av ramen på 2,1 mnkr. Besparingar har gjorts under året med bland annat två indragna chefstjänster och konkurrensutsättning av personlig assistans. Inför 2014 har budgetramen utökats för Vård och omsorg, vilket tillsammans med

effektiviseringar under 2013 förväntas skapa bra förutsättningar för en ekonomi i balans under 2014. (Tomelilla kommun, s. 14)

Under året har besparingar gjorts och dessa effektiviseringar kommer att skapa förutsättning för en ekonomi i balans nästa år. Det är vanligt att organisationer med ett positivt utfall fokuserar på nuet, medan organisationer med ett negativt utfall i större utsträckning tenderar att fokusera på en väsentligt mer spekulativ framtid.

Utfall relativt tidigare år

Våra kostnader ökar fortfarande i snabbare takt än våra intäkter. Kommunledningen arbetar fortlöpande med att anpassa verksamheten utifrån tillgängliga resurser. Osby kommun har en god ekonomisk hushållning och arbetar långsiktigt avseende investerings- och verksamhetsplanering med syfte att bedriva en bra verksamhet inom tillgängliga resurser. (Osby kommun, s. 20)

I detta exempel framgår att kostnaderna ökar i snabbare takt än intäkterna. Omfokusering sker från det faktiska utfallet till kommunledningens långsiktiga arbete för att hantera detta, i form av anpassning av verksamheten. Därtill klargörs att kommunen i grunden har en ”god ekonomisk hushållning”, ett nyckelbegrepp i kommunal ekonomi och ett krav i KL 8:1.

Framtida utfall

Även 2014 beräknas gå med underskott, innan den påbörjade omstruktureringen ger ekonomiska effekter. (Skurups kommun, s. 15)

I detta exempel är texten framåtblickande. Fokus flyttas från det underskott som beräknas för 2014 till att den ”påbörjade omstruktureringen”, ett aktivt arbete från kommunledningen, får ”ekonomiska effekter”. Formuleringen kommunicerar att man med en lite längre tidshorisont, kommer att nå balans i ekonomin genom det omstruktureringsarbete som påbörjats.

3.3 ORDIFIERING

Ordifieringar innebär en rak översättning av siffror till ord och upprepar på så vis det som redan har sagts i årsredovisningen. Något utöver siffrorna tillförs egentligen inte ur informationssynpunkt. Däremot kan ordifiering ur kommunikationssynpunkt ändå vara meningsfull, eftersom alla läsare inte har samma förmåga att ta till sig informationsinnehållet i ett siffermaterial.

Finansiella mål

Nettokostnadsandelen för 2013 hamnade på 100,0 procent vilket kan jämföras med 99,2 procent för 2012. En av de långsiktiga ekonomiska målsättningarna är att kommunens resultat ska utgöra två procent av skatteintäkter och generella statsbidrag. Kommunens bokslut visar att årets resultat uppgick till 31,2 mnkr. Exkluderas kapitalförvaltningen uppgick resultatet till 2,3 mnkr, vilket motsvarar 0,1 procent av de samlade skatteintäkterna och generella statsbidragen. (Hässleholms kommun, s. 22)

Nettokostnadsandelens utveckling i sig kan utläsas i resultaträkningen. En jämförelse görs med målsättningen, men några ytterligare förklaringar till varför målet inte nås ges inte av denna formulering. Ordifieringar generellt kan hjälpa läsaren, men de kan också skapa ett intryck av att förklaringar lämnats, trots att så inte är fallet.

Budget

Däremot kostade de skattefinansierade verksamheterna (685,4 mkr) klart mer än budgeterat, d.v.s. -9,0 mkr totalt och bidrog alltså negativt till resultatet. (Bjuvs kommun, s. 21)

Här får vi veta att kostnaden för de skattefinansierade verksamheterna klart översteg budget. Någon förklaring till budgetavvikelsen lämnas dock inte i denna skrivning som är ett återgivande av redovisningstal i text.

3.4 BORTFÖRKLARING

En bortförklaring erkänner ett problem eller misslyckande men förnekar helt eller delvis ansvar för detta. Bortförklaringen är en redogörelseform som är vanlig i många sociala sammanhang, vardagliga såväl som formella. Det är samtidigt en redogörelse som är riskabel eftersom den kan krackelera om övertygande motbevisning presenteras.

