

Kandidatuppsats, kurs 639

Författare: Louise Vikbladh (21493) och Jenny Johansson (21495)

Handledare: Malin Lund

Handelshögskolan i Stockholm, den 16 maj 2011

Antal tecken: 74706

Nyckeltalet

– en studie av effektivitetsmätning i insamlingsorganisationer

Abstract

The study examines how efficiency and effectiveness are measured in charity organizations in Sweden. The rules of Svensk Insamlingskontroll, Årsredovisningslagen and Bokföringslagen make up the accounting framework upon which efficiency and effectiveness are measured in charity organizations. The study is based upon interviews with the sector's main actors: Svensk Insamlingskontroll, Frivilligorganisationernas insamlingsråd, auditors and the charity organizations themselves. The interviews are supplemented by studies of the guidelines issued by Svensk Insamlingskontroll. Today's measure of efficiency is the percentage of a charity organization's income that benefits their goals, called *nyckeltalet*. The study finds two major drawbacks with *nyckeltalet*: 1) it only measures one type of efficiency 2) it requires interpretation to such a degree that it makes it unfit for comparison between organizations. The study concludes that today's accounting framework is not well adapted to charity organizations, given their organizational characteristics. There are two other measures that need to be included in the evaluation of charity organizations: *output*, a type of efficiency, and *outcome*, a type of effectiveness. The authors thereby demand a new accounting framework, including *output* and *outcome* in order to reflect charity organizations operations and not only economic results.

Keywords: efficiency, effectiveness, charity organizations, accounting framework

Innehållsförteckning

SAMMANFATTNING	4
1. INLEDNING	6
1.1 BAKGRUND	6
1.1.1 SEKTORNS AKTÖRER MED FOKUS PÅ SVENSK INSAMLINGSKONTROLL	7
1.1.2 EFFEKTIVITETSMÄTNING	8
1.2 TIDIGARE FORSKNING	8
1.2.1 NEW PUBLIC MANAGEMENT	8
1.2.2 DEN IDEELLA SEKTORN I SVERIGE	9
1.2.3 DEN IDEELLA SEKTORN I VÄRLDEN	10
1.2.4 STUDIENS FORSKNINGSBIDRAG	10
1.3 AVGRÄNSNING	10
1.4 SYFTE OCH PROBLEMFORMULERING	11
1.4 METOD	12
1.5 DISPOSITION	13
2. TEORETISKT RAMVERK	14
2.1 EN ÖVERGRIPANDE BILD	14
2.2 ATT SYNLIIGGÖRA	14
2.3 ATT IDENTIFIERA ORGANISATIONSTYPER	17
3. EMPIRI	19
3.1 SVENSK INSAMLINGSKONTROLLS STYRDOKUMENT	19
3.1.2 RAPPORTPAKETET	19
3.2 INSAMLINGSORGANISATIONERNAS SYFTEN OCH KARAKTÄRER	21
3.3 TOLKNING OCH TILLÄMPNING	22
3.3.1 INSAMLINGSORGANISATIONERNAS UPPFATTNING OM SVENSK INSAMLINGSKONTROLLS RIKTLINJER	22
3.3.2 KOSTNADSFÖRDELNING FÖR NYCKELTALET	22
3.3.4 REVISORERNAS ROLL I TOLKNINGEN OCH TILLÄMPNINGEN AV RIKTLINJERNA	23
3.4 EFFEKTIVITETSMÄTNING	25
3.4.1 NYCKELTALET	25
3.3.2 OUTPUT OCH OUTCOME	27
3.3.2 UTVECKLING AV EFFEKTIVITETSMÄTNING	30
4. ANALYS	32
4.1 VIKTEN AV ATT SYNLIIGGÖRA	32
4.2 INSAMLINGSORGANISATIONERNAS SÄRSKILJANDE KARAKTÄRER	33
4.3 PROCESSEN ATT SYNLIIGGÖRA	35
4.3.1 RELATIONEN MELLAN SVENSK INSAMLINGSKONTROLL OCH INSAMLINGSORGANISATIONERNA	35
4.3.2 RELATIONEN MELLAN REVISORERNA OCH INSAMLINGSORGANISATIONERNA	36
4.4 KONSEKVENSER AV DAGENS REDOVISNINGSSYSTEM FÖR EFFEKTIVITETSMÄTNING	36
4.4.1 NYCKELTALETS BEGRÄNSNINGAR	37
4.4.2 NÄR REDOVISNINGSFORMER BLIR ACCEPTERADE	39
5. SLUTSATS	40
6. FÖRSLAG TILL FRAMTIDA FORSKNING	43
7. KÄLLFÖRTECKNING	44
7.1 TRYCKTA KÄLLOR	44

7.2 MUNTliga KÄLLOR I KRONOLOGISK ORDNING	45
7.3 ELEKTRONISKA KÄLLOR	46
8.1 FRÅGOR TILL INSAMLINGSORGANISATIONER	47
8.2 INTERVJUFRÅGOR SVENSK INSAMLINGSKONTROLL	48
8.3 INTERVJUFRÅGOR TILL SVENSK INSAMLINGSKONTROLLS STYRELSE	49
8.4 INTERVJUFRÅGOR TILL REVISIONSBYRÅ 1 OCH 2	50
8.5 INTERVJUFRÅGOR TILL FRIVILLIGORGANISATIONERNAS INSAMLINGSRÅD (FRII)	51

Sammanfattning

Insamlingsorganisationer har idag ökade krav på sig att vara transparenta och effektiva. Under det senaste decenniet har lagkraven tilltagit och insamlingsorganisationer är numera ålagda att följa Årsredovisningslagen och Bokförningslagen likt vinstdrivande företag. Samtidigt skiljer sig insamlingsorganisationernas mål och syfte väsentligt från företag. Insamlingsorganisationerna ställs inför motsatta krav när de ska förmedla sin ideella karaktär samtidigt som de måste redovisa på samma sätt som ett företag. För ideella organisationer är pengarna ett medel för att förverkliga verksamheten som ses som målet. I vinstdrivande företag är istället verksamheten ett medel för att generera pengar, vilket är målet. Studiens syfte är att besvara frågan: *Givet hur effektivitet mäts och redovisas i insamlingsorganisationer i Sverige, vilka blir konsekvenserna på förmågan att mäta effektivitet?* Studien omfattar intervjuer med sektorns aktörer såsom: insamlingsorganisationer, kontrollorganet, branschorganisationen samt revisionsbyråer.

Idag utvärderas insamlingsorganisationernas effektivitet genom ett mått som anger hur stor del av de insamlade medlen som når ändamålet. Vi har valt att kalla detta mått *nyckeltalet*. Det finns två generella aspekter på effektivitet: inre och yttre. *Nyckeltalet* är ett finansiellt mått och klassificeras som en typ av inre effektivitet. Genom intervjuerna konstaterar vi att sektorn ser ytterligare två aspekter på effektivitet som relevanta. Dessa är *output* och *outcome*. *Output* betecknas som de aktiviteter som organisationen har genomfört givet de resurser den haft till förfogande, en typ av inre effektivitet. *Output* redovisas av de intervjuade insamlingsorganisationerna kvantitativt och/eller kvalitativt och ses som en typ av inre effektivitet. *Outcome* är ett mått som mäter till vilken grad organisationen har uppnått sina mål, alltså yttre effektivitet.

Nyckeltalets beräkning utgår från de föreskrifter som Svensk Insamlingskontroll, sektorns kontrollorgan, kräver att insamlingsorganisationerna följer. Föreskrifterna anger bland annat hur insamlingsorganisationerna bör klassificera sina kostnader i relation till sitt syfte. Fördelningen sker utifrån tre kostnadsslag: ändamål, insamling och administration. Insamlingsorganisationernas individuella tolkning av hur kostnaderna ska fördelas har därför en direkt påverkan på respektive *nyckeltal*.

Redovisning syftar till att synliggöra aktiviteter och är centralt för effektivitetsmätning. Revision adderar värde genom sin förmåga att verifiera. Vi identifierar därmed revisionen som betydelsefull när aktiviteter ska synliggöras. *Nyckeltalet* är det mått på effektivitet som tillskrivs den största betydelsen i sektorn då det är det enda mått som revideras i alla insamlingsorganisationer och det mått Svensk Insamlingskontroll i sin granskning fokuserar på. Vi ser fokuset på *nyckeltalet* som en följd av att finansiella mått är institutionellt accepterade i den redovisningsform som är utformad för vinstdrivande företag och som insamlingsorganisationer tillämpar. Att synliggöra och granska aktiviteter kräver mätbar fakta. Mätbar fakta i den ideella sektorn har hämtats från den institutionellt accepterade kunskapsbasen som gäller för vinstdrivande företag. Därmed är det inte förvånande att dagens redovisningsform inte fullt ut kan spegla en insamlingsorganisations effektivitet. Vi identifierar två brister med *nyckeltalet*:

1. det fångar enbart den inre effektiviteten i insamlingsorganisationer
2. beräkningarna kräver en individuell tolkning från insamlingsorganisationernas sida vilket gör *nyckeltalet* subjektivt och olämpligt för att jämföra organisationer emellan

Därför efterfrågar vi en ny redovisningsform som möjliggör en effektivitetsmätning som är bättre anpassad till insamlingsorganisationernas egenskaper. Att bemöta dessa krav på transparens och effektivitet är nödvändigt för att inte bidragsgivarnas tilltro till sektorn ska skadas och insamlingsorganisationernas fortlevnad riskeras.

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Svenskarnas vilja att skänka pengar till välgörande ändamål har under de senaste åren nått rekordnivåer. Under år 2009 skänktes 2.8 miljarder kronor till svenska insamlingsorganisationer (Frivilligorganisationernas Insamlingsråd). Samtidigt har en diskussion vuxit fram kring hur stor del av bidragen som verkligen når fram till ändamålet. En pådrivande faktor har varit de avslöjanden om oegentligheter som förekommit i sektorn. Det finns idag ett ökat intresse hos allmänheten för hur väl insamlingsorganisationerna förvaltar givarnas bidrag. I ljuset av detta efterfrågar givarna i högre grad att ideella organisationer redovisar sin effektivitet (Frivilligorganisationernas Insamlingsråds Kodrapport).

Betydelsen av ideella organisationer har ökat och idag fyller de en samhällsbärande funktion. Oegentligheter i en ideell organisation skadar idag inte bara organisationen själv utan i förlängningen även det ändamål de verkar för. Kraven på mätbarhet och transparens av organisationernas resultat har därför blivit mer märkbara. Man vill som givare informeras om effekterna av det egna bidraget och kunna jämföra organisationerna sinsemellan. Den ideella sektorn delas in i *klubbar* och *icke-klubbar*. I en *klubb* gynnas endast medlemmarna då de är de enda som har bidragit monetärt, såsom aktieägare i företag eller medlemmar i fackföreningar. I en *icke-klubb* däremot kommer bidragen inte från dem som får direkt nytta av organisationens verksamhet (Gustafson, 2008¹).

Ett sätt att granska en organisations kvalitet och förmåga att prestera är genom att bedöma dess effektivitet. När organisationer synliggör sina aktiviteter genom redovisning möjliggörs effektivitetsmätning. I takt med den ideella sektorns utveckling mot en betydande samhällsinstitution ökar behovet av ett välfungerande och transparent redovisningsramverk med förmåga att spegla organisationernas resultat. I en insamlingsorganisation saknas, som ovan nämnts, en koppling mellan bidragsgivare och bidragstagare varför redovisning av effektivitetsmätning får stor betydelse för relationen till intressenterna.

Den ideella sektorn har under de senaste decennierna ställts inför ökade krav på att upprätta ekonomiska rapporter. Sedan år 2001 måste ideella organisationer följa Bokföringslagen och

¹ Gustafson återger Falks resonemang

sedan år 2007 även Årsredovisningslagen, som vilket vinstdrivande företag som helst (Gustafson, 2008). Årsredovisningen ska, beroende på organisationens storlek, innefatta förvaltningsberättelse, resultat- och balansräkning, kassaflödesanalys samt revisionsberättelse (Svensk Författningssamling).

1.1.1 Sektorns aktörer

Det finns flera aktörer inom den ideella sektorn som strävar efter att uppnå en högre grad av transparens och mätning vad gäller organisationernas aktiviteter och resultat. Frivilligorganisationernas insamlingsråd (FRII) är en branschorganisation som verkar för etisk och kvalitetssäkrad insamling. FRII:s medlemmar består av 125 insamlingsorganisationer som tillsammans arbetar för ett bättre insamlingsklimat i Sverige (Frivilligorganisationernas insamlingsråd). FRII ger ut *Riktlinjer för Årsredovisning* som insamlingsorganisationerna kan ta hjälp av när de ska följa Svensk Insamlingskontrolls krav på rapportering. Vidare har FRII utvecklat en kvalitetskod för sektorn, *Kodrapporten*. Den liknar Bolagskoden och syftar till att bibehålla och öka förtroendet för insamlingsorganisationerna (Frivilligorganisationernas insamlingsråds Kodrapport). Revisorerna har också axlat ansvar för att förbättra transparensen i och kontrollen av redovisningen i sektorn. Ett exempel på detta är tävlingen ”Bästa årsredovisning”, grundad av en av en revisionsbyrå och en av storbankerna, som verkar för att förbättra kvalitén i sektorns årsredovisningar (Redovisningskonsult, Revisionsbyrå1)

Svensk Insamlingskontroll är den ideella sektorns oberoende kontrollorgan. Det är en stiftelse som syftar till att kvalitetssäkra ideella organisationer genom att ge ut och dra in 90-konton i syfte att bevaka givarnas intressen om ett säkert bidragsgivande. Ett 90-konto är en typ av certifiering som bekräftar ”att insamlingen sköts på ett ansvarsfullt sätt och att pengarna går till ändamålet utan oskäligen kostnader” (Svensk Insamlingskontrolls föreskrifter för 90-konto). Svensk Insamlingskontroll tillhandahåller information om 90-kontoinnehavarna till givarna. I fokus för kommunikationen med givarna står *nyckeltalet*, vilket anger hur stor del av de totala intäkterna som nått till ändamålet. *Nyckeltalet* redovisas i respektive organisations årsredovisning.

