

**Rolf Solli**

**EKONOMI FÖR DEM SOM GÖR NÅGOT**

**- Om ekonomiinformation för verksamhetsansvariga**

***KFI* - rapport  
Nr 2**



## **KFI :s rapportserie**

1. Brorström B. 1988.

"Forskning kring kommunal ekonomi och organisation - Några slutsatser och metodmässiga reflektioner".

2. Solli R. 1988.

"Ekonomi för dem som gör något - Om ekonomiinformation för verksamhetsansvariga



# Innehållsförteckning

Förord . . . . .	1
1. Inledning . . . . .	3
1.1 Kort bakgrund . . . . .	3
1.2 Rapportens syfte . . . . .	3
1.3 Disposition . . . . .	3
2. Ramen för ekonomiinformation . . . . .	5
2.1 Om ekonomimodeller . . . . .	5
2.2 Decentralisering och ekonomi . . . . .	7
3. Referensram . . . . .	10
3.1 Lokal ekonomi som teoretiskt problem . . . . .	10
3.2 Lokal och central ekonomiinformation . . . . .	15
3.3 Problemet i preliminär form . . . . .	17
4. Metodfrågor . . . . .	19
4.1 Metodsynsätt . . . . .	19
4.2 Metodik . . . . .	21
4.3 Val av studieobjekt . . . . .	24
4.4 Validitet . . . . .	25
5. Förstudie: Alstad och förändringar . . . . .	26
5.1 Allmänt om Alstad . . . . .	26
5.2 Ett KDN projektet . . . . .	27
5.3 Projektets början i Alstad . . . . .	28
5.4 Projektets uppläggning . . . . .	28
5.5 Erfarenheter från mätning I . . . . .	30
5.6 Utbildningen . . . . .	34
5.7 Rapporterna . . . . .	35
5.8 Pratningarna . . . . .	36
6. Summering och resonemang . . . . .	39
6.1 Resultat . . . . .	39
6.2 Bortom direkta iakttagelser. . . . .	40
6.3 Fortsättningen i Alstad - ett beslut . . . . .	41
Referenser . . . . .	43



## Förord

Denna rapport är nummer två i en serie där resultatet från den kommunalekonomiska forskningen vid universitetet i Göteborg redovisas. Rapporten behandlar verksamhetsansvarigas behov av och möjligheter att tillgodogöra sig information om ekonomi.

Rapporten vänder sig till forskare inom det företagsekonomiska området och till praktiskt verksamma politiker och tjänstemän i kommuner och landsting.

Rapporten har granskats av ek. doktor Björn Brorström.

Göteborg i augusti 1988

Rolf Solli





# 1. Inledning

## 1.1 Kort bakgrund

Få trender har haft så stort genomslag i svenska kommuner som den nu pågående decentraliseringstrenden. Ur forskningssynpunkt finns det en hel rad aspekter i samband med organisationsutveckling som är intressanta att studera och analysera. Mycket har redan gjorts (t ex Brorström 1987, Czarniawska-Joerges 1987 och Eklund & Ekman 1987) men det finns mycket kvar att göra. Förhållandevis lite har gjorts rörande de verksamhetsansvarigas, t ex daghemsföreståndare m fl, situation. Ändå är det framförallt dessa som i den decentraliserade organisationen skall ges ett större ansvar med där tillhörande befogenheter. Än mindre har gjorts när det gäller att studera hur ekonomiinformation används på verksamhetsnivå.

## 1.2 Rapportens syfte

Syfte med rapporten är dels att beskriva en referensram som är användbar vid studier av vilken ekonomiinformation verksamhetsansvariga anser sig behöva för att hålla ordning på verksamheten, dels att belysa de resonemang och handlingar som följer när verksamhetsansvariga får den ekonomiinformation de vill ha.

Den här rapporten skall i första hand ses som en lägesrapport över ett pågående forskningsprojekt. Å andra sidan har detta projekt pågått i drygt ett år och det kan finnas anledning att föra ut resultat för att få tillstånd en processvalidering.

## 1.3 Disposition

Med undantag av detta inledningskapitel innehåller den här rapporten ytterligare fem kapitel. Kapitel två behandlar ramen för ekonomiinformation i kommuner. Särskilt viktigt är att göra

klart vilka synsätt som ligger bakom de ekonomimodeller som gäller. I det tredje kapitlet lämnas en genomgång av litteratur som är adekvat för att nå fram till ett mer preciserat forskningsproblem. Det fjärde kapitlet behandlar metodfrågorna kring forskningsproblemet. I kapitel fem redogörs för en förstudie där sex verksamhetsansvarigas val av ekonomiinformation studerats och vad det lett till. Det sjätte kapitlet är en sammanfattning av de gjorda iakttagelserna och innehåller också en del om projektets fortsättningen.