Budget

Samhällsbyggnads underskott om -2,1 mkr kan främst förklaras av att verksamhetsintäkter har påverkats negativt under året. Detta beror delvis på den svaga konjunkturen som har minskat intäkterna inom bygglovs- och kart och mätverksamheten men även på grund av att nyanställda handläggare inom planavdelningen introducerats under året och att avdelningen fortfarande arbetar med gamla fastprisavtal. (Båstads kommun, s. 10)

Den svaga konjunkturen lyfts här fram som en primär förklaring till årets underskott. Detta är en vanligt förekommande bortförklaring i både företags och kommuners årsredovisningar (Sandell 2014; Sandell & Svensson 2014). Det är viktigt att här klargöra att vi inte påstår att en bortförklaring är osann eller felaktig. Det är exempelvis fullt rimligt att utgå från att konjunktursvängningar har stor betydelse för kommuners ekonomiska balans. Vår poäng är att, oavsett sanningshalt, ansvaret för en klandervärd händelse hänvisas till något utanför ledningens omedelbara kontroll, vilket har betydelse för hur ansvar utdelas och fördelas. Den sviktande konjunkturen specificeras ytterligare i formuleringen nedan:

Försörjningsstödet inom Bildning och arbete redovisade en negativ budgetavvikelse om -2,4 mkr framför allt på grund av ungdomsarbetslöshet, utförsäkrade individer hos Försäkringskassan samt fler individer som inte klarat Arbetsförmedlingens krav av olika psykosociala eller medicinska skäl. (Båstads kommun, s. 10)

Arbetslöshet hos unga, utförsäkring och ett ökat antal personer som står utanför Arbetsförmedlingens omsorg lyfts här fram som tre förklaringar, dvs. bortförklaringar, till årets underskott. Orsaken till den negativa budgetavvikelsen, och därmed ansvaret för denna, placeras på så vis delvis hos staten.

En annan intressant typ av bortförklaring är syndabockskonstruktionen:

Men den mest genomgripande händelsen under året var att socialförvaltningen drabbades av ett mycket betydande underskott som slutade på 20,8 miljoner och som ledde till att Socialchefen slutade i slutet på året. Ett åtgärdsprogram för att komma tillrätta med underskottet i budgeten togs fram i samspel mellan socialnämndens presidium och förvaltningen och arbetades in i budgeten för 2014. (Klippans kommun, s. 58)

Socialchefens uppsägning beskrivs som en konsekvens av socialförvaltningens underskott och detta är ett typiskt fall av syndabocksbortförklaring där skulden för ett skeende läggs på en enskild person eller organisation. Just chefer är tacksamma syndabockar eftersom de organisatoriskt är de personer som har övergripande ansvar för en organisations förehavanden och resultat. Man skulle kunna säga att den potentiella syndabocksrollen är inskriven i arbetsbeskrivningen för chefer inom såväl privat som offentlig sektor.

Vi återvänder nu till exemplet från Helsingborgs stads årsredovisning och pensionsredovisning, som vi tidigare tog upp under rättfärdigande.

Finansnettot redovisar ett underskott på 208 mnkr, varav ränteeffekten på pensionsskulden, som är av engångskaraktär, svarar för 223 mnkr. Finansnettot inkluderar en skuldsättning till VA-kollektivet för årets överskott på 12 mnkr. Rensat för dessa båda effekter redovisar finansnettot följaktligen ett överskott på 27 mnkr. (Helsingborgs stad, s. 45)

Av underskottet på 208 miljoner kronor förklaras 223 miljoner kronor av den förändrade räntenivåns påverkan på pensionsskulden. Räntevecklingen ligger utanför kommunens kontroll då den bestäms på marknaden. Här blir marknaden, som ofta är en viktig faktor i noterade företags årsredovisningar (Sandell 2014; Sandell & Svensson 2014), även en viktig bortförklaring i den kommunala årsredovisningen.

Utfall relativt tidigare år

Kommunens ekonomiska ställning och utveckling påverkas av ett stort antal faktorer. Vissa kan påverkas av kommunen, men andra ligger utanför politikerns och tjänstemäns kontroll. (Bjuvs kommun, s. 27)

Detta är ett bra exempel på en *generell* bortförklaring, alltså en bortförklaring där ingen specifik syndabock eller omständighet anges utan man nöjer sig med att konstatera att skeendet är (delvis) okontrollerbart. Generella bortförklaringar tenderar emellertid att väcka minst lika många frågor som de besvarar. Om vissa faktorer ”ligger utanför politikerns och tjänstemäns kontroll”, vem eller vad kontrollerar då dessa? En annan typ av bortförklaring är mer specifik i sitt förnekande av kontroll och ansvar:

När det gäller koncernens nyproducerade fastighet kan konstateras att kvarteret Mejeriet har svårt att bära sina produktionskostnader med rådande avkastningskrav. I år har vi nödgats att skriva ner kvarteret Mejeriet med hela 50 mnkr. Dock har den kvarstående nedskrivningen (från år 2001) av fastigheten Åtorp kunnat återföras i sin helhet med 24,8 mnkr. För att undvika problem med det egna kapitalet i Höörs Byggnads AB (som äger fastigheterna Mejeriet och Åtorp) har fastigheten Lugnet mindre 5 också skrivits upp med 12 miljoner kr. (Höörs kommun, s. 26 f)