Nyckeltalet är ett finansiellt mått vars nivå avgörs av kostnadsklassificeringen. Insamlingsorganisationerna ska följa Svensk Insamlingskontrolls riktlinjer när de klassificerar

kostnader (Svensk Insamlingskontrolls föreskrifter för 90-konto). Det finns tre kostnadsslag: ändamål, insamling och administration. Kostnadsklassificeringen ska ske med organisationernas syfte och verksamhet i åtanke och därför skiljer den sig åt mellan organisationerna (ibid.). Kravet för att inneha ett 90-konto är att minst 75 procent av de totala intäkterna når ändamålet, varför administrations- och insamlingskostnader inte får överstiga 25 procent. Detta blir då gränsen för vad som anses vara en accepterad effektivitetsgrad i insamlingsorganisationer.

1.1.2 Effektivitetsmätning

Effektivitetsmätning genom redovisning ämnar spegla organisationers resultat och sker traditionellt genom finansiella mått. Det svenska ordet effektivitet motsvaras av de två engelska orden *efficiency* och *effectiveness* (Jobber, 2007), vilka översätts som den inre och yttre effektiviteten. Den inre effektiviteten är förhållandet mellan presterat resultat och förbrukade resurser. Den yttre effektiviteten är graden av måluppfyllelse (ibid.).

Nyckeltalet är idag det främsta effektivitetsmåttet för insamlingsorganisationer. Andra effektivitetsmått, relevanta för insamlingsorganisationer, är *output* och *outcome* (Gustafson, 2008). *Output* betecknas som de aktiviteter som organisationen genomfört givet de resurser den haft till förfogande, en typ av inre effektivitet. *Outcome* är det mått som mäter till vilken grad organisationen har uppnått sina mål, alltså yttre effektivitet (ibid.).

1.2 Tidigare forskning

1.2.1 New public management

De ökade kraven från samhället på redovisning av effektivitet i den ideella sektorn kan ses i ljuset av den empiriska trend som genomsyrat västvärldens offentliga sektor de senaste decennierna, nämligen *New public management* (NPM). NPM karaktäriseras av viljan att öka effektiviteten i den offentliga sektorn (Hood, 1991). Detta ska ske genom minskade skillnader mellan privat och offentlig sektor samt fokus på resultatbaserad utvärdering av den offentliga sektorn. Redovisning blir ett centralt begrepp inom NPM eftersom det anses objektivt och förknippat med den privata sektorn (Hood, 1995).

Hood (1991) identifierar sju olika dimensioner av förändringar som förknippas med NPM. Studien kommer att beröra fyra av dessa: krav på att utförande och uppfyllande mäts på ett explicit och standardiserat vis, krav på resultatkontroll, krav på att offentlig sektor styrs mer som den privata sektorn samt krav på hushållning av resurser.

Samtidigt finns det kritiker av NPM:s metoder för att säkerställa effektivitet. Bland dessa återfinns Kurunmäki et al. (2003) som vänder sig mot hur NPM:s riktlinjer används i offentliga organisationer på grund av de effekter de får. *Accountingization* och *legitimation* representerar två motsatta förklaringar till hur den offentliga organisationen har påverkats av NPM. *Accountingization* betyder att redovisningen genomsyrar hela organisationen och därmed fungerar som ett verktyg för styrning. *Legitimization*, å andra sidan, beskriver hur en organisation fränkopplar den interna strukturen från det som redovisas utåt. Man visar den bild som omvärlden förväntar sig för att undvika extern granskning (ibid.). Carnegie och West (2005) är också kritiska och poängterar komplexiteten i att använda sig av ett finansiellt redovisningssystem i en organisation som saknar ett vinstdrivande syfte. De menar att kulturella, vetenskapliga och utbildningsrelaterade värden riskerar att missförstås och förvrängas i händerna på en yrkeskår som är vana vid att tolka och förstå värden utifrån ett finansiellt perspektiv (ibid.).

1.2.2 Den ideella sektorn i Sverige

Gustafson publicerade år 2008 boken *Redovisning och kontroll av ideell verksamhet – en alltmer reglerad och standardiserad praktik*, som baserades på hennes doktorsavhandling inom detta område. Gustafson (2008) belyser problematiken i hur den ideella sektorn ska bemöta de nya lagar som trädde i kraft under 2000-talet. Gustafson är ensam om sin forskning inom den ideella sektorns redovisning i Sverige. Däremot finns det forskning om andra aspekter på den ideella sektorn. Exempelvis har Filip Wijkström och Tommy Lundström forskat om den ideella sektorns organisation och styrning.

1.2.3 Den ideella sektorn i världen

Den internationella forskningen inom den ideella sektorn är mer omfattande än den svenska. Flesher och Ducan (1999) identifierar i sin artikel *Control in volunteer organizations* den bristande interna kontrollen som finns i icke-vinstdrivande organisationer. McDonald (1999) belyser i sin studie, *Internal Control and Accountability in Non-profit Human Service Organizations*, hur icke-vinstdrivande organisationer är känsliga för ineffektivitet och att de system för kontroll som finns har misslyckats. Hager (2004) poängterar i sin artikel, *Public Trust in the Public Face of Charities*, vikten av att bidragsgivare utvärderar ideella organisationer. Samtidigt identifierar han svårigheten att mäta effektivitet i denna typ av organisationer och drar slutsatsen att man därför använder ett likande tillvägagångssätt som i vinstdrivande företag (ibid.).

1.2.4 Studiens forskningsbidrag

Studiens forskningsbidrag ställs i relation till NPM och kritik därav, samt forskning inom den ideella sektorn i Sverige och världen. De ökade krav som ställs på insamlingsorganisationer att redovisa effektivitet ses i ljuset av NPM. Studien står nära den kritik av NPM som pekar på problematiken som uppstår när en redovisningsform ämnad för vinstdrivande företag tillämpas av icke-vinstdrivande organisationer. Forskningen inom redovisning för den ideella sektorn i Sverige är idag mycket begränsad. Internationella studier av effektivitetsmätning i den ideella sektorn finns, men saknas i Sverige. I detta tomrum placeras studien, vilken ämnar bidra med en djupare förståelse för hur svenska insamlingsorganisationer mäter och redovisar effektivitet.

1.3 Avgränsning

Studien avgränsas till att studera insamlingsorganisationer i Sverige. Insamlingsorganisationer är en typ av ideell organisation. De definieras som en organisation som samlar in medel antingen för att fördela det till andra ideella organisationer eller för att använda medlen till

egna projekt (Charity Rating). Att avgränsa studien till insamlingsorganisationers redovisning av effektivitetsmätning blir särskilt intressant då de betraktas som en *icke-klubb*. Studien avgränsas vidare till att enbart belysa den del av redovisningen som sker i direkt samband med att effektivitet mäts och redovisas utifrån de riktlinjer som Svensk Insamlingskontroll ger ut. Därmed kommer inte all den redovisning som organisationerna är ålagda att upprätta, till Svensk Insamlingskontroll, att belysas i studien. FRII:s *Riktlinjer för Årsredovisning och Kodrapporten* faller också utanför studiens ramar. I studien definieras dagens redovisningsform som verksamhetsberättelsen och årsredovisningen.

1.4 Syfte och problemformulering

Nyckeltalet är ett finansiellt mått och ett uttryck för den ideella sektorns definition på vad effektivitet är. Därmed mäts och utvärderas effektivitet i den ideella sektorn på samma sätt som i den vinstdrivande sektorn. Insamlingsorganisationerna som grupp skiljer sig dock från företagen genom att deras mål är att uppnå ett särskilt syfte och inte att gå med vinst. Detta syfte kan ofta inte speglas i siffror. Det gör att det blir problematiskt att utvärdera insamlingsorganisationer genom finansiella mått. Vidare har insamlingsorganisationerna, som tidigare nämnts, vitt skilda syften vilket gör att *nyckeltalens* underliggande kostnadsklassificering blir olika. Att jämföra insamlingsorganisationerna baserat på *nyckeltalen* kan därför ifrågasättas.

Uppsatsens syfte blir därmed att undersöka hur effektivitet mäts, redovisas och jämförs i insamlingsorganisationer för att ta ställning till om mätningen synliggör organisationernas verksamhet och möjliggör en riktig effektivitetsbedömning. Studien belyser problematiken när en redovisningsform ämnad för vinstdrivande företag appliceras och tillämpas på icke-vinstdrivande organisationer, vars aktiviteter och resultat inte med nödvändighet kan speglas i siffror. Mer specifikt ämnar studien undersöka olika redovisningsmåttets förmåga att fånga insamlingsorganisationers effektivitet. Studiens problemformulering är som följer:

Givet hur effektivitet mäts och redovisas i insamlingsorganisationer i Sverige, vilka blir konsekvenserna på förmågan att mäta effektivitet?

1.4 Metod

Empirin utgörs till övervägande del av intervjuer med aktörer i och kring insamlingsorganisationerna. Intervjuerna kompletteras med en dokumentstudie av Svensk Insamlingskontrolls riktlinjer. Urvalet av intervjuobjekt har skett med syfte att skapa en förståelse för sektorns mätning och redovisning av effektivitet utifrån de viktigaste aktörernas perspektiv. Dessa är: kontrollorganet Svensk Insamlingskontroll och dess styrelse, branschorganisationen FRIL, revisorer specialiserade på denna sektor samt insamlingsorganisationerna själva. 14 intervjuer har genomförts med totalt 16 personer i 12 organisationer: två representanter från Svensk Insamlingskontroll, en representant från Svensk Insamlingskontrolls styrelse, en representant från FRIL, två revisorer och två konsulter från två olika revisionsbyråer samt sju insamlingsorganisationer. De intervjuade representanterna för insamlingsorganisationerna har alla haft inblick i den aktuella organisationens redovisning. Intervjuerna har genomförts på respektive organisations kontor utom i två fall då telefonintervjuer har genomförts. Intervjuerna har i genomsnitt varat i en timme och finns dokumenterade på ljudfiler. Intervjuerna har utgått från fem olika frågeformulär (se bilaga 8.1 – 8.5).

De insamlingsorganisationer som ingår i studien är alla bland de 15 största i Sverige. Storleken har varit ett urvalskriterium då arbete med mätning och redovisning av effektivitet är mest levande i de större organisationerna. Att intervjua hälften av dessa 15 största anses ge tillräckligt underlag för att kunna dra generella slutsatser om sektorn. De intervjuade revisorerna och insamlingsorganisationerna kommer att anonymiseras i studien, dels för att möjliggöra en öppen dialog i intervjuerna dels för att underlätta generalisering av studiens slutsatser.

Kompletterande empiri har främst hämtats från *Rapportpaketet* och *Svensk Insamlingskontrolls Föreskrifter för 90-konto*, vilka är grunden för hur beräkningen av *nyckeltalet* ska ske. Beskrivningen av föreskrifterna är begränsade till de delar som berör beräkning av *nyckeltalet*, alltså effektivitetsmätning.

1.5 Disposition

Studien inleds med en redogörelse för det teoretiska ramverket, den synvinkeln som empirin kommer att analyseras utifrån. Ramverket beskriver tre teorier. Vi använder Powers (1996) *Making things auditable*, vilken belyser vikten av att synliggöra en verksamhets aktiviteter och hur aktiviteterna genom detta görs mätbara. För att få en djupare förståelse för de yttre styrimpulser som insamlingsorganisationerna utsätts för används Östmans (2008) teori om betal- och funktionsdrivna organisationer. För att bedöma om en riktig effektivitetsmätning sker krävs en insikt i vilken typ av organisationer som effektiviteten ska mätas i. Gustafson (2008) används, liksom Östman (2008), för att beskriva insamlingsorganisationernas särskiljande karaktär.

Därefter följer empirin som inleder med att redogöra för de riktlinjer som Svensk Insamlingskontroll har utfärdat angående beräkningen av *nyckeltalet*. Empirin redogör vidare för insamlingsorganisationernas särskiljande karaktär, hur de tolkar och tillämpar riktlinjerna för *nyckeltalet* samt sektorns syn på effektivitetsmätning. Den efterföljande analysen, söker besvara huvudfrågan. Den är uppdelad i fyra delar: vikten av att synliggöra, insamlingsorganisationernas särskiljande karaktärer, processen att synliggöra och konsekvenser av dagens redovisningssystem för effektivitetsmätning. De mest betydelsefulla aspekterna från analysen redogörs sedan för i slutsatsen vilket mynnar ut i förslag till framtida forskning. I bilagor återfinns de intervjumallar som ligger till grund för empiriavsnittet.

2. Teoretiskt ramverk

2.1 En övergripande bild

Samhället befinner sig idag i ett företagsekonomiskt paradig där efterfrågan på att mäta och kvantifiera resultat är betydande. Utgångspunkten för det teoretiska ramverket är Powers (1996) studie *Makings thing auditable*. Teorin visar på hur och till vilken grad synliggörande av en organisations aktiviteter sker. Mätning och verifiering och därmed synliggörande möjliggörs genom redovisning. Vidare beskriver teorin hur synliggörande skapar en institutionellt accepterad miljö inom vilken en organisation kan verka. Power är framträdande inom studier för hur mätning och verifiering sker, varför hans teorier tillämpas.