## 2. Ramen för ekonomiinformation

### 2.1 Om ekonomimodeller

Två angreppssätt är tänkbara för att nå fram till ökade kunskaper och/eller ett praktiskt handlande avseende ekonomiinformation till verksamhetsansvariga. Ett angreppssätt är att inte erkänna frågeställningen som ett problem. Då kan man inrikta sig på att göra kontoplaner, budgetar och liknande och utgå ifrån att det är effektiva styrinstrument man skapar. De som skall styras antas göra som de blir tillsagda. Ett alternativt angreppssätt är att utgå ifrån att styrning inte är en självklarhet. Då utgår man ifrån att människor agerar utifrån erfarenheter som inte enbart har med de styrandes åsikter att göra. Det sistnämnda angreppssättet är självfallet svårare att arbeta utifrån. Den komplexa verkligheten gör sig påmind och ställer krav på kunskapsutveckling inom många områden. Intresset kan då inte enbart riktas mot ledningens behov av information och perspektiv på styrning. Informationsbehovet för de som finns långt ned i organisationen blir minst lika intressant. Det vill säga den nivå som står för handling snarare än beslut. Det handlar alltså om de som gör saker eller lämnar tjänster.

En rimlig utgångspunkt på det senare angreppssättet är att utgå ifrån en generell betraktelse av ett av de viktigare instrumenten för styrning och ekonomiinformation, ekonomimodellerna. Ekonomistyrning är en samling för organisationen övergripande principer som syftar till att skapa en god hushållning med resurser. Ekonomistyrningen förutsätter en modell som är bekant för alla med ansvar för resursanvändningen. Ekonomimodellen innehåller ett antal mått och begrepp som är väsentliga för organisationens styrning. De sistnämnda hanteras tekniskt inom ramen för ekonomisystemet.

Ett bidrag till diskussionen om ekonomimodellernas användbarhet lämnar Johnson & Kaplan (1987). De menar att de ekonomimodeller som idag tillämpas är näst intill oanvändbara. Fokuseringen på en korrekt periodisering har lett till strategier med

orimligt kort tidshorisont. Det har också lett till att för lite intresse riktas mot företagets egentliga informationsbehov, dvs kostnader per produkt. Idag, menar Johnson & Kaplan (oa) vidare, kan inte företagen med någon större precision ange hur mycket en produkt faktiskt kostar. Schabloner används vid kostnadsfördelning istället för att aktivt söka den så riktiga fördelningen som möjligt (jmf Madsen 1971). En faktor som också anses som viktig i det här sammanhanget är ledares oförmåga att förstå ekonomisk information. Inte därför att de inte kan ekonomi utan därför att de saknar kunskap om teknologin. De har aldrig lärt sig den teknologi som finns i företaget och saknar därför förmåga att lära något om verksamhetens utveckling genom ekonomisystemen. Du Pont m fl kunde styra sina företag med hjälp av redovisningsmått därför att de hade grundläggande kunskaper om företagets teknologi. En slutsats de drar är att det finns dålig koppling mellan verksamhet och ekonomi och att det leder till felaktiga slutsatser vid val av strategi.

Det är svårt att ge något omdöme om huruvida Johnson & Kaplans (oa) påståenden är relevanta för svenska förhållande. Men det är inte osannolikt att de är det. Mycket inom svensk redovisning präglas av en internationalisering där amerikansk praxis (jfr Jönsson 1985) är tongivande. Betraktar man de svenska kommunerna går det att konstatera att de ofta beskrivs som organisationer där det skiljs på verksamhet och ekonomi (se t ex Brunsson & Rombach 1982 och Brorström 1988). Den kommunala expansionen har varit minst sagt betydande under efterkrigstiden. En konsekvens av detta är att avståndet mellan ledning och verksamhet har ökat. I det perspektivet finns det alltså att anledning att närmare studera kommunerna.

Utvecklingen inom det kommunala området avseende ekonomisystem och ekonomimodeller har framförallt handlat om hur kommunledningens behov av ekonomiinformation skall tillgodoses. Så har det varit ända sedan kommunerna bildades 1862. Från början handlade det om att ge kommunerna ett regelverk som tvingade fram en balanserad budget för kommunen totalt, redovisningsfrågorna var då av underordnad betydelse.

Det förhärskande synsättet på ekonomimodeller inom kommunal förvaltning kommer ännu så länge från Kapitalredovisningskommit-

tén (KRK) (1956, 1962). Fokus i den modellen är dels att bevara den kommunala förmögenheten, i vart fall till dess nominella värde, och dels budgetavräkningen. KRK:s modell bygger på att det finns en driftbudget och en kapitalbudget med samband i form av den sk överföringsposten och avskrivningarna. En konsekvens av åtskillnaden mellan kapital och drift är att det blir nödvändigt att skapa begrepp som täcker in såväl finansieringsformer som budgetbalansering. I en sådan modell är det lätt att begreppen sammanblandas. Risker för otydlighet i såväl budgetögonblicket som i redovisningen är uppenbara. KRK:s modell var modern för sin tid. Den var präglad av det mekaniska synsätt som gällde för större delen av västvärldens synsätt på styrning. Det är ett synsätt som bygger på ordning och reda, långtgående arbetsfördelning med specialisering som ledstjärna. Organisationen förutsättes vända sig innåt och uppåt för att få direktiv rörande verksamheten. Det är taylorismens ideal som färgat styrfilosofin. (Brorström & Jönsson 1987).