Att ”kvarteret Mejeriet har svårt att bära sina produktionskostnader med rådande avkastningskrav” är en intressant formulering av flera skäl. Förmågan att bära sina produktionskostnader torde vara en direkt effekt av prisnivån. En svag efterfrågan på de nyproducerade fastigheterna i Höör dämpar priset till en nivå där kvarterets bärkraftighet blir svag. Å ena sidan är detta ett vagt erkännande av ansvar (medgivande) då kalkylen visat sig felaktig. Å andra sidan, och det vi främst vill

lyfta fram här, förläggs ansvaret till *marknaden*. En svag efterfrågan på lägenheter förklaras helt enkelt med att kommuninvånarna/kunderna inte har mött utbudet som förväntat. Marknaden är svårkontrollerad – man kan i öppna marknadsekonomier inte tvinga invånare att konsumera – och även om underskottet bygger på en felaktig affärskalkyl så ligger själva anledningen till underskottet någon annanstans, utanför kommunledningens omedelbara kontroll: på marknaden. Marknaden anger också vilket avkastningskrav som ska användas i värdering av fastigheter. Även effekten av avkastningskravet ligger alltså utanför kommunens kontroll.

Även pensionsskuld kan diskuteras i termer av den finansiella utvecklingen, vilket görs i följande exempel som hämtats från Landskrona stads årsredovisning.

Pensionsskulden ökade 2013 då en sänkning av diskonteringsräntan ska beaktas i redovisningen 2013. Det varaktiga mycket låga ränteläget i den svenska ekonomin innebär att den rekommenderade diskonteringsräntan i pensionsskultsberäkningen enligt RIPS07 sänks med 0,75 procentenheter från den 1 januari 2014. Effekten av sänkningen ska beaktas i redovisningen 2013. Ju lägre diskonteringsräntan är desto större blir pensionsskulden. (Landskrona stad, s. 16)

Detta är samma effekt som togs upp i Helsingborgs Stads årsredovisning vid analysen av budgetunderskott. I Landskronas årsredovisning sker dock analysen relativt föregående år. I detta exempel förtydligas kopplingen till marknaden, med referensen till det ”varaktiga mycket låga ränteläget i den svenska ekonomin”. Kopplingen till marknaden är förvisso indirekt eftersom diskonteringsräntan fastställs enligt beräkningsmodellen RIPS07, ”Riktlinjer för beräkning av pensionsskuld”. Denna ränta ska enligt RKR 17 användas vid beräkning av kommuners pensionsåtaganden. Vid Sveriges kommuners och landstings (SKL) RIPS-kommittés årliga möte bestäms nivån på diskonteringsräntan.

Framtida utfall

Effekten av lågkonjunkturen visade sig under året som gick och inför 2014 med låga uppräknings av skatteintäkterna. Staten har inte kompenserat kommunerna med ökade statsbidrag. Resultatet blir att ökningstakten av intäkterna till vår kommun endast motsvarar kompensation till verksamheterna för lönekostnadsökningar, högre hyror med mera. Nytt ekonomiskt utrymme för att skapa ökad kvalitet och ökad produktion blir begränsat. (Eslövs kommun, s. 3)

I utdraget ovan som kommer från det avsnitt i årsredovisningen som benämns ”Kommunstyrelsens ordförande har ordet” hänvisas till den ständiga konflikten mellan stat och kommun som ofta kommer upp till ytan när kvaliteten på kommunal service diskuteras. Avsaknaden av statlig kompensation, för den minskning av skatteintäkter som lågkonjunkturen har fört med sig, lyfts här fram som den huvudsakliga anledningen till att framtida ekonomisk återhållsamhet inom kommunen än nödvändig. Även i Kristianstads kommun antyds att statsbidragen inte är tillräckliga.

År 2014 förväntas skatteintäkterna utvecklas svagt, medan 2015 ser något bättre ut. Intäkter från skatter och statsbidrag synes inte kunna finansiera pris- och löneökningar, än mindre täcka de kostnadsökningar som kommer av förändringar i demografin. Den demografiska utvecklingen med fler äldre invånare innebär de kommande åren stora utmaningar för den kommunala ekonomin. Ett annat orosmoln är att kostnadsökningen inom arbete och välfärdsförvaltningen inte har avstannat. (Kristianstads kommun, s. 33)

Grunden för problemen i Kristianstads kommun är dock pris- och löneökningar samt den demografiska utvecklingen. Priser och löner bestäms på marknaden (även om prismekanismerna på arbetsmarknaden inte direkt knyter an till utbud och efterfrågan), dvs. ligger utanför kommunens kontroll. I någon utsträckning kan det dock vara problematiskt att förklara en svag utveckling med priser och löner. Det som kan förefalla vara okontrollerbart är åtminstone i viss utsträckning påverkbart. Kommunledningens förhandlingsskicklighet i pris- och lönesättning bör vara en del av ansvarsutkrävandet. Däremot torde demografiska förändringar vara svårare att styra. Det är en okontrollerbar faktor, om än till icke oväsentlig del möjlig att förutse och möta.

3.5 MEDGIVANDE

Medgivandet innebär ett fullständigt eller delvist erkännande av skuld. I media går medgivanden ofta under beteckningen ”pudlar”. Att göra en pudel har blivit ett populärt sätt för politiker och näringslivstoppar att i ett tidigt skede av en kris bemöta extern kritik. Medgivandet bygger på att framställa sig själv som ärlig och modig (att erkänna fel är smärtsamt och obehagligt) och det förutsätts att det i samhället finns potential för sympati och förståelse för misstag och svaghet. I ett icke-förlåtande samhälle är således medgivandet nära nog ett strategiskt självmord.