Östmans (2008) och Gustafsons (2008) studier är grunden för en förståelse av insamlingsorganisationernas organisatoriska karaktär. Östmans studie *Den finansiella styrningens realiteter och fiktioner* (2008) identifierar två olika organisationstyper, betaldrivna och funktionsdrivna. De vertikala och horisontella styrimpulserna skiljer sig åt och skapar olika interna strukturer för organisationstyperna. Att definiera insamlingsorganisationer som funktionsdrivna organisationer belyser hur de olika aktörerna i insamlingsorganisationernas omgivning skapar styrimpulser i redovisningsprocessen. Gustafsons studie *Redovisning och kontroll av ideell verksamhet – en alltmer reglerad och standardiserad praktik* (2008) bidrar med en mer specifik förståelse för ideella organisationers karaktäristika och resursomvandlingen som sker i dessa organisationstyper. Gustafsons (2008) förklaringsmodeller av ideella organisationers utmärkande egenskaper i förhållande till vinstdrivande företag ses i ljuset av Östman (2008).

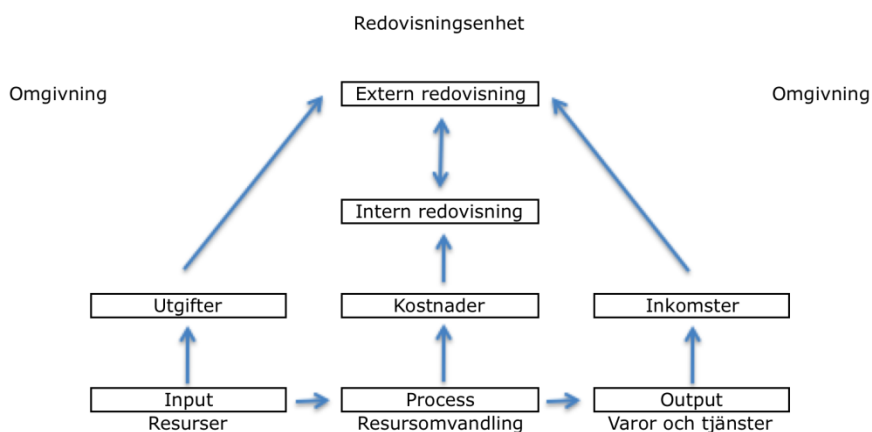
2.2 Att synliggöra

Power (1996) har identifierat ett ökat behov för organisationer att kunna synliggöra sin ekonomiska bärkraft och effektivitet. Han beskriver revision som en aktiv process vilken gör aktiviteter synliga genom de finansiella rapporterna. Synliggörande möjliggörs genom reviderbara mätningar av resultat, styrsystem och tillförlitligheten hos experter. Att verifiera är ett uttryck för ett mänskligt behov att undanröja tvivel och skapa tillit (ibid.). I det för

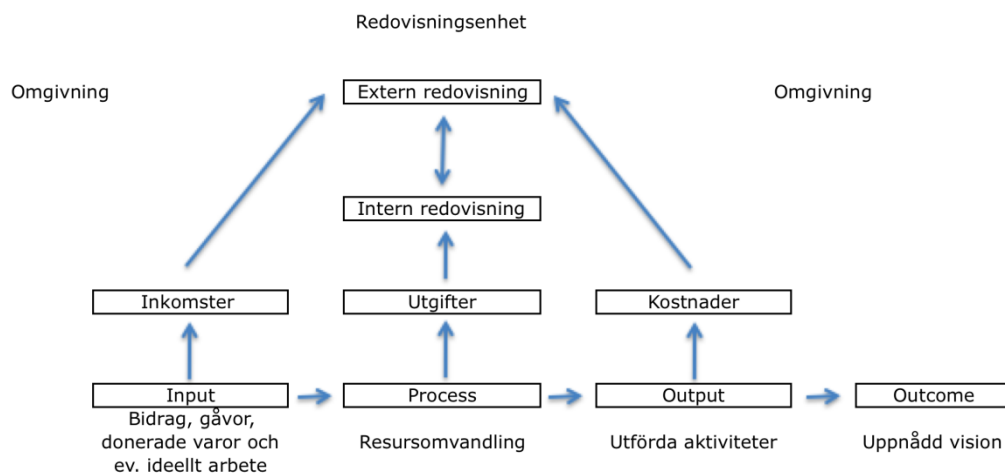
studien aktuella sammanhanget är revision samma sak som verifiering av årsredovisningen. Även Gustafson (2008) belyser behovet av att skapa tillit och ser redovisningens uppkomst som en följd av detta behov. Det faktum att det inte finns en direkt koppling mellan bidragsgivare och bidragstagare gör att synliggörandet av aktiviteter blir särskilt betydelsefullt (ibid.).

För vinstdrivande företag är redovisningen bland annat ett verktyg för att beräkna vinst som sedan fördelas mellan intressenter. Den ideella organisationens intressenter förväntar sig inte en del av en vinst utan intresserar sig istället för hur verksamheten bedrivs (Gustafson, 2008). Den externa redovisningen för en ideell organisation syftar därmed till att ge givarna information om verksamheten genom att synliggöra aktiviteter. Det är genom synliggörande av aktiviteter som tillit skapas. Gustafson (2008) kontrasterar resursomvandlingen i en insamlingsorganisation med den som sker i ett vinstdrivande företag. Det är denna resursomvandling som redovisningen syftar till att synliggöra för att möjliggöra verifiering av effektivitet.

Input-output-modell för ett vinstdrivande företag (Gustafson, 2008)



Input-output-modell för en insamlingsorganisation (Gustafson, 2008²)



Den resursomvandling som Gustafson (2008) identifierar kräver verifiering. Att verifiera innebär enligt Power (1996) att individer oberoende av varandra kan komma fram till samma slutsats när de reviderar samma data. Han menar vidare att de finansiella rapporterna är verifierbara eftersom de ger uttryck för regler och procedurer som kan kontrolleras och verifieras. En god verifiering kan säkerställa att informationen är korrekt och kan konstatera att den valda mätmetoden har tillämpats utan subjektivitet. Power (1996) menar dock att det finns mått som är så beroende av antaganden att de blir omöjliga att verifiera.

Enligt Power (1996) skänker verifiering i form av revision trovärdighet till de finansiella rapporterna genom dess objektiva utgångspunkt, oberoende och tekniska neutralitet. Revision syftar till att addera värde genom att härleda aktiviteter. Verifiering konstrueras inom den omgivande kunskapsbasen. Kunskapsbasen är de mått och metoder som tillämpas när verifiering ska ske. Revision söker aktivt att skapa legitimitet för den egna kunskapsbasen och en omgivning där denna kunskap anses riktig. Revision drivs alltså av viljan att synliggöra aktiviteter och är en konstruktion av legitimitet (ibid.).

När aktiviteter ska synliggöras inom ett nytt område står skapandet av mätbar fakta i fokus (Power, 1996). Utmaningen är primärt att skapa en legitim grund för mätbar fakta. I en odefinierad omgivning institutionaliserar revision produktionen av verifiering, vilket skapar tillit. I produktionen skapas nya tekniker för mätning av exempelvis effektivitet. Power (1996) identifierar två olika sätt för hur nya tekniker accepteras: teknikerna accepteras av de

² Omarbetad av författarna

som tillämpar dem eftersom de fungerar *eller* tekniker förutsätts fungera eftersom de är institutionellt accepterade. Power (1996) menar alltså att mätbarhet och verifiering är förhandlingsbara processer. Dessa formas av ett institutionellt behov som bekräftar grundvärderingar om vad som anses vara mätbart och möjligt att verifiera.

Power (1996) poängterar vikten av att det ska finnas en tydlig länk mellan synlighet och förmåga att mäta, varför revision inte är möjligt utan klara standarder. För att en metod ska vara institutionellt accepterad måste man utveckla verktyg för hur man analyserar det man vill synliggöra. Samtidigt menar Power (1996) att det finns en risk att verifieringen endast fokuserar på att säkerställa att det utvecklade verktyget efterföljts, snarare än att granska verktygets underliggande antaganden. Att granskning sker uttrycker därmed en blandning av tilltro och misstro samt en efterfråga på verifiering för att säkerställa effektivitet.

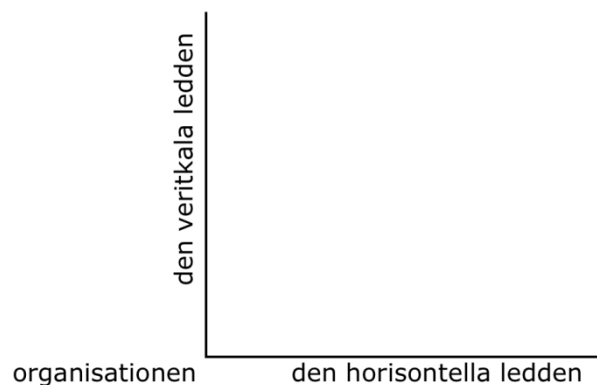
2.3 Att identifiera organisationstyper

Gustafson (2008) identifierar den ideella sektorns organisatoriska särart genom att jämföra dess mål och verksamhet med vinstdrivande företag. Gustafson (2008) menar att det finns ett motsatsförhållande i synen på medel och mål mellan den ideella och den vinstdrivande sektorn. För ideella organisationer är pengarna ett medel för att förverkliga verksamheten som ses som målet. I vinstdrivande företag är istället verksamheten ett medel för att generera pengar, vilket är målet.

	Vinstdrivande	Icke-vinstdrivande
Mål	Pengar	Verksamhet
Medel	Verksamhet	Pengar

Även Östman (2008) gör en distinktion mellan organisationstyper baserat på hur vertikala och horisontella styrimpulser påverkar organisationers interna strukturer. Han benämner dessa funktionsdrivna och betaldrivna organisationer. Yttre intressen och behov, både individuella och kollektiva, är grunden för de horisontella och vertikala styrprocesserna. Den horisontella ledden består bland annat av kunder och medlemmar. Den vertikala ledden består av uppdragsgivare och de som tilldelar medel. Det är i samspelet mellan dessa två led som Östman (2008) identifierar de båda organisationstyperna.

Modell för vertikala och horisontella styrimpulser (östman, 2008)



Det som utmärker en funktionsdriven organisation är att det finns en koppling mellan de vertikala och horisontella leden. Det vill säga att uppdragsgivarna i det vertikala ledet bedriver verksamhet för att tillgodose behov i det horisontella ledet (Östman, 2008). För en betaldriven organisation finns inget direkt samband mellan det vertikala och horisontella ledet och därmed ingen koppling mellan uppdragsgivare och gruppen som har nytta av det horisontella förloppet (ibid.).

I en betaldriven organisation ses överskott som ett tecken på att organisationen varit effektiv. Östman (2008) anser att för att bedöma effektiviteten i en funktionsdriven organisation krävs istället en bedömning av hur väl dess funktion har uppfyllts. Bedömningen kompliceras ytterligare då det i funktionsdrivna organisationer inte finns en direkt koppling mellan individuell insats av medel och vars och ens utbyte. Detta påpekar även Gustafson (2008) när hon klassificerar insamlingsorganisationer som en *icke-klubb*.

Östman (2008) menar att båda organisationstyperna måste besitta en viss grad av effektivitet, det vill säga ett godtagbart förhållande mellan vilka prestationer som utförts i förhållande till vilka resurser som tagits i anspråk. Det är styrimpulserna som avgör vilka av organisationens aktiviteter som ska mätas (ibid.). Östman (2008) poängterar att mått för att mäta effektivitet i funktionsdrivna organisationer ofta har sitt ursprung i betaldrivna organisationer då det finns få redovisningsnormer för hur funktionsdrivna organisationers prestationer ska mätas, något som Gustafson (2008) också uppmärksammar. Det centrala i effektivitetsutvärderingen blir att bedöma hur värdefull funktionen är och vilka resurser som tagits i anspråk för att fylla funktionen. För funktionsdrivna organisationer kan inte ett ekonomiskt resultat ses i en självständig mening, utan funktionens grad av måluppfyllelse måste beaktas. Östman (2008) visar på problematiken med mätning och säger: *vad som enkelt kan mätas är inte sällan ett dåligt uttryck för vad som egentligen behövs mätas.*

3. Empiri

3.1 Svensk Insamlingskontrolls styrdokument

Svensk Insamlingskontrolls Föreskrifter för 90-konto (Föreskrifterna) samt Anvisningar till 2010 års Rapportpaket (Rapportpaketet) är grunden för Svensk Insamlingskontrolls granskning (Kanslichef, Svensk Insamlingskontroll). Studien återger ett urval av dessa dokument för att beskriva de riktlinjer som styr effektivitetsmätningen.

Svensk Insamlingskontroll uppdrag är att säkerställa ”att offentliga insamlingar för humanitärt, välgörande, kulturellt och annat allmännyttigt ändamål sker under betryggande kontroll, att insamling inte belastas med oskäliga kostnader, att sunda marknadsföringsmetoder används på insamlingsområdet och att ändamålsenliga metoder för insamlingskontroll utvecklas” (Svensk Insamlingskontrolls Föreskrifter för 90-konto). Utgångspunkten för Svensk Insamlingskontrolls granskning är 90-kontoinnehavarens rapportpaket. Enligt 6§ i *Föreskrifterna*, ställs bland annat följande krav: ”Att insamlingsverksamheten inte får belastas med oskäliga kostnader samt att inkomna medel ska disponeras för uppgivet ändamål eller efter givarens önskemål samt komma ändamålet tillgodo utan onödiga kostnader”. Granskningen syftar alltså till att kunna, inför allmänheten och media, fastställa att kontoinnehavarens bidrag når fram till ändamålet och att insamlings- och administrationskostnaderna inte är för höga.