Budget

Underskotten år 2013 handlar i huvudsak om barn- och utbildningsnämnden och vård- och omsorgsnämnden. Analysen pekar således på att det har funnits brister i flera nämnder, inte minst kommunstyrelsen, vad gäller både budgetering och budgetdisciplin. (Bjuvs kommun, s. 25)

I redogörelsen ovan framgår tydligt att det finns brister i flera nämnder vad gäller såväl budgetarbetet som den verksamhet som styrs med budgeten (budgetdisciplin). Detta är ett medgivande som samtidigt lämnar frågan öppen hurvida underskotten är en följd av enskilda medarbetares inkompetens eller strukturella och organisatoriska brister. I redogörelsen nedan från Klippans kommun exemplifieras en annan typ av medgivande:

Förvaltningens underskott är 20,7 mnkr för 2013. Orsakerna till detta utfall är relaterat till bla ökade volymer inom alla socialförvaltningens olika områden och fel budgeterad OB-ersättning samt ej kompenserade löneökningar för medarbetare som har visstid/timanställningar. Hela underskottet beror i princip på personalkostnader. (Klippans kommun, s. 61)

I detta exempel är medgivandet absolut. Det rör sig inte endast om det vagare uttrycket ”brister” utan det har tveklöst begåtts fel i budgetarbetet, så tillvida att OB-ersättningar är felbudgeterade. Detsamma gäller att man i budgeten missat att räkna in kostnader för vissa löneökningar. Dessa komponenter borde man ha kontroll på i budgetarbetet. Här medger man att man inte haft en sådan kontroll.

Utfall relativt tidigare år

Efter en lång rad av år med positiva årsresultat spräcktes sviten. Mot bakgrund av AFA-pengarna borde det blivit ett ordentligt plusresultat men året landade på minus. Drygt 20 miljoner i underskott inom socialnämnden går inte spårlöst förbi. Det allvarligaste i frågan är inte i första hand nivån på underskottet utan mer att man inte betydligt tidigare under året uppmärksammade obalansen i ekonomin. Kommande år 2014 blir ett tungt år ur ett ekonomiskt perspektiv. (Klippans kommun, s. 2)

I exemplet ovan kommer en bekymrad reflektion till uttryck. Det är tydligt att ett ”ordentligt plusresultat” var att förvänta, men trots detta redovisades ett negativt resultat. Vidare betonas det allvarliga i att den obalanserade ekonomin inte uppmärksammas tidigare under året. Detta är ett starkt medgivande och ett exempel på en självrannsakan som i vissa sammanhang troligen inte är utan risker.

Medgivandet pekar i riktning mot bristande uppföljningsprocesser eller kanske bristande kompetens på ekonomiavdelningen eller i den aktuella nämnden. Samtidigt är det befriande att man vågar skriva som det är och inte försöker dölja ett bristfälligt arbete med rökridåer. Ett första steg mot förbättring är att inse och erkänna att det finns brister som måste rättas till.

Framtida utfall

Det systematiska arbetsmiljöarbetet visar att påtalade brister inte blir åtgärdade. Underhållet på förskolor och skolor är så eftersatt att det krävs stora investeringar för att få dem funktionella. Skolstrukturen med flera små skolor måste ses över för att på sikt både garantera likvärdigheten för eleverna och för att kostnadseffektivera. En liten skola är dyrare att driva då samordningsvinster inom den egna organisationen är få. Timplan och skollag föreskriver både garanterad undervisningstid och legitimerade lärare med behörighet i samtliga ämnen, för att få undervisa och sätta betyg. (Båstads kommun, s. 69)

De framtida behoven av investeringar motiveras här av eftersatt underhåll. Dessa brister är emellertid inte uppmärksammade av någon extern granskare utan av ”det systematiska arbetsmiljöarbetet”. Medgivandet kopplas med andra ord samman med en referens till det mer allmänna uppföljningsarbete som en arbetsgivare enligt Arbetsmiljölagen är skyldig att utföra. Det är det interna arbetet i kommunen som också gjort att man identifierat de brister som finns, vilket möjliggör att de kan åtgärdas. Medgivandet blir härmed mindre riskabelt än i exempelvis redogörelsen från Klippans kommuns årsredovisning ovan. Det indikerar att läget på ett övergripande plan är under kontroll, vilket rättfärdigar den samlade verksamheten. Det finns brister men de upptäcks och åtgärdas, om än med viss tidsförskjutning.

Följande lite längre textutdrag från Klippans kommuns årsredovisning innehåller flera tydliga medgivanden.

Det negativa resultatet för 2013 med stora budgetöverskridanden i botten har skapat ett ytterst bekymmersamt läge 2014, där kommunen har en stor utmaning att täppa till gapet och få balans i ekonomin.