3.1.2 Rapportpaketet

Rapportpaketet anger hur den praktiska tillämpningen av *Föreskrifterna* ska ske (Kanslichef, Svensk Insamlingskontroll). *Rapportpaketet* liknar den lagstadgade uppställningen för årsredovisning och fokuserar på *nyckeltalet*. En organisations *nyckeltal* är en effekt av dess resultaträkning och hur kostnaderna har fördelats mellan ändamål, insamling och administration.

I *Rapportpaketet* definieras ändamålskostnader som kostnader som har ett direkt samband med att uppfylla kontoinnehavarens ändamål, vilket återfinns i dess stadgar. Hit hör kostnader såsom lön, forskningsanslag, lokaler, representationskontor och utrustning som behövs för ändamålet. Om kontoinnehavaren i sina stadgar har angivit att opinionsbildning och

upplysningsverksamhet innefattas i dess ändamål, ska kostnader som uppkommit vid dessa aktiviteter betecknas som ändamålskostnader (Svensk Insamlingskontrolls Anvisningar till 2010 års rapportpaket). Exempel på sådana aktiviteter är framställande av informationsmaterial såsom böcker, tidningar och broschyrer.

Insamlingskostnader avser, enligt *Rapportpaketet*, kostnader direkt hänförliga till insamling av gåvobevis och försäljning av varor/tjänster. Detta kostnadsslag innefattar inköp av vara, lagerhållning, distribution, provision och personal nödvändig för dessa aktiviteter. Övriga insamlingskostnader innefattar insamlingsbössor, annonser, reklamkampanjer och övrig information som uppmanar till bidrag. *”Även kostnader för förstärkande av varumärke, profilering och positionering utgör insamlingskostnader”* (Svensk Insamlingskontrolls Anvisningar till 2010 års rapportpaket).

Administrationskostnader är kostnader som är nödvändiga för att administrera verksamheten (Svensk Insamlingskontrolls Anvisningar till 2010 års rapportpaket). Svensk Insamlingskontroll beskriver att *”ett visst mått av allmän administration krävs för att säkerställa en god kvalitet på organisationens kontroll och rapportering, såväl extern som internt”*. De hävdar vidare att *”alla kontoinnehavare har någon form av administration varför denna post aldrig kan bli noll”* (ibid.). Administrationskostnader innefattar bland annat redovisning, revision, medlemsvärning, medlemsregister, styrelsearvode, styrelsesammanträden, årsmöten, hyra och löner för administrativ personal, avgift till Svensk Insamlingskontroll samt medlemsavgifter till FRIL. Om en kostnad varken kan anses innefatta insamling eller ändamål ska den klassificeras som administration (ibid.). Avslutningsvis säger *Rapportpaketet* att om lokal och personal berör flera kostnadsslag ska kostnader redovisas i proportion till hur stor andel som varje kostnadsgrupp har ådragit sig.

Nyckeltalet återger relationen mellan intäkterna och andelen av dessa som når ändamålet. Enligt *Föreskrifterna* ska beräkningen av *nyckeltalet* ske på följande sätt:

Ändamålskostnader

Totala verksamhetsintäkter – Direkta kostnader vid försäljning av varor och tjänster – Finansiella poster

3.2 Insamlingsorganisationernas syften och karaktärer

90-konton beviljas till de organisationer som bedriver offentlig insamling för humanitärt, välgörande, kulturellt eller annat allmännyttigt ändamål (Svensk Insamlingskontroll föreskrifter för 90-konto). Där står även att läsa: *”En förutsättning för att beviljas ett sådant konto (90-konto) är att organisationens ändamål har en sådan bestämdhet att det går att kontrollera.”* (ibid.) Vidare skriver Svensk Insamlingskontroll i en kommentar till *Föreskrifternas* 6§ att kontoinnehavarens verksamhet ska ha *”en mycket stark ideell anknytning... ”*. Med bakgrund av detta blir det viktigt för organisationerna att på ett tydligt sätt kunna förmedla vilket deras ändamål är samt att kunna redogöra för hur man under året har jobbat för att uppnå ändamålet. De svenska insamlingsorganisationerna är en mycket heterogen grupp med vitt skilda syften. Dock har de en gemensam strävan efter att på olika sätt förbättra världen genom fysiska insatser, informationsspridning eller genom lobbyarbete riktat mot politiker och andra beslutsfattare. Det är framförallt i årsredovisningen men också på den egna hemsidan som insamlingsorganisationerna förmedlar vad de åstadkommit, varför dessa har blivit viktiga verktyg för att kommunicera med givare och övriga intressenter.

Trots att insamlingsorganisationerna är en heterogen grupp anser de intervjuade organisationerna att hela sektorn särskiljer sig från vinstdrivande företagen då de inte har som syfte att tjäna pengar utan verksamheten står i fokus. *”Det som utmärker den här typen av organisationer (insamlingsorganisationer) (...) är att det är själva verksamheten som är av betydelse, alltså vad vi gör med pengarna, innan sista raden i resultaträkningen”* (Insamlingsorganisation B). De intervjuade poängterade också det starka engagemanget hos de anställda och att medarbetarnas värderingar är starkare kopplade till verksamheten än i vinstdrivande företag. (Insamlingsorganisation F, Insamlingsorganisation G). Det finns också de som menar att även om både företag och insamlingsorganisationer syftar till att samla in så mycket pengar som möjligt finns det en skillnad i etiken för hur detta görs (Insamlingsorganisation D). *”Vårt syfte är inte att tjäna pengar utan att hjälpa”* (Insamlingsorganisation D).

De flesta organisationerna har uppmärksammat att det under de senaste åren har funnits en tendens i sektorn med ökade krav på effektivisering. Organisationerna har svarat på detta genom att styra sin organisation i en mer professionell riktning. Med att vara professionella menar insamlingsorganisationerna att de idag har en större ekonomisk medvetenhet, en välutbildad och avlönad ekonomi- och administrationsfunktion samt en högre grad av formell

ekonomisk rapportering (Insamlingsorganisation A, Insamlingsorganisation B). Det är ingen av de intervjuade som upplever att det finns en konflikt mellan att vara professionell och ideell. *”För att driva en bra ideell verksamhet måste man vara professionell”* (Insamlingsorganisation D). *”Ju mer professionella vi blir ju mer ideella kan vi bli”* (Insamlingsorganisation A). Samtidigt tycker organisationerna att det är viktigt att behålla de eldsjälar som jobbar ideellt i de lokala föreningarna. Dessa har en enorm drivkraft men måste styras för att upprätthålla organisationens effektivitet. *”Många (ideellt arbetande) har en väldigt stark drivkraft och engagemang. Samtidigt måste man se till att de gör det på ett effektivt och bra sätt”* (Insamlingsorganisation D).

3.3 Tolkning och tillämpning

3.3.1 Insamlingsorganisationernas uppfattning om Svensk Insamlingskontroll

De flesta är överens om att Svensk insamlingskontroll är en organisation som behövs och menar att den fyller en viktig funktion. *”Det är jättebra att de finns, för de värnar om allmänheten och ser till att ingen bluffar”* (Insamlingsorganisation E). Vissa tycker inte alls att Svensk Insamlingskontrolls krav är särskilt betungande (Insamlingsorganisation F, Insamlingsorganisation G) medan andra tycker tvärtom: *”De (Svensk Insamlingskontroll) har för mycket och för hårda krav på oss, (...) det blir för mycket pappersarbete”* (Insamlingsorganisation E). En majoritet av de intervjuade menar att Svensk Insamlingskontrolls granskning framförallt som en hygienfaktor och att rapporteringen till dem är en separat manöver som har litet samband med den övriga redovisningen (Insamlingsorganisation C, Insamlingsorganisation D, Insamlingsorganisation E, Insamlingsorganisation F, Insamlingsorganisation G).

3.3.2 Kostnadsfördelning för nyckeltalet

Alla de intervjuade insamlingsorganisationerna har utarbetat en egen mall för att fördela kostnaderna mellan de tre huvudkategorierna, en så kallad fördelningsnyckel. Åsikterna om *Föreskrifterna*, vad gäller kostnadsfördelning, går isär. Några av de intervjuade anser att regelverket inte är särskilt svårt att förstå sig på (Insamlingsorganisation F,

Insamlingsorganisation G). Andra menar att det leder till osäkerhet genom att *Föreskrifterna* är oklara och det är upp till organisationerna själva att tolka. Tolkningar som Svensk Insamlingskontroll senare kan kräva att de presenterar och redogör för. ”Om man tittar på de andra organisationerna inser man, att man nog gör lite olika. Jag har insett att vi kanske har varit för naiva i vår tolkning” (Insamlingsorganisation E). En ekonomichef misstänker också att tolkningen skiljer sig åt en hel del organisationerna emellan och att kostnadsfördelningen snedvrids för att förbättra *nyckeltalet*. ”Vissa organisationer betraktar allt som ändamål” (Insamlingsorganisation B). Insamlingsorganisation A fördelar sina indirekta kostnader, exempelvis löner och lokalkostnader, baserat på den tid som personalen uppskattar att de lägger ner på de tre olika huvudgrupperna. I Insamlingsorganisation C fördelar man indirekta kostnader på antal anställda och deras arbetsuppgifter, detsamma gäller i Insamlingsorganisation E. Ett tredje sätt är att bygga upp sin interna verksamhet kring de tre kostnadsslagen för att lättare kunna fördela kostnaderna, vilket görs i Insamlingsorganisation F.

De flesta organisationerna bemöter denna osäkerhet genom att utförligt beskriva hur de har gått till väga när de har fördelat kostnaderna (Insamlingsorganisation D). Organisationerna framförde att de har haft problem med att kostnadsklassificering för exempelvis lotteriverksamhet, medlemsutskick och marknadsföring (Insamlingsorganisation A, Insamlingsorganisation D, Insamlingsorganisation E). En organisation ställer sig i samband med detta frågan: ”Var går gränsen mellan information och marknadsföring?” (Insamlingsorganisation A). En ytterligare komplicerande faktor är att de riktlinjer som Svensk Insamlingskontroll och FRII ger ut skiljer sig åt på ett antal punkter (Insamlingsorganisation C). Det blir då upp till organisationen att välja vilket reglerverk man följer och noga motivera sina val av principer. De allra flesta organisationer reviderar sina fördelningsnycklar en gång per år eller mer sällan. En orsak, som uppges, till varför insamlingsorganisationerna inte vill förändra fördelningsnycklarna alltför ofta är att de eftersträvar en jämförbarhet i *nyckeltalet* över tiden (Insamlingsorganisation D).

3.3.4 Revisorernas roll i tolkningen och tillämpningen av riktlinjerna

Representanten från Svensk Insamlingskontrolls styrelse menar att den auktoriserade revisionen är den viktigaste delen i Svenskinsamlingskontrolls granskning av

organisationerna. Bland insamlingsorganisationerna skiljer sig däremot synen på revisorerna åt. Några organisationer är negativt inställda och menar att revisorerna bara granskar årsredovisning och fördelningsnycklar pliktskyldigt. De är av uppfattningen att revisorerna enbart granskar kostnadsfördelning i förhållande till fördelningsnyckeln och inte ifrågasätter fördelningsnyckeln utformning (Insamlingsorganisation A, Insamlingsorganisation C). En av organisationerna menar att det beror på att revisorerna vill gardera sig mot den eventuella risk det skulle innebära att gå i god för en särskild fördelningsnyckel (Insamlingsorganisation A). En förklaring till detta skulle kunna vara att revisorerna inte anser sig besitta samma kunskap om insamlingsorganisationens verksamhet som organisationerna själva (Insamlingsorganisation C).

Andra har en nära relation med revisorerna och använder sig av deras expertis inte bara i samband med bokslutet utan också löpande under hela verksamhetsåret. ”*De har varit ett jättebra stöd när vi jobbade med rapporten med internkontroll och företagets styrning*” (Insamlingsorganisation D). Av de organisationer som hade en med nära relation till revisorerna fungerar de som ett stöd när organisationerna utformar sin tolkning av *Föreskrifterna* (Insamlingsorganisation B, Insamlingsorganisation E, Insamlingsorganisation F, Insamlingsorganisation G). ”*De bidrar med detaljkunskap och fungerar därmed som en kvalitetskontroll*” (Insamlingsorganisation G).

Revisorerna däremot uppfattade att i de fall då insamlingsorganisationerna upplevde *Föreskrifterna* som oklara arbetade de tillsammans för att hitta ett gemensamt synsätt på klassificeringen. De poängterade dock att klassificeringen i sig var underställd vikten av att använda samma tillvägagångssätt från år till år för att uppnå jämförbarhet (Revisor, Revisionsbyrå 2). En av de intervjuade revisorerna tror att revidering av sektorns årsredovisningar sker i varierande omfattning. Han menar att det inte finns några normer för hur man som revisor ska bedöma om en insamlingsorganisation har uppnått sitt mål eller inte, detta då revisionen till största del utgår från samma principer som för vinstdrivande bolag (Revisor, Revisionsbyrå 2). ”(I ett aktiebolag) *tittar man inte särskilt mycket på verksamheten i sig om den är effektiv eller inte, utan det blir vad det blir. Den sista raden är ett bra mått på om det går bra eller inte*” (ibid.). Även Svensk Insamlingskontroll uppmärksammar de svåra krav som ställs på revisorerna och menar i en debattartikel ” (...) *att revidera en 90-kontoinnehavare kräver mer än en sedvanlig revision*” (Birath och Engerstedt 2010).