2014 års budget ligger på +5,0 mnkr vilket är ett årets resultat som inte uppnår nivån för god ekonomisk hushållning (+14 mnkr är riktvärde). Utgångsläget med en låg budgetnivå är således inte det bästa när vi dessutom har stora underskott med oss från 2013.

Vi är nu beroende av två saker, nämligen dels konjunkturutvecklingen men framförallt vår förmåga att få balans i socialnämndens budget. Konjunkturmässigt finns en försiktig optimism hos de flesta prognosmakare. Dock hänger lågkonjunkturen kvar de närmaste åren, om än i mildare form. [...]

Vad gäller balans i socialnämndens budget så är det ett måste att alla de åtgärder som nu satts in visar på ett tydligt ekonomiskt resultat redan 2014. [...]

Vi måste i budgetprocesserna framöver vara något mindre generösa vad gäller alla de äskanden som framkommer. Alla förtroendevalda måste vara klara över att om alla äskanden tillgodoses så kommer det ändå i nästa budgetvarv att finnas lika många nya önskelistor. Istället måste det hela tiden finnas ett krav på verksamheten att förbättra, förenkla och effektivisera – att hitta nya lösningar inom befintliga budgetramar.

Vi måste också inse att vi redan vid budgetarbetets start måste hålla undan en del medel i reserv t ex för snabba konjunkturförändringar eller för större oförutsedda kostnader inom t ex det sociala området. Ett sätt kan vara att budgetera för inlösen av delar av pensionskulden. Denna kan i ett krisläge fungera som ”gummiband”. Vi måste med andra ord skaffa oss ett bättre handlingsutrymme och minska sårbarheten.

Vi måste också ha en nivå på investeringsbudgeten som gör att vi klarar av finansieringen med egna medel. Så har det inte varit de senaste åren och då sker en glidning uppåt vad gäller lånade pengar. Ränteutbetalningar ökar på bekostnad av medel som kunde gått till verksamheten. Investeringsbudgeten för de närmaste åren ligger på en acceptabel nivå men det är viktigt att bevaka behovet av tillkommande investeringar. (Klippans kommun, s. 15 f)

Utgångspunkten är att kommunens resultat är negativt, med ”stora budgetöverskridanden” och att detta har ”skapat ett ytterst bekymmersamt läge” för det kommande året. Det bekymmersamma läget understryks med att det inte är tillräckligt att få kontroll på socialnämndens budget utan att det faktiskt krävs hjälp utifrån, dvs. av konjunkturutvecklingen. När det gäller det interna arbetet med budgeten, dvs. det som man faktiskt kan göra något åt, framgår det av skrivningarna att man historiskt misskött budgetarbetet och budgetdisciplinen. Man har varit för generösa, dvs. medel har beviljats utöver vad som kan betecknas

som ett rimligt budgetutrymme. Man har inte ställt nödvändiga krav på att verksamheten förbättras, förenklas och effektiviseras. Därtill klarar kommunen inte av att finansiera sina investeringar med egna medel, vilket har medfört en ökad upplåning och ökade räntor. Denna skrivning måste betraktas som en total pudel. Den är så nära en fullständig ursäkt man kan komma i ett finansiellt rapporteringssammanhang.

3.6 MYSTIFIERING

En mystifiering erkänner ett misslyckande men detta misslyckande förklaras på ett vagt, esoteriskt eller förvirrande sätt. Mystifieringar fungerar på så vis som rökridåer som döljer potentiellt skadlig information.

Budget

Underskottet inom Kommunledningskontoret inklusive KS beror främst på att tidigare uppbokade omsättningstillgångar om 3,3 mkr inom exploateringsprojektet Åstad har kostnadsbokförts under 2013. Anledningen är att vid en genomgång av projektets omsättningstillgångar har delar av den projektering som utförts i projektets tidiga skede bedömts vara inaktuell i förhållande till exploateringsprojektets fortsatta inriktning. (Båstads kommun, s. 10)

För att förstå vad här egentligen står krävs kunskap i redovisning. Vad är det för tillgångar och varför har det blivit en kostnad? Utgifter för markexploatering redovisas som lagertillgångar, dvs. som omsättningstillgångar. Det beror på att dessa utgifter ökar tillgångarnas värde inför den framtida försäljning som är planerad. Det är alltså ett kortfristigt tillgångsinnehav. I detta fall har dessa utgifter dock kostnadsförts för att det visat sig att tidigare nedlagt arbete inte har något värde under aktuella omständigheter. Ett alternativt sätt att skriva denna text på vore kanske något i stil med: Eftersom den ursprungliga planen för markutvecklingsarbetet ändrats har de utgifter som tidigare lagts ned för att utveckla marken förlorat sitt värde varför de nu redovisas som kostnad.

Nästa exempel kan ses som mystifierande utifrån ett finansiellt perspektiv. Det är Höörs kommun vars soliditet minskat till följd av upplåning.

Utfall relativt tidigare år

Anledningen till att soliditeten minskat trots ett positivt resultat är att kommunen under juni månad upphandlade ett långfristigt lån om 40 mkr. (Höörs kommun, s. 12)

Detta är en redovisningsteknisk förklaring som i och för sig är korrekt. Upplåningen har ökat varför soliditeten minskar. När denna typ av skrivningar tillämpas kan det bibringa intrycket av att något förklarats, men det är tveksamt om så är fallet. Det intressanta är vad som ligger bakom den ökade upplåningen. Det är ju dessa bakomliggande faktorer som faktiskt förklarar varför soliditeten minskat.

KAPITEL 4

DISKUSSION OCH AVSLUTNING: MOT EN STÖRNINGSFRI KOMMUNIKATION

Årsredovisningar avspeglar inte endast till synes objektiva finansiella resultat utan är även en del i kommuners kommunikation med medborgarna. I den här studien har vi studerat hur det kommunala redovisningsspråket ramas in, förklaras och kontextualiseras av vardagsspråket (det naturliga språket) för hantering av klander. Generellt är det samma typ av redogörelser (accounts) som lämnas av kommuner som av privata noterade företag. De kommunala årsredovisningarna innehåller dock förhållandevis få och kortfattade förklaringar. Det finns mycket skrivningar av ordifierande karaktär, exempelvis ”resultatet har förbättrats med 10 procent”, utan uppföljande eller klargörande förklaringar. Detta skulle kunna vara en följd av att återkopplingen på årsredovisningen från dess avsedda mottagare är begränsad, dvs. intresset för årsredovisningen är tämligen begränsat. Om medborgarna, eventuellt i någon konstellation eller med hjälp av något språkrör, ställde krav på att kommunledningen verkligen förklarade utfallet och kommuens utveckling så hade det sannolikt också gett avtryck i de förklaringar som lämnas i årsredovisningen. Om ingen förväntar sig eller kräver redogörelser av den ansvarige kommer inte heller några att lämnas (jfr. Lerner & Tetlock 1999; Tetlock 1985). Även kvaliteten på lämnade redogörelser påverkas av vad mottagaren accepterar.

Den institutionella inramningen av kommunal verksamhet lägger grunden för de redogörelser (accounts) som är möjliga och legitima att lämna. Ett exempel är bortförklaringar som fäster vikt vid det för kommunen okontrollerbara, såsom befolkningsförändringar och konjuktursvängningar. Det är även vanligt att ansvar för okontrollerbara faktorer förläggs till staten, t.ex. med hänvisning till statens oförmåga att kompensera kommunerna vid tillfälliga nedgångar eller oförutsedda belastningar på välfärden. Denna ansvarsförskjutning möjliggörs dels av statens formella ansvar för exempelvis arbetsmarknadspolitik och sjukförsäkringssystem, dels av den långt gångna privatiseringen av traditionellt offentliga verksamheter, inom t.ex. skola och äldreomsorg. Även den senare delen som kan skapa belastningar på den kommunala ekonomin är en följd av statliga beslut, varför staten också direkt eller indirekt kan hållas ansvarig för underskott och misslyckanden. Även inom företagsvärlden kan förklaringar till

misslyckanden hänvisas till statens agerande (eller kanske vanligare: avsaknaden av agerande) men vanligare är att man hänvisar till marknaden eller möjligen naturkatastrofer utanför företagsledningens omedelbara kontroll (Sandell & Svensson 2016a). Kommunala årsredovisningar hänvisar till andra okontrollerbara faktorer. Ett undantag är området pensionskostnader och pensionsskulder där negativa förändringar förklaras av ränteförändringar, något som i grunden sker på marknaden. Räntan är given och pensionsskulden blir vad den blir. Det är alltså en beräkningseffekt som befriar kommunledningen från ansvar.

En annan kommunal egenart är rättfärdiganden som lyfter fram att den kommunala verksamheten – *i sig* – rättfärdigar underskott, vilket knappast skulle vara möjligt att hävda i ett vinstdrivande företag. Kommuner kan helt enkelt vädja till medborgarens känsla för solidaritet. Underskottet konstrueras då retoriskt som att det är ett resultat av att kommunledningen har gjort något viktigt och bra för kommunmedborgarna, och då i synnerhet ofta för de mest utsatta grupperna i samhället, eller är en följd av att de lagar som styr den kommunala verksamheten upprätthålls. Dessa omfokuseringar, från underskott till nödvändiga budgetöverskridanden för samhällets bästa, flyttar uppmärksamheten från *hur det är* till *vad som görs*. Det som görs åt problemen kommer att leda till en ljusare framtid, vilket är förhållandevis lätt att hävda eftersom det är ett påstående som åtminstone vid rapporteringstillfället inte går att motbevisa. Ett oförsiktigt utställande av löften kan dock leda till andra och mer problematiska ansvarighetssituationer i framtiden.