Båda revisionsbyråerna lyfte fram *output* och *outcome* som alternativa effektivitetsmått för insamlingsorganisationer utöver dagens *nyckeltal*. Samtidigt påpekade de att de upplevde det som en stor utmaning att revidera dessa mått idag då flertalet av organisationerna bristfälligt mäter dessa aspekter av effektivitet (Redovisningskonsult, Revisionsbyrå 2). ”Hur reviderar man *output* och *outcome* när målen i sig inte är mätbara?” (ibid.). En revisor menade även att granskningen av förvaltningsberättelsen är problematisk då det inte finns en klar definition av vad förvaltning betyder för insamlingsorganisationer. I förvaltningsberättelsen får man endast redogöra för det som kan kontrolleras. Risker finns därmed att insamlingsorganisationernas beskrivningar av vad de uträttat, på grund av detta krav, blir generella och därmed intetsägande (Revisor, Revisionsbyrå 2). Många insamlingsorganisationer har därför istället en målade verksamhetsberättelse, då denna inte faller inom ramen för revisorns granskning. Trots att verksamhetsberättelserna inte revideras upplever revisorerna att denna berättelse ses som mer betydelsefull än förvaltningsberättelsen i insamlingsorganisationernas redovisning (Redovisningskonsult, Revisionsbyrå 1).

3.4 Effektivitetsmätning

3.4.1 Nyckeltalet

Sektorns aktörer uppfattar att *nyckeltalet* har en stor betydelse då det är det huvudsakliga fokuset i Svensk Insamlingskontrolls kommunikation till givarna och ses gemensamt av alla aktörer som en mått på intern effektivitet. Enligt Svensk Insamlingskontrolls kanslichef är kontrollorganets övergripande syfte med *nyckeltalet* att kontrollera att pengarna används effektivt i organisationerna och att de når ändamålet. Kanslichefen menar därför att det är naturligt att *nyckeltalet* står i fokus.

Svensk Insamlingskontroll kontrollerar i sin granskning att insamlingsorganisationernas fördelning av kostnader mellan de tre olika grupperna överensstämmer med organisationernas syfte. Därför kan en organisation, vars syfte är att sprida information, i högre grad klassificera kostnader för informationsspridning och lobbying som ändamålskostnader. Kanslichefen säger att granskningen fokuserar på att identifiera samband mellan organisationernas syfte och deras klassificering av kostnader, inte att exakt kontrollera hur organisationernas kostnadsfördelning ser ut. Svensk Insamlingskontroll strävar alltså inte efter att alla gör lika.

Svensk Insamlingskontroll är tvetydiga i syn på *nyckeltalet*. Trots att Svensk Insamlingskontroll menar att *nyckeltalet* är en bra indikation på effektivitet säger de samtidigt att givarna inte ska använda det för att jämföra organisationerna emellan. ”Att en organisation har en nivå på 85 procent betyder inte att den är bättre än den som ligger på 80 procent “ (Controller, Svensk Insamlingskontroll). Controllern menade att *nyckeltalet* inte ska likställas med företagens avkastningsmätt. Han poängterade vidare vikten av att se *nyckeltalet* över en tidsperiod eftersom effekterna av organisationernas aktiviteter, till exempel en insamlingskampanj, inte slår igenom omedelbart. ”Det är bara en ögonblicksbild som måste studeras över tid för att få en uppfattning om organisationens kvalitet” (ibid.). Istället använder Svensk Insamlingskontroll *nyckeltalet* som ett verktyg för att fånga fel i redovisningen och avsteg från riktlinjerna. Små organisationer begår fler fel men när de större organisationerna gör fel är dessa av större betydelse. Svensk Insamlingskontroll använder sig av förvaltningsberättelsen för att finna förklaringar till dessa fel/avsteg (Controller, Svensk Insamlingskontroll).

Svensk Insamlingskontroll vill i framtiden därför tillhandahålla kompletterande information till *nyckeltalen*, för att placera dem i deras organisatoriska sammanhang. Utöver att identifiera fel/avsteg använder sig Svensk Insamlingskontroll av förvaltningsberättelsen för att skapa förståelse för det finansiella måttet (Controller, Svensk Insamlingskontroll). En redovisningskonsult påpekade dock, som tidigare nämnts, förvaltningsberättelsens begränsade informationsinnehåll då det endast är tillåtet enligt lag att rapportera det som kan mätas och kontrolleras (Redovisningskonsult, Revisionsbyrå 1).

Revisionsbyråerna delar Svensk Insamlingskontrolls uppfattning om att *nyckeltalet* inte är lämpligt för att jämföra organisationernas effektivitet. ”Man måste se *nyckeltalet* i sitt sammanhang och sätta organisationens storlek i relation till kostnaderna. Att en generalsekreterare för en stor organisation har högre lön än en liten organisation är ett måste. Detta betyder dock inte med nödvändighet att denna organisation är mindre effektiv, trots att administrationskostnadsposten belastas av en högre lönesumma” (Redovisningskonsult, Revisionsbyrå 2).

Insamlingsorganisationernas syn på *nyckeltalet* är varierande. De flesta anser dock att det måste ses i sitt organisatoriska sammanhang för att en rättvis jämförelse mellan organisationerna ska kunna ske. Endast ett fåtal menar att *nyckeltalet* kan användas för att

rangordna organisationernas effektivitet (Insamlingsorganisation E, Insamlingsorganisation F). De flesta är starkt kritiska mot att man jämför olika typer av ideell verksamhet i ett enda nyckeltal. *”Det (nyckeltalet) är som att jämföra äpplen och päron”* (Insamlingsorganisation G). Vidare påpekade majoriteten att jämförelsen blir otillbörlig då riktlinjerna ger utrymme för tolkning varför kostnadsklassificeringen blir alltför olika. *”Det sättet man tar fram de här siffrorna på är så extremt subjektivt och speglar egentligen bara dels hur olika verksamheterna är, dels ledningarnas egen agenda för hur de vill framstå. En jämförelse av andelen ändamålskostnader är enbart relevant internt över flera år”* (Insamlingsorganisation A).

Insamlingsorganisation B poängterar *nyckeltalets* begränsning: *”Nyckeltalet mäter inte effektivitet utan snarare hur gåvorna fördelas mellan de tre olika kategorierna, siffran är dock viktig i konkurrensen om givarna”*. Citatet visar att *nyckeltalet*, trots dess begränsade förmåga att spegla effektivitet, har en betydelse för det interna beslutsfattandet. Insamlingsorganisationerna menar att det är viktigt att ha låga administrations- och insamlingskostnader för att framstå som attraktiva för givarna. *”Vi tänker en extra gång innan vi anställer en administrativ person till”* (Insamlingsorganisation G). *”En gång väntade vi med att köpa in ett nytt IT-system för att inte belasta årets nyckeltal”* (Insamlingsorganisation E). Fastän de flesta intervjuade insamlingsorganisationer arbetar med att sänka andelen administrations- och insamlingskostnader menade alla att det är orimligt att 100 procent av intäkterna går till ändamål. *”För att en effektiv organisation ska fungera krävs styrning och kontroll vilket medför att de insamlade medlen inte kan gå oavkortat till ändamålet. Styrning och kontroll medför kostnader”* (Insamlingsorganisation C). Sektorns övriga aktörer är av samma uppfattning. Svensk Insamlingskontroll kommenterar i *Rapportpaketet* att alla organisationer har administrationskostnader, varför *nyckeltalet* inte kan bli 100 procent.

3.3.2 Output och outcome

Efter intervjuer med representanter från Svensk Insamlingskontroll, FRIL, revisionsbyråer samt insamlingsorganisationer kan det konstateras att det finns tre aspekter på insamlingsorganisationers effektivitet: *nyckeltalet*, *output* och *outcome*.

De studerade insamlingsorganisationerna redovisade effektivitetsmått på följande sätt: *nyckeltalet* är ett finansiellt mått på inre effektivitet, *output* är ett kvantitativt och/eller

kvalitativt mått på inre effektivitet och *outcome* är ett kvalitativt mått på yttre effektivitet. *Output* redovisas bland de studerade insamlingsorganisationerna i verksamhets- och/eller förvaltningsberättelsen. *Outcome* redovisas endast kvalitativt i verksamhetsberättelsen. *Nyckeltalet* är det enda mått på effektivitet som alla insamlingsorganisationer redovisar inom ramen för vad revisorerna reviderar.

En av revisionsbyråerna inledde diskussionen om effektivitetsmätning med att prata om *output* och *outcome* (Revisor, Revisionsbyrå 1). Effektmätning har fått allt större betydelse och några insamlingsorganisationer arbetar internt med att hitta välfungerande och lämpliga mätmetoder (Insamlingsorganisation B). Majoriteten av insamlingsorganisationerna vill att dagens fokus på *nyckeltalet* ska nyanseras genom att den externa redovisningen synliggör effekten av deras arbete. Givarna ställer idag högre krav på uppföljning av aktiviteterna, vilket är en utmaning för branschen i stort. ”Den (externa rapporteringen) går verkligen framåt. Det finns ökade krav, många människor vill verkligen skänka men samtidigt vill man veta att pengarna hanteras på ett bra sätt och vad de får för effekt” (Insamlingsorganisation D). Generalsekreteraren för FRII bekräftade denna bild: ”Givarna ställer högre krav, media bevakar oss liksom nya initiativ som *Charity Rating*”.

Nyckeltalet visar hur stor andel som når ändamålet. Att pengarna når ändamålet på ett effektivt sätt är en förutsättning för att aktiviteter ska kunna bedrivas över huvudtaget. Samtidigt menar de flesta insamlingsorganisationerna att effektivitetsmätningen även borde inkludera vad aktiviteterna får för effekter. ”*Nyckeltalet är bara en del av organisationen*” (Insamlingsorganisation C). ”*Kostnadseffektiviteten (nyckeltalet) måste ställas i relation till vad man har fått ut av ett särskilt projekt. Samtidigt måste man komma ihåg att en mätning av antal aktiviteter (output) inte är ett mått på hur väl man har uppnått sitt syfte*” (Revisor, Revisionsbyrå 1).

En organisation har i sitt arbete för att utveckla effektivitetsmätning för *outcome*, utformat enkäter där de som har tagit del av organisationens verksamhet får betygsätta upplevelsen på en skala. Upplevelseenkäten är ett försök att kvantifiera organisationens grad av måluppfyllelse (Insamlingsorganisation B). Att mäta insamlingsorganisationernas effektivitet i form av måluppfyllelse är en komplex samverkan av många faktorer. En av revisorerna menar att det rent praktiskt finns svårigheter i att utveckla mätverktyg som härleder hur insamlingsorganisationernas aktiviteter har gynnat deras syften (Revisor, Revisionsbyrå 2). En av insamlingsorganisationerna har samma uppfattning: ”*Aktiviteterna som just nu bedrivs i*

ett land är svåra att härleda till särskilda effekter. Vi redovisar antal byggnationer av skolor och antal utbildade lärare, men att sedan härleda dessa till områdets allmänna kunskapsnivå och dess utveckling är mycket svårt. Att mäta effekterna av det påverkningsarbete som bedrivs på lagstiftare och beslutsfattare är också mycket svårt” (Insamlingsorganisation C). Insamlingsorganisation D har påbörjat ett arbete med att i redovisningen ge en mer nyanserad effektivitetsmätning av måluppfyllelse. De upplever liksom Insamlingsorganisation C att det kan vara svårt att mäta *outcome* eftersom det kan ta flera år innan effekterna kan utrönas. Inte nog med att *output* och *outcome* är svåra att mäta de upplevs också som svåra att kommunicera till givarna. ”*De (givarna) vill gärna att man ska härleda och kvantifiera utifrån en hundralapps nivå”* (Insamlingsorganisation C).

Enligt Svensk Insamlingskontrolls *Anvisningar för Kontorevisor* ska revisorerna i revisionen av insamlingsorganisationen särskilt beakta att ändamålet uppfylls, alltså *outcome*. Det finns skilda meningar om hur en sådan kontroll bör ske rent praktiskt samt omfattningen av revisorernas ansvar för att verifiera information. ”*Det finns inga normer särskilt utvecklade för den ideella sektorn för hur man ska betrakta att ett mål är uppfyllt”* (Redovisningskonsult, Revisionsbyrå 2). En annan revisor har också åsikter om Svensk Insamlingskontrolls anvisningar. ”*Svensk Insamlingskontroll ställer krav på att revisorerna ska granska hur kontoinnehavarna uppnår sina mål, vilket blir tämligen hopplöst inom ett rimligt arvode, om inte organisationerna själva gör en egen mätning av vad de håller på med. Många sätter inte ens mätbara mål.*” (Revisor, Revisionsbyrå 2). Revisionen av insamlingsorganisationer liknar därför den för företag, en granskning som inte innefattar bolagets verksamhet (*output*) och måluppfyllelse (*outcome*).

I diskussion kring *output* och *outcome* vidgar insamlingsorganisationerna synen på redovisningen från nyckeltalet, till att innefatta hela årsredovisningen och verksamhetsberättelsen. Gemensamt för insamlingsorganisationerna är att deras syn på användningen av årsredovisningen är under förändring. Ett flertal av organisationerna ser numera årsredovisningen som ett kommunikationsverktyg. Att organisationernas syn på årsredovisningen har ändrat fokus bekräftas av en av redovisningskonsulterna: ”*För tio år sedan handlade det om att göra en årsredovisning som var korrekt i lagens mening (...). Nästa utmaning (för insamlingsorganisationerna) är att följa lagen och samtidigt redovisa organisationens karaktär”* (Redovisningskonsult, Revisionsbyrå 1).