Redogörelser kan lämnas i olika dimensioner: redogörelser som lämnas i förhållande till *uppställda finansiella mål*, i förhållande till *budget*, i förhållande till *tidigare år*, eller i förhållande till *framtidsbedömningar*. Av tradition är den kommunala finansiella rapporteringen starkt fokuserad mot budget (Sandell 2015). Inom kommunal rapportering tycks det förutsättas att budgeten är den självklara referensramen. För de flesta som är intresserade av den kommunala ekonomin, och som inte är insatta i budgetprocessen, torde dock utfallet i förhållande till föregående år vara det som är mest intressant för en fördjupad analys. Det är med denna utgångspunkt som det är möjligt att bedöma om kommunens ekonomi och delvis verksamhet utvecklats positivt eller negativt. Intressant att notera är att när de kommunala *bolagen* analyseras i kommuners årsredovisningar och utfallet i dessa diskuteras sker jämförelsen inte med budget utan med föregående år, även om förklaringar ofta saknas. Den viktigaste anledningen till att referenspunkten för de kommunala bolagen är annorlunda än för nämnds- och förvaltningsorganisationen är att de kommunala bolagen inte är

en naturlig del av kommunens budgetprocess. Budgetering för dessa verksamheter sker i bolagen. Eftersom kommunen inte har kontroll över budgeten är det inte heller möjligt att göra en meningsfull budgetuppföljning.

Att leda och styra kommuner handlar till stor del om att förhålla sig till ansvarsutkrävande (accountability). Undertiteln på denna rapport betonar hantering av klander som en del i det retoriska ansvarsarbete som utförs t.ex. i kommunernas årsredovisningar. Klander och ansvarsutkrävande är onekligen viktiga aspekter av en någorlunda fungerande demokrati. En öppen demokrati bygger på en ständig och oberoende granskning av makthavare. I denna studie har vi försökt lyfta fram det retoriska arbete genom vilket makthavare responderar på en del av denna granskning. Kunskap om de retoriska strategier som används i kommunikationen med medborgarna är viktig för att närma sig det som den tyske filosofen och kritiska teoretikern Jürgen Habermas benämner kommunikativ rationalitet (Habermas 1984). För Habermas är utgångspunkten för en fungerande demokrati den öppna dialogen, mellan medborgare men även mellan makthavarna och medborgarna. Den kommunikativa rationaliteten bygger på s.k. störningsfri kommunikation, dvs. kommunikation som inte störs av maktasymmetri, ideologi, särintresse, propaganda etc. Störningsfri kommunikation bygger på analys och diskussion av välgrundade argument. Argumentet står i fokus, inte talarens eller skribentens maktposition. Motsatsen till störningsfri kommunikation är enligt Habermas den förvrängda kommunikationen, dvs. kommunikation som gör det svårt att kritiskt granska makthavares argument. Manipulation av information och kommunikationskanaler och propaganda leder till förvrängd kommunikation.

Det är tveksamt om totalt störningsfri kommunikation ens är möjlig att uppnå. Retoriken i en årsredovisningstext är beroende både av person och organisation och växer fram genom ett kollektivt författarskap, fyllt av förhandlingar, kompromisser och pragmatism. Habermas talar möjligen om ett idealtillstånd som inte existerar i realiteten men som ändå kan vara värt att eftersträva om man tror på demokrati och öppenhet. Det är i detta sammanhang vi skulle vilja placera denna studie av kommuners retoriska arbete med klander. Genom att bidra till kunskapen om responser på omvärldens faktiska och potentiella kritik hoppas vi så ett frö till en störningsfri(are) kommunikation inom kommunpolitiken. Att kunna avkoda och granska kommuners retorik i t.ex. årsredovisningar kan då ses som en viktig medborgerlig kompetens för att åtminstone begränsa fall av förvrängd kommunikation. För att sätta detta i ett bredare kommunikativt sammanhang så är det viktigt att fundera på hur texter författas så att de blir begripliga, innehållsrika och meningsfulla. En årsredovisning innehåller många komplicerade frågeställningar som inte alltid på ett enkelt sätt kan tillgängliggöras

för alla och en var, även om det vore drömscenariot. Men det är en viktig demokratifråga att informationsinnehållet i årsredovisningen kommer alla medborgare till godo, kanske genom att texten aktivt författas på ett sätt som gör den möjlig att avkoda åtminstone för förtroendevalda revisorer, journalister och andra som på olika sätt arbetar i medborgarnas intresse.

REFERENSER

Aerts, W. (1994). On the use of accounting logic as an explanatory category in narrative accounting disclosures. *Accounting, Organizations and Society*, 19 (4/5), 337-353.

Butler, J. (2005). *Giving an account of oneself*. New York: Fordham University Press.

Cho, C. H., Roberts, R. W. & Patten, D. M. (2010). The language of US corporate environmental disclosure. *Accounting, Organization and Society*, 35 (4), 431-443.

Clatworthy, M. & Jones, M. J (2003). Financial reporting of good news and bad news: evidence from accounting narratives. *Accounting and Business Research*, 33 (3), 171-185.

Clatworthy, M. & Jones, M. J. (2006). Differential patterns of textual characteristics and company performance in the chairman's statement. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19 (4), 493-511.

Conaway, R. N. & Wardrope, W. J. (2010). Do their words really matter? Thematic analysis of U.S. and Latin American CEO letters. *Journal of Business Communication*, 47 (2), 141-168.