Majoriteten av insamlingsorganisationerna ser verksamhetsberättelsen som ett viktigt medel för att redogöra för sin verksamhet. Verksamhetsberättelsen återfinns utanför årsredovisningens ramar och därmed utanför revisorernas granskning. En av organisationerna anser att *”det finns ett stort informationsbehov (om effekterna av organisationens arbete) hos allmänheten och det tillgodoses framförallt genom verksamhetsberättelsen, som blir ett kvalitativt komplement till den mestadels kvantitativa obligatoriska delen”* (Insamlingsorganisation B). Några organisationer vill se att den information som idag återges i verksamhetsberättelse till större del ska integreras i förvaltningsberättelsen och därmed ingå i årsredovisningen (Insamlingsorganisation A). Som tidigare nämnts, poängterar revisorerna att om denna integrering ska kunna ske måste den information som idag ingår i verksamhetsberättelsen anpassas till Årsredovisningslagens krav på reviderbar data (Revisor, Revisionsbyrå 2). En av organisationerna hade, till exempel, en genomgång av förvaltningsberättelsens innehåll för ett par år sedan. Nu strävar organisationen efter att tydligare kommunicera måluppfyllelser i förvaltningsberättelsen och inte enbart i verksamhetsberättelsen. *”Berättelsen blev då mer stram med nedslag i verksamhetens olika aktiviteter”* (Insamlingsorganisation C).

3.3.2 Utveckling av effektivitetsmätning

En klar majoritet av de intervjuade ansåg att det fanns ett behov av att utveckla normer för effektivitetsmått över tiden. Utveckling av metoder för mätning bör ske gemensamt i sektorn eftersom det inger större trovärdighet och möjlighet till jämförelse än om en ensam aktör skulle ta initiativet (Insamlingsorganisation A, Insamlingsorganisation B, Insamlingsorganisation D, Revisor Revisionsbyrå 2). En av revisionsbyråerna menade att målet bör vara att utforma regelverket så att årsredovisningen samman knyter den finansiella delen med den narrativa så att det blir ett samspel snarare än två parallella informationskanaler (Redovisningskonsult, Revisionsbyrå 1).

Samtidigt identifierar sektorns aktörer problematiken med att utveckla normer för effektivitetsmätning som både möjliggör jämförbarhet men samtidigt speglar organisationernas individuella karaktär och syfte. Om en skarp jämförbarhet ska kunna uppnås måste ett mer standardiserat ramverk utformas och det skulle vara på bekostnad av hur väl organisationer fritt kan tolka och anpassa redovisningen för sin verksamhets syfte.

Insamlingsorganisationerna menade att utvecklingen vill tillgodose ett ökat behov av transparens men upplevde en risk i att regleringen går till överdrift. ”*Det är en balans. Revisionskostnaderna får inte överstiga själva kostnaden för projektet*” (Insamlingsorganisation C).

4. Analys

4.1 Vikten av att synliggöra

Vi lever i en företagsekonomisk tidsera där behovet av att mäta, revidera och verifiera har ökat. Allt högre krav ställs på organisationer att vara transparenta och redovisa effektivitet för att uppfattas som legitima. Detta kan ses i ljuset av de senaste decenniernas empiriska trend, *New Public Management*, där icke-vinstdrivande organisationer utvärderas på ekonomiska grunder. Insamlingsorganisationerna måste idag följa Bokföringslagen och Årsredovisningslagen som vilket vinstdrivande företag som helst (Gustafson, 2008). Samhällets ökade krav på redovisad effektivitet kanaliseras genom Svensk Insamlingskontrolls *Föreskrifter* för insamlingsorganisationer. *Föreskrifterna* i sin tur kan härledas till de lagar som trädde i kraft för sektorn under 2000-talet.

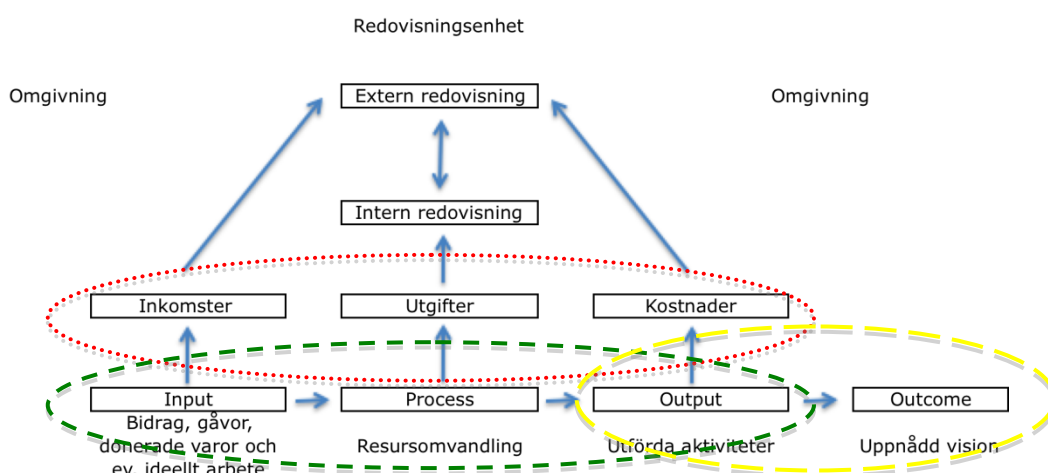
Powers (1996) synsätt på redovisningens syfte och funktion är vår utgångspunkt för att analysera förmågan hos dagens redovisningsform – verksamhetsberättelsen och årsredovisningen, att mäta insamlingsorganisationernas effektivitet. Power (1996) menar att redovisningens syfte är att synliggöra aktiviteter för att undanröja tvivel. För att skapa tillit måste synliggörandet av aktiviteterna dessutom verifieras av en oberoende part för att redovisningen ska addera värde. Revision är alltså centralt vid synliggörande av aktiviteter. Vi menar att genom rätt redovisningsform kan effektivitet mätas. Som tidigare nämnts ingår årsredovisningen men inte verksamhetsberättelsen i revisorernas granskning. I relationen mellan givarna och insamlingsorganisationerna återfinns behovet av att redovisa effektivitet. Givarnas förtroende är avgörande för insamlingsorganisationernas fortlevnad. Insamlingsorganisationernas vilja att redovisa och bli reviderade syftar till att vinna givarnas förtroende. Genom transparens och uppvisande av reviderade ekonomiska rapporter ökar givarnas tillit. "(...) *Det finns ökade krav, många människor vill verkligen skänka men samtidigt vill de veta att pengarna hanteras på ett bra sätt*" (Insamlingsorganisation D).

För att skapa en förståelse för den resursomvandling som sker och aktiviteterna som insamlingsorganisationerna utför har vi tillämpat en omarbetad version av Gustafsons (2008) Input-Output modell. Denna modell kan ses i ljuset av Powers (1996) syn på behovet av att synliggöra aktiviteter och revidera dessa. Det är alltså organisationens resursomvandling som ska återges i årsredovisningen. *Input* definieras som insamlade medel och ideellt arbete. I

dagens årsredovisning redovisas inte värdet av ideellt arbete över huvud taget (Gustafson, 2008). *Output* för den ideella organisationen består av utförda aktiviteter och uppnådd vision (*outcome*). Det är bara den förstnämnda som till viss del revideras. Vi anser därför att resursomvandlingsprocessen inte synliggörs tillräckligt väl i årsredovisningen. Dagens *nyckeltal* synliggör bara omvandlingen av inkomster till kostnader. Dagens fokus gör att *output* och *outcome* som mäter andra delar av resursomvandlingen förbises. Genom detta kan vi konstatera att dagens redovisningsform framförallt speglar resursomvandlingen i vinstdrivande företag. Detta får till följd att verifiering, revision och jämförbarhet mellan välgörenhetsorganisationerna försvåras eller till och med omöjliggörs.

Input-output-modell för en insamlingsorganisation (Gustafson, 2008³)

- Röd ring (...) visar den effektivitet som *nyckeltalet* mäter
- Grön ring (---) visar den effektivitet som *output* ska mäta
- Gul ring (——) visar den effektivitet som *outcome* ska mäta



4.2 Insamlingsorganisationernas särskiljande karaktärer

Vi konstaterar, likt Gustafson (2008), att insamlingsorganisationernas externa rapportering blir särskilt betydelsefull då givarna, som tillhandahåller resurserna, inte är de som åtnjuter resultatet av organisationernas aktiviteter. Det är därmed endast genom den externa rapporteringen som givarna kan bilda sig en uppfattning om organisationens effektivitet.

³ Omarbetad av författarna

Givet insamlingsorganisationernas egenskaper betraktar vi dem som funktionsdrivna organisationer. Östman (2008), liksom Gustafson (2008) poängterar svårigheten för intressenter att utvärdera effektivitet i denna typ av organisation. För att en intressent ska kunna ta ställning till om en funktionsdriven organisation är effektiv eller inte, krävs en särskild bedömning av organisationens funktion (verksamhet). Vi menar därför att resursomvandlingsprocessen blir central eftersom den belyser organisationens funktion.

Gustafson (2008) lyfter också fram vikten av att se till ideella organisationers funktion vid effektivitetsmätning. Hon visar i sin mål/medel modell på det motsatsförhållande som råder mellan vinstdrivande organisationer och ideell sektor. Trots detta är både vinstdrivande företag och insamlingsorganisationer skyldiga enligt lag att följa Årsredovisningslagen och Bokföringslagen. Ett exempel på när motsatsförhållandet lyser igenom är när de båda organisationstyperna ska tolka innebörden av årets resultat. Både vinstdrivande organisationer och insamlingsorganisationer är skyldiga att redovisa årets resultat men där företag vill uppnå ett så högt resultat som möjligt strävar insamlingsorganisationerna efter ett nollresultat. Årets resultat ses för företag som ett mått på hur effektiva de varit under året och överskott ses som attraktivt. En insamlingsorganisation däremot är effektiv om de har förbrukat årets insamlade medel i verksamheten, varför resultatet bör vara noll. Gustafsons (2008) modell belyser hur effektivitetsmätning i insamlingsorganisationer måste grundas på en utvärdering av verksamheten och dess funktion eftersom ett överskott i årets resultat inte anses eftersträvänsvärt.

Vi är av uppfattningen att dagens redovisningsform medför att den externa rapporteringen inte i tillräckligt hög grad förmedlar organisationernas verksamhet och effektivitet. Redovisningsformen saknar en metod för att mäta vad organisationen faktiskt har uträttat (*output*) och vad detta har fått för konsekvenser (*outcome*). Som givare kan man inte med hjälp av den externa rapporteringen, med fokus på *nyckeltalet*, bedöma om en insamlingsorganisation har uppnått sitt mål eller inte. Vi menar att en bedömning av effektiviteten i en insamlingsorganisation kräver en förståelse för organisationens verksamhet utöver det som återges i resultaträkningen och konstaterar vidare att årsredovisningen inte är anpassad för den ideella sektorns organisationstyp.

4.3 Processen att synliggöra

4.3.1 Relationen mellan Svensk Insamlingskontroll och insamlingsorganisationerna

Relationen mellan Svensk Insamlingskontroll och insamlingsorganisationerna kan ses som ett exempel på hur en funktionsdriven organisation påverkas av vertikala krafter som har särskilda mål med den horisontella processen (Östman, 2008). Svensk Insamlingskontroll, uppdragsgivare i det vertikala ledet, bedriver verksamhet på grund av det som sker i det horisontella ledet, det vill säga relationen mellan insamlingsorganisationerna och givarna. Svensk Insamlingskontrolls mål är att säkerställa att givarna kan lita på att deras bidrag når fram och därmed utsätter de insamlingsorganisationerna för påtryckningar ovanifrån. *Föreskrifterna* betraktas därmed som vertikala styrimpulser och förklarar insamlingsorganisationernas fokus på nyckeltalet trots dess oförmåga att spegla alla aspekter på effektivitet i verksamheten. Ett flertal insamlingsorganisationer beskrev att *Rapportpaketet* upprättas separat från övrig redovisning och till en mycket begränsad del integreras i verksamheten under året. Detta belyser att insamlingsorganisationernas rapportering till Svensk Insamlingskontroll enbart sker i syfte att behålla 90-kontot snarare än att fungera som en redovisningsform som synliggör vad de åstadkommit.

Insamlingsorganisationerna anser att *nyckeltalet* har en styrande effekt. I uttalanden som ”*Vi tänker en extra gång innan vi anställer en administrativ person till*” (Insamlingsorganisation G) samt ”*En gång väntade vi med att köpa in ett nytt IT-system för att inte belasta årets nyckeltalet*” (Insamlingsorganisation E) visar organisationerna att de ständigt strävar efter att minska insamlings- och administrationskostnaderna. Vi konstaterar därmed att de vertikala styrimpulserna påverkar insamlingsorganisationernas interna strukturer, i enlighet med Östmans (2008) teori. Ett mycket tydligt exempel är hur Insamlingsorganisation F har utformat hela sin interna struktur efter kostnadsslagen. Svensk Insamlingskontrolls mest framträdande effektivitetsmått är *nyckeltalet*, vilket insamlingsorganisationerna betraktar som ett mått på intern effektivitet men inte effektivitet i verksamhetens måluppfyllelse. Svensk Insamlingskontroll styr därför implicit, genom sitt fokus på *nyckeltalet*, insamlingsorganisationernas interna struktur mot att mäta intern effektivitet framför *output* och *outcome*.

4.3.2 Relationen mellan revisorerna och insamlingsorganisationerna

Vi ser att revisorerna spelar en avgörande roll i relationen mellan Svensk Insamlingskontroll och insamlingsorganisationerna. En av Svensk Insamlingskontrolls styrelseledamöter poängterade också revisorernas betydelsefulla roll. Detta kan ses i ljuset av Powers (1996) betoning på synliggörande som menar att revision institutionaliserar trygghet. Revisorerna har till uppgift att kontrollera och godkänna hur insamlingsorganisationerna genom sin redovisning har synliggjort sina aktiviteter. Power (1996) menar vidare att revisorerna skapar en kunskapsbas som organisationerna ska förhålla sig till för att uppfattas som legitima.