Courtis, J. K. (1995). Readability of annual reports: Western versus Asian evidence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8 (2), 4-17.

Courtis, J. K. (2004). Corporate report obfuscation: artefact phenomenon? *The British Accounting Review*, 36, 291-312.

Crowther, D., Carter, C. & Cooper, S. (2006). The poetics of corporate reporting: Evidence from the UK water industry. *Critical Perspectives on Accounting*, 17, 175-201.

Dubnick, M. (2005). Accountability and the promise of performances: In search of the mechanisms. *Public Performance & Management Review*, 28 (3), 376-417.

Habermas, J. (1984). *The Theory of Communicative Action (vol 1)*. Boston: Beacon Press.

Jones, M. J. (1996). Readability of annual reports: Western versus Asian evidence – a comment to contextualize. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9 (2), 86-91.

Jonäll, K. & Rimmel, G. (2010). CEO letters as legitimacy builders: coupling text to numbers. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 14 (4), 307-328.

- Lerner, J. S. & Tetlock, P. E. (1999). Accounting for the Effects of Accountability. *Psychological Bulletin*, 125 (2), 255-275.
- March, J. G. & Olsen, J. P. (1995). *Democratic governance*. New York: Free Press.
- McLaughlin, M. L., O'Hair, H. D. & Cody, M. J. (1983). The management of failure events: some contextual determinants of accounting behavior. *Human Communication Research*. 9 (3), 208-224.
- Merkel-Davies, D. M. & Brennan, N. M. (2007). Discretionary disclosure strategies in corporate narratives: incremental information or impression management? *Journal of Accounting Literature*, 26, 116-196.
- Messner, M. (2009). The limits of accountability. *Accounting, Organization and Society*, 34, 918-938.
- Mills, C. W. (1940). Situated actions and vocabularies of motive. *American Sociological Review*, 5 (6), 904-913.
- Neu, D., Warsame, H. & Pedwell, K. (1998). Managing public impressions: environmental disclosures in annual report. *Accounting, Organizations and Society*, 23 (3), 265-282.
- Orbuch, T. L. (1997). People's Accounts Count: The Sociology of Accounts. *Annual Review of Sociology*, 23, 455-478.
- Prakash, P. & Rappaport, A. (1977). Information inductance and its significance for accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 2 (1), 29-38.
- Rahm, H., Sandell, N. & Svensson, P. (2016). Räkna med språk: Om årsredovisningens vardagsspråk. *Organisation & Samhälle*, 1, 32-35.
- Sandell, N. (2014). Accounts and Accountability. Impairment of goodwill. *The Institute of Economic Research Working Paper Series 2014:1*.
- Sandell, N., (2015). Den osjälvständiga årsredovisningen, *Kommunal ekonomi*, 6, 25-26.
- Sandell, N. & Svensson, P. (2012). Verbala trolleritrick i finansiella rapporter. *Balans*, 6-7, 31-33.
- Sandell, N. & Svensson, P. (2014), "Det var inte mitt fel" – Om goodwillnedskrivningar och ansvarstagande i finansiella rapporter. *Balans Fördjupning*, 3, 21-24.

- Sandell, N. & Svensson, P. (2016a), The Language of Failure: The Use of Accounts in Financial Reports, *International Journal of Business Communication*, 53 (1), 5-26.
- Sandell, N. & Svensson, P. (2016b, forthcoming). Writing write-downs: The rhetoric of goodwill impairment. *Qualitative Research in Accounting and Management*.
- Schönbach, P. (1980). A category system for account phases. *European Journal of Social Psychology*, Vol. 10, pp. 195-200.
- Scott, M. B. & Lyman, S. M. (1968). Accounts. *American Sociological Review*, 33 (1), 46-62.
- Shearer, T. (2002). Ethics and accountability: from the for-itself to the for-the-other. *Accounting, Organizations and Society*, 27 (6), 541-573.
- Sinclair, A. (1995). The chameleon of accountability: forms and discourses. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2/3), 219-237.
- Sitkin, S. B. & Bies, R. J. (1993). Social accounts in conflict situations: using explanations to manage conflicts. *Human Relations*, 46 (3), 349-370.
- Tetlock, P. E. (1985). Accountability: The neglected social context of judgment and choice. *Research in Organizational Behavior*, 7, 297-232.
- Thomas, J. (1997). Discourse in the marketplace: The making of meaning in annual reports. *Journal of Business Communication*, 34 (1), 47-66.
- Waring, H. Z. (2007). The multi-functionality of accounts in advice giving. *Journal of Sociolinguistics*, 11 (3), 367-391.
- Yuthas, K., Rogers, R. & Dillard, J. F. (2002). Communicative action and corporate annual reports. *Journal of Business Ethics*, 41, 141-157.

KEFU SKRIFTSERIE 54
ISSN 1102-8483
ISRN KEFU-SKR-54-SE

KEFU
BOX 7080
220 01 LUND
Tel: 046-22 78 20
Fax: 046-222 42 16