Revisorerna berättar i intervjuerna att de strävar efter att följa *Anvisningar för Kontorevisor* som kräver att de beaktar om insamlingsorganisationernas ändamål uppfyllts. En av revisorerna pekar på svårigheten att göra just detta och säger: *”Det finns inga normer särskilt utvecklade för den ideella sektorn för hur man ska avgöra om ett mål är uppfyllt”* (Redovisningskonsult, Revisionsbyrå 1). Även Svensk Insamlingskontroll uppmärksammar de krav som ställs på revisorerna och menar i en debattartikel ” (...) att revidera en 90-konto innehavare kräver mer än en sedvanlig revision” (Birath och Engerstedt 2010). Vi är av uppfattningen att revisorerna, i brist på normer för funktionsdrivna organisationer reviderar insamlingsorganisationerna med metoder utvecklade för betaldrivna organisationer. Vi anser därmed att den kunskapsbas som revisorerna utgår ifrån och insamlingsorganisationerna förhåller sig till är baserad på en värdegrund som ursprungligen inte är skapad för den ideella sektorns organisationstyp. Genom att insamlingsorganisationerna är tvingade att förhålla sig till en felaktig kunskapsbas tillåts inte redovisningsformer att skapas som speglar deras sanna effektivitet.

4.4 Konsekvenser av dagens redovisningssystem för effektivitetsmätning

Vi ställer oss frågan vad konsekvenserna blir när en redovisningsform tillämpas som inte på ett fullständigt sätt speglar insamlingsorganisationernas unika egenskaper i effektivitetsmätningen. Vi har genom empirin konstaterat att det finns tre olika aspekter på effektivitet: *nyckeltalet*, *output* samt *outcome*.

4.4.1 Nyckeltalets begränsningar

Revisorerna reviderar den information som ingår i årsredovisningen. Vi anser att det finansiella måttet, *nyckeltalet*, får den största betydelsen eftersom det är det enda effektivitetsmått som revideras i alla organisationer. Vi ser detta som en följd av att insamlingsorganisationerna följer ramverk, lagar och redovisningsprocedurer som ursprungligen är utformade för vinstdrivande företag. Både *Rapportpaketet* och årsredovisningen är redovisningsformer för effektivitetsmätning eftersom dessa ämnar belysa förhållandet mellan presterade aktiviteter och vilka resurser som tagits i anspråk. Vi menar att dessa redovisningsformer och den effektivitetsmätningen som sker idag tillskriver den inre effektiviteten störst betydelse genom fokuset på *nyckeltalet*. *Nyckeltalet* åskådliggör den interna resursförbrukningen och medför att insamlingsorganisationerna strävar mot låga insamlings- och administrationskostnader. Dock säger måttet inget om vilka aktiviteter insamlingsorganisationerna har genomfört när pengarna väl nått ändamålet (*output*) eller om insamlingsorganisationerna har uppnått sina mål (*outcome*).

Vi har observerat att det inte finns någon norm för hur redovisningen av de andra två effektivitetsmåten, *output* och *outcome*, ska ske. Detta får till följd att de inte tillskrivs samma betydelse i mätningen av effektivitet. *Output* revideras i viss utsträckning i de fall det ingår i förvaltningsberättelsen eller som ett kvantitativt mått i den övriga årsredovisningen. *Outcome* revideras inte överhuvudtaget då insamlingsorganisationerna endast redovisar detta i verksamhetsberättelsen. Vi anser att minst lika viktigt som att pengarna går fram är vad man använder pengarna till på plats och vad det får för effekt. För att synliggöra insamlingsorganisationernas effektivitet bör redovisningsformen även inkludera mått för hur organisationerna använder pengarna för att gynna och uppnå sina mål.

Dagens redovisningsform får till följd att insamlingsorganisationernas effektivitet blir beskrivna på ett felaktigt sätt. ”En redovisningsform som är anpassad för organisationer som har ekonomisk vinst som sitt mål är förstås inte helt perfekt för att redovisa sådan verksamhet som inte har ekonomisk vinst som sitt mål” (Revisor, Revisionsbyrå 2). Om redovisningsramverket redan vid dess utformning inte är anpassat för att beskriva funktionsdrivna organisationer är det inte överraskande att deras resultat inte kan återspeglas däri.

Dagens fokus på det finansiella måttet för med sig ett ytterligare problem. När ett nyckeltal för organisationer med så skiftande karaktärer och funktioner ska beräknas innebär det att *Föreskrifterna* måste utformas så att de kan appliceras på en heterogen grupp. Insamlingsorganisationerna upplever att den del av *Föreskrifterna* som anger hur kostnader ska klassificeras lämnar stort utrymme för dem att göra egna tolkningar. Vi har genom intervjuerna kunnat konstatera att detta får till följd att de tillämpar *Föreskrifterna* på vitt skilda sätt.

Nyckeltalen som presenteras av insamlingsorganisationerna är alltså baserade på skilda tolkningar av samma regelverk. Det har framgått i intervjuer med Svensk Insamlingskontroll att de inte har någon mall för hur tolkning av *Föreskrifterna* ska ske. De anser istället att det viktigaste är att insamlingsorganisationerna beskriver hur de har gått till väga i sin tolkning. Vi är av uppfattningen att Svensk Insamlingskontroll inte strävar efter att alla organisationer ska göra samma tolkning, trots detta jämförs organisationernas *nyckeltal* med varandra. Vi anser vidare att det är bra att det finns utrymme för tolkning i redovisningsformen eftersom det möjliggör en viss anpassning till varje organisations karaktär. Dock kräver detta att Svensk Insamlingskontrolls tydligt förmedlar att *nyckeltalet* inte bör användas som jämförelsegrund. Vi tror att verifiering, enligt Powers (1996) definition, är svår att uppnå idag då *Föreskrifterna* kräver så mycket tolkning från organisationernas sida och att de därför inte kan tillämpas utan partiskhet. Power (1996) menar att revision ska addera värde då den ska stärka trovärdigheten i årsredovisningen. När verifiering inte kan uppnås blir konsekvensen att revisionen av *nyckeltalet* inte adderar värde. Det finns ingen tydlig länk mellan synlighet och förmåga att mäta, vilket är vad Power (1996) hävdar är nödvändigt för att revision ska kunna genomföras.

Vi anser därför att *nyckeltalet* inte bör användas för att jämföra organisationernas effektivitet med varandra, eftersom den redovisade effektiviteten är resultatet av vitt skilda tolkningsmetoder vilket omöjliggör verifiering. En majoritet av de intervjuade organisationerna var också av den uppfattningen liksom revisorerna. Intervjuerna med Svensk Insamlingskontroll har gett motstridiga besked i frågan om *nyckeltalets* jämförbarhet. De hävdar att *nyckeltalet* inte bör användas i jämförande syfte, samtidigt som man på deras hemsida inte finner någon annan information om insamlingsorganisationernas effektivitet än *nyckeltalet*.

Vi hävdar att om man som intressent ska få en bild av en insamlingsorganisations sanna effektivitet behövs andra kompletterande mått, både kvantitativa och kvalitativa. Svensk Insamlingskontroll berättade i intervjun att de såg förvaltningsberättelsen som ett viktigt komplement till de finansiella rapporterna. Vi kan därmed anta att även Svensk Insamlingskontroll inser att *nyckeltalet* behöver kompletteras med en mer nyanserad bild. Trots denna insikt kommuniceras inte nödvändigheten att se *nyckeltalet* i sitt sammanhang av Svensk Insamlingskontroll.

4.4.2 När redovisningsformer blir accepterade

Vi ser en förklaring till hur dagens redovisningsform har vunnit acceptans genom Powers (1996) resonemang om hur redovisningsteknik blir till praktik. Detta, menar han, kan ske på två sätt: antingen blir teknikerna accepterade av praktiker eftersom de fungerar *eller* så förutsätts tekniker fungera då de är institutionellt accepterade. Vi anser att teknikerna för redovisning som insamlingsorganisationerna använder sig av är accepterade eftersom teknikerna används för vinstdrivande företag. Därigenom är teknikerna institutionellt accepterade. Power (1996) använder välgörenhetsintäkter för att ge exempel på hur redovisningsteknik accepteras. Välgörenhetsintäkterna har blivit mätbara på grund av praktikers strävan efter att göra dem mätbara och inte på grund av att det finns en välutvecklad teknik för att mäta dem. Genom intervjuerna kan vi konstatera att verkligheten överensstämmer med Powers (1996) exempel.

När aktiviteter ska synliggöras inom ett nytt område står skapandet av mätbar fakta i fokus Power (1996). Östman belyser i sitt citat vikten av att skapa rätt typ av mätbar fakta: ”*Det går att räkna på det mesta, frågan är bara måttets innebörd*” (2008). Genom intervjuerna kan vi konstatera att det finns en strävan i sektorn efter att finna mätbar fakta med relevant innebörd. Dock finns det ännu ingen norm för vad som anses som mätbar fakta utöver det finansiella måttet – *nyckeltalet*. Vi anser därmed att insamlingsorganisationerna i dag inte har en relevant grund för mätbar fakta som passar dess organisationstyp, verksamhet och mål. För att bättre spegla insamlingsorganisationernas effektivitet bör fokus flyttas från *nyckeltalet* till *output* och *outcome*.

5. Slutsats

Redovisning syftar till att synliggöra organisationers aktiviteter (Power, 1996), vilket möjliggör effektivitetsmätning och skapar förtroende. Den externa rapporteringen blir särskilt betydelsefull för att synliggöra insamlingsorganisationernas aktiviteter och dess effekter då givarna inte gynnas av dessa, direkt eller ekonomiskt, och därför inte kan utvärdera dem. Vi drar därför slutsatsen att den externa rapporteringen är central för att skapa tillit hos givarna.

Genom Svensk Insamlingskontrolls vertikala styrimpulser, med nära koppling till det horisontella ledet (givarna) skapas den interna strukturen i insamlingsorganisationer. Det är kopplingen mellan det vertikala och horisontella ledet som gör att vi kan konstatera att insamlingsorganisationer kan klassificeras som funktionsdrivna. Östman (2008) menar att en funktionsdriven organisation är effektiv om den fyller sin funktion. Vi är därför av uppfattningen att synliggörande i funktionsdrivna organisationer, såsom insamlingsorganisationer, måste ha ett annat fokus än i betaldrivna organisationer, såsom vinstdrivna företag. Därmed bör utvärdering av insamlingsorganisationers effektivitet baseras på verksamheten och inte enbart se till resultatet.

Gustafson (2008) belyser motsatsförhållandet som råder mellan vinstdrivande och icke-vinstdrivande organisationer i sin mål/medel modell. Icke-vinstdrivande organisationer har verksamheten som mål och använder pengar som ett medel för att nå dit. Det motsatta förhållandet gäller för vinstdrivande organisationer. Då syftet med effektivitetsmätning är att relatera uppnådda mål till använda resurser blir det genom denna modell tydligt att effektivitetsmätningen i insamlingsorganisationer måste synliggöra vad verksamheten har uträttat och inte enbart hur pengarna har fördelats.

Genom empirin konstaterar vi att insamlingsorganisationernas effektivitet kan mätas utifrån tre aspekter: *nyckeltalet*, *output* och *outcome*. Dessa tre aspekter av effektivitet tillskrivs idag olika betydelse och redovisas på olika sätt. *Nyckeltalet* är andelen av de totala intäkterna som gynnar till ändamålet. Det är ett finansiellt mått och betraktas som den inre effektiviteten. *Output* är ett mått på de aktiviteter som genomförts givet vad som har nått ändamålet. Det redovisas kvantitativt och/eller kvalitativt. Vi anser att *output* bör ses som en typ av inre effektivitet då den speglar utförda aktiviteter i förhållande till de resurser som tagits i anspråk.

Outcome betecknas som graden av måluppfyllelse, den yttre effektiviteten, och redovisas kvalitativt i dagens redovisningssystem.

Vi drar slutsatsen att den inre effektiviteten är det effektivitetsmått som tillskrivs den största betydelsen. Det är det enda av de tre måtten som revideras i alla insamlingsorganisationer. Revision adderar värde då en oberoende part genom sin verifiering ökar trovärdigheten i måttet. *Nyckeltalet* är också det effektivitetsmått som framhävs i de vertikala styrimpulserna från Svensk Insamlingskontroll. Trots *nyckeltalets* centrala position anser vi att det inte förmedlar alla aspekter på effektivitet i insamlingsorganisationer. Vi menar att för att få en fullständig bild krävs att *nyckeltalet* kompletteras med mått på *output* och *outcome*.

Vi ser också en risk med att enbart mäta effektivitet genom *nyckeltalet* då det i dess beräkning kräver så pass mycket tolkning av *Föreskrifterna* att resultatet inte blir verifierbart enligt Powers (1996) definition. Vi identifierar därför två brister med *nyckeltalet*:

1. det fångar enbart den inre effektiviteten i insamlingsorganisationer
2. beräkningarna kräver en individuell tolkning från insamlingsorganisationernas sida vilket gör *nyckeltalet* subjektivt och olämpligt för att jämföra organisationerna emellan

Trots dessa brister står *nyckeltalet* i fokus vid mätning av effektivitet. Vi tror att det är en effekt av den företagsekonomiska tidsera vi lever i och finner en förklaring till fokuset på *nyckeltalet* genom Powers (1996) uppfattning om hur mätbar fakta accepteras. Genom de identifierade bristerna i *nyckeltalet* belyser studien svårigheten att hitta mätbar fakta. *Nyckeltalet* ses alltså som en strävan efter att hitta mätbar fakta snarare än en vilja att finna en lämplig innebörd för att spegla effektivitet. *Nyckeltalet* har blivit institutionellt accepterat då finansiella mått mäter vinstdrivande företags effektivitet och inte för att *nyckeltalet* har en lämplig teknik för att mäta insamlingsorganisationers effektivitet. Vi tror att det faktum att *nyckeltalet* är ett finansiellt mått är en stor förklaringsfaktor till varför effektivitet i insamlingsorganisationer inte till fullo kan fångas eftersom deras resultat inte kan speglas i siffror. Vi anser att om den kvalitativa redovisningsformen hade varit mer accepterad och ansetts legitim hade mätningen av *output* och *outcome* varit mer utbredd och utvecklad.

Vidare menar vi att givarnas förtroende grundas på en bedömning av vad verksamheten åstadkommer. Dagens redovisningsform speglar inte detta och det skulle därför kunna leda till att givarnas förtroende för insamlingsorganisationerna riskeras. Den institutionellt accepterade kunskapsbasen kring *nyckeltalet* börjar nu därför ifrågasättas och

insamlingsorganisationerna försöker på egen hand utveckla verktyg för att mäta sin effektivitet. Vi är av uppfattningen att en ny redovisningsform är nödvändig för att givarnas förtroende för insamlingsorganisationer inte ska urholkas. Vi efterfrågar ett gemensamt initiativ i sektorn för att skapa en ny redovisningsform anpassad för den ideella sektorns organisationstyper. Vi vill att den ska fokusera på att synliggöra insamlingsorganisationernas aktiviteter och verksamhet. ” (...) *making things auditable is also making things measurable*” (Power, 1996). Att synliggöra insamlingsorganisationers resursomvandling möjliggör mätbar fakta, och i förlängningen revision. Initiativet måste ske gemensamt i sektorn för att skapa acceptans kring de nya måtten och säkerställa att verifiering av insamlingsorganisationernas effektivitet möjliggörs. Vi efterfrågar en redovisningsform som genomsyras av insamlingsorganisationernas särskiljande organisatoriska egenskaper och som möjliggör en sann effektivitetsmätning.

6. Förslag till framtida forskning

Vår slutsats är att ett nytt redovisningsramverk bör utvecklas som är särskilt anpassat för insamlingsorganisationer, där synliggörande av insamlingsorganisationernas aktiviteter och graden av måluppfyllelse ska stå i centrum. Vad vi har lämnat öppet för framtida forskning att utreda är frågan om hur man hittar en balans mellan vikten av att spegla varje insamlingsorganisations individuella karaktär och nyttan av att kunna jämföra dem sinsemellan. Vidare kan forskning bedrivas om hur den nya redovisningsformen ska utformas där följande aspekter är särskilt intressanta:

- hur ska tidaspekten inkluderas i effektivitetsmätning av *output* och *outcome*
- verksamhets- och förvaltningsberättelsernas roll
- i vilken form (finansiellt, kvantitativt eller kvalitativt) ska de olika effektivitetsmåten redovisas

7. Källförteckning

7.1 Tryckta källor

Birath, Eva och Urban Engerstedt (2010) ”Flera 90-kontorevisorer tar inte uppdraget på allvar”, *Balans*, vol. 5 s. 48-49.

Carnegie, Garry och Brian West (2005) ”Making accounting accountable in the public sector”, *Critical Perspectives on Accounting*, 16 s. 905-928.

Flesher, Dave och John Ducan (1999) ”Control in Volunteer organizations”, *Internal Auditor*, December, s. 45-47.

Gustafson, Agneta (2008) *Redovisning och kontroll av ideell verksamhet – en alltmer reglerad och standardiserad praktik* (Stockholm: Sober förlag).

Hager, Mark (2004) ”Public Trust in the Public Face of Charities”, *Democracy and Society*, Inaugural issue, s. 9-15.

Hood, Christopher (1991) ”A Public Management for all Seasons?”, *Public Administrations*, vol. 69, s. 3-19.

Hood, Christopher (1995) ”The *New Public Management* in the 1980s: Variations on a Theme”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20 (2/3) s. 93-109.

Jobber, David (2007) ”Principles and Practice of Marketing” 5th Ed. McGraw-Hill.

Kurunmäki, L, I Lapsley och K Melia (2004) ”Accountingization v. Legitimation: a comparative study of the use of accounting information in intensive care”, *Management Accounting Research*, 14, s.112-139.

McDonald, Cathrine (1999) ”Internal Control and Accountability in Non-Profit Human Service Organisations”, *Australian Journal of Public Administration*, vol. 58 (1), s. 11-22.

Power, Michael (1996) ”Making things auditable”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21 (2/3), s. 289-315.

Svensk Insamlingskontroll (100211) ”Anvisningar till 2010 års rapportpaket”

Svensk Insamlingskontroll (100211) ”Svensk Insamlingskontrolls anvisningar för Kontorevisorer”

Svensk Insamlingskontroll (100211) ”Svensk Insamlingskontrolls föreskrifter för 90-konto”

Östman, Lars (2008) *Den finansiella styrningens realiteter och fiktioner* (Stockholm: EFI, Ekonomiska Forskningsinstitutet, Handelshögskolan).

7.2 Muntliga Källor i kronologisk ordning

Kanslichef, Svensk Insamlingskontroll (220111)

Ekonomi och administrativ chef, Insamlingsorganisation A (220311)

Revisor, Revisionsbyrå 1 (210311)

Ekonomiansvarig, Insamlingsorganisation G (230311)

Styrelseledamot, Svensk Insamlingskontrolls styrelse (230311)

Controller, Svensk Insamlingskontroll, via telefon (250311)

Generalsekreterare, Frivilligorganisationernas insamlingsråd, via telefon (290311)

Ekonomichef, Insamlingsorganisation D (310311)

Revisor och redovisningskonsult, Revisionsbyrå 2 (010411)

Redovisningsansvarig, Insamlingsorganisation E (010411)

Controller och Chef för redovisningsgruppen, Insamlingsorganisation C (040411)

Redovisningskonsult, Revisionsbyrå 1 (040411)

Ekonomichef, Insamlingsorganisation B (070411)

Ekonomichef, Insamlingsorganisation F (070411)

7.3 Elektroniska källor

Frivilligorganisationernas insamlingsråd (090511) ”Fakta och Statistik” URL:

http://www.frii.se/1_faktastatistik.shtml

Charity Rating (280411) ”Sektorbeskrivningar” URL:

<http://www.charityrating.org/lib/pdf/Sektorsbeskrivningar.pdf>

Svensk Författningssamling (300311) ”Årsredovisningslagen” URL:

http://www.riksdagen.se/webbnav/index.aspx?nid=3911&dok_id=SFS1995:1554&rm=1995&bet=1995:1554#K1

Frivilligorganisationernas insamlingsråd (250311) ”FRII:s Kvalitetskod” URL:

http://www.frii.se/pdf/FRIIs_kvalitetskod_070530_sammanfattning.pdf

8. Bilagor

8.1 Frågor till insamlingsorganisationer

- Vilket är er organisations syfte?
- Vad är en insamlingsorganisation för dig? Vilka är de utmärkande karaktärsdragen?
- Vad är anser du, som representant för insamlingsorganisationen, om Svensk Insamlingskontrolls föreskrifter?
- Vad gör ni för att uppfylla Svensk Insamlingskontrolls krav?
- Hur lätt/svårt är det att tolka och efterfölja föreskrifterna?
- Hur blir ni granskade? Finns det typiska områden som Svensk Insamlingskontroll brukar belysa?
- Ger ni idag information utöver Svensk Insamlingskontrolls krav?
- Hur tycker du att nyckeltalet speglar er verksamhet?
- Hur fungerar nyckeltalet som effektivitetsmått?
- Vad ser du för fördelar och nackdelar med att fokusera på ett nyckeltal?
- Varför tror du att nyckeltalet fått så stor uppmärksamhet?
- Tycker du att 75 procent är en rimlig nedre gräns för hur stor andel av intäkterna som ska gynna ändamålet?
- Rent praktiskt hur gör ni när ni fördelar kostnaderna mellan: administration, insamling och ändamål?
- Styr ni av nyckeltalet?
- Hur tycker du att insamlingsorganisationerna ska förmedla sin ideella karaktär när de måste redovisa som företag?
- Hur ser ni på revisorernas roll?
- Hur ser ni på FRII och den nya utvecklade kodrapporten?
- Finns det några förändringar som du skulle vilja göra i den externa rapporteringen för att bättre spegla er verksamhet?
- Hur har den externa rapporteringen utvecklats och hur tror du att den kommer att utvecklas?

8.2 Intervjufrågor Svensk Insamlingskontroll

- Vad är syftet med Svensk Insamlingskontroll?
- Vilket är ert viktigaste styrdokument som insamlingsorganisationer ska tillämpa för att ni ska kunna granska dem?
- Vad är insamlingsorganisationer uppfattning om föreskrifterna?
- Hur väl efterföljs föreskrifterna?
- Hur granskar ni årsredovisningarna?
- Det står i flera stycken att gemensamma kostnader ska fördelas proportionellt, hur kontrolleras detta?
- Varför är det enbart nyckeltalet som ni kommunicerar på hemsidan?
- Varför har nyckeltalet fått den största mediala uppmärksamheten?
- Tycker du nyckeltalet är ett bra mått på effektivitet?
- Varför är 75 procent av intäkterna som når ändamålet en accepterad nedre gräns för effektivitet?
- Vad ser du för fördelar och nackdelar med att fokusera på ett nyckeltal?
- Hur tror du organisationernas styrs av nyckeltalet?
- Tycker du det finns ökade krav på rapportering från allmänheten?
- Hur tycker du att insamlingsorganisationerna ska förmedla sin ideella karaktär när de måste redovisa som företag?
- Hur ser ni på FRII och den nya utvecklade kodrapporten?
- Hur ser utvecklingen av ert granskningsarbete ut?

8.3 Intervjufrågor till Svensk Insamlingskontrolls styrelse

- Berätta om bakgrunden till att Svenskt Näringsliv, LO, SACO, TCO och FAR är huvudmän för Svensk Insamlingskontroll?
- Vad är innebär din roll som styrelseledamot för Svensk Insamlingskontroll?
- Vad är syftet med Svensk Insamlingskontroll anser du i din roll som styrelseledamot?
- Vilket är Svensk Insamlingskontrolls viktigaste styrdokument?
- Har du som styrelseledamot en kommunikation med insamlingsorganisationerna?
- Har du en uppfattning om hur väl riktlinjerna efterföljs?
- Varför har nyckeltalet fått denna betydelse?
- Har du en uppfattning om varför nivån för vad som anses vara en accepterad effektivitetsgrad är 75 procent av de insamlade medlen?
- Tycker du att nyckeltalet är ett bra mått på effektivitet?
- Vad ser du för fördelar och nackdelar med att fokusera på ett nyckeltal?
- Hur tycker du att insamlingsorganisationerna ska förmedla sin ideella karaktär när de måste redovisa som företag?
- Hur ser du på FRII och den nya utvecklade kodrapporten?
- Hur ser du på den långsiktiga utvecklingen för Svensk Insamlingskontroll? Vart är ni på väg?

8.4 Intervjufrågor till Revisionsbyrå 1 och 2

- Berätta om utvecklingen av insamlingsorganisationers redovisnings och er roll i denna
- Varför är det viktigt med redovisning för insamlingsorganisationer?
- Fungerar den nuvarande formen för redovisning?
- Hur granskar ni insamlingsorganisationernas årsredovisningar?
- Är ni ett stöd under hela verksamhetsåret för insamlingsorganisationerna?
- Hur skiljer sig er roll som revisorer/redovisningskonsulter i granskningen av insamlingsorganisationer jämfört med företag?
- Hur tycker du att insamlingsorganisationerna ska förmedla sin ideella karaktär när de måste redovisa som företag?
- Hur ser ni på Svensk Insamlingskontroll?
- Det står i Svensk Insamlingskontrolls föreskrifter att gemensamma kostnader ska fördelas proportionellt, hur kontrolleras detta?
- Vad är insamlingsorganisationers uppfattning om föreskrifter och hur väl efterföljs riktlinjerna?
- Hur ser ni på FRII och den nyligen utvecklade kodrapporten?
- Hur ser utvecklingen ut av ert granskningsarbete?

8.5 Intervjufrågor till Frivilligorganisationernas Insamlingsråd (FRII)

- Vad är syftet med FRII?
- Hur uppfattas föreskrifterna från Svensk Insamlingskontroll av insamlingsorganisationerna?
- Hur väl efterföljs föreskrifterna av insamlingsorganisationerna?
- Vad är syftet med FRII:s kodrapport?
- Vad är insamlingsorganisationernas uppfattning om den?
- Hur väl efterföljs kodrapporten av insamlingsorganisationerna?
- Vad är er relation till Svensk Insamlingskontroll och insamlingsorganisationerna?
- Varför har nyckeltalet som Svensk Insamlingskontroll mäter fått så stor medial uppmärksamhet?
- Tycker du nyckeltalet är ett bra mått på effektivitet?
- Vad ser du för fördelar och nackdelar med att fokusera på ett nyckeltal?
- Hur tror du organisationerna styrs av nyckeltalet?
- Vad efterfrågar insamlingsorganisationerna i sin redovisning?
 - Fler/färre riktlinjer
 - Fler/färre parametrar att mätas utifrån
- Hur tycker du att insamlingsorganisationerna ska förmedla sin ideella karaktär när de måste redovisa som företag?
- Hur ser utvecklingen av ert arbete ut i framtiden?