KRK:s modell är idag under avveckling. Den modell som nu är under intågande i kommunerna är på intet sätt mindre fokuserad på ett kommunledningsperspektiv. Snarare tvärtom. De begrepp som nu lanseras i såväl planeringsmodell som redovisning är resultaträkning, finansieringsanalys, balansräkning, ränteberäkning på omsättningstillgångar på nämndnivå mm. Avsikten med de nya begreppen anges vara att ge en tydligare ekonomistyrning i akt och mening att skapa förutsättningar för en ökad decentralisering med ett ökat lokalt ansvarstagande (Brorström 1986, Kommunförbundet & Landstingsförbundet 1986). Ännu stannar modellresonemanget på nämndnivå och förvaltningsledningsnivå. Hur ekonomi skall presenteras och hanteras på nivån där produktionen sker är svårt att hitta i den pragmatiska litteraturen.

## 2.2 Decentralisering och ekonomi

Decentralisering kan motiveras på många olika sätt (jmf Dahle 1952, Mintzberg 1983). Ett tungt vägande skäl är ofta en vilja att få en bättre anpassning till omgivningens förväntningar och

krav. Organisationen förväntas reagera snabbare på impulser från omgivningen om de som finns nära eller inom den operativa nivån ges frihet att agera självständigt. En förutsättning för anpassning är att den som skall reagera har förmåga att ta emot impulser och att agera utifrån dem. För att anpassningen skall kunna ske måste den vertikala styrningen träda tillbaka, i vart fall i det dagliga arbetet. Detta innebär inte att decentralisering skall uppfattas som en upplösning av organisationen. Ledningen kan däremot inte förvänta sig att organisationen skall vända sig inåt och uppåt för att få styrimpulser. Styrfilosofin får istället präglas av att rāmärken sätts ut och att enheter på lokal nivå ges stor frihet och stort ansvar. Rāmärken kan bestämmas inom ramen för ekonomimodellen. Rāntabilitet är ett exempel på ett rāmärke som ibland är adekvat och ibland inte. Samtidigt måste ekonomimodellen stödja de lokala enheterna i deras sätt att se såväl omgivningen som de interna förhållandena. I det här sammanhanget är synen på ekonomi särskilt intressant.

Ofta handlar decentralisering om processer som yttrar sig i form av ändrad organisationsstruktur. Exempel på sådana fenomen är införande av kommundelsnämnder och primärvårdsnämnder. I den nybygggarandan sådana reformer skapar ligger i första hand att lokalisera, fördela arbete och rita nya organisationschema. Det är lätt att i en sådan situation glömma företeelser som ekonomi och ekonomimodeller. Men ekonomimodellen och organisation hör ihop (Golembiewski 1964, Horngren 1972). Stämmer inte organisationsstruktur och ekonomimodell leder det förr eller senare till konflikter av olika slag. Är det dessutom frågan om budgetkopp-lade organisationer leder en "centraliserad" ekonomimodell i en decentraliserad organisationsstruktur ofelbart till en ovanligt omfattande budgetprocess.

En iakttagelse gjord i studier kring decentralisering är att kunskap om ekonomi både är viktigt och har en tendens att komma i skymmandan när fokus är inriktat på struktur (Solli 1988). Kunskaper som förhindrar uppkomsten av påtagligt felaktiga kalkyler såväl som användning av redovisningsinformation är förutsättningar för att det skall bli en rimlig dialog mellan lokalt och centralt. Allt för många enkla räknefel gnager på förtroendekapitalet i relationen mellan centralt och lokalt. (Brorström

1987).

Den nödvändiga kopplingen mellan organisationsstruktur och ekonomimodell sker oftast på organisationsstrukturens villkor (Macintosh 1985). En konsekvens av detta är att det blir naturligt att anpassa den ekonomiska informationen till organisatorisk nivå med hjälp av aggregering i takt med höjd organisationsnivån. Ett kommunalt exempel på det senare är att facknämnden får redovisning på programnivå (t ex för barnomsorg och äldreomsorg var för sig) och en avdelningschef på kontonivå t ex institutionsvis). I K-planen kallar man aggregeringen för nivåanpassning. Alla på en och samma organisatorisk nivå skall ha samma rapporttyp. En sådan nivåanpassning har varit naturlig av flera skäl. För det första underlättas styrning genom att vissa centrala begrepp gäller för alla på en viss nivå. Ett exempel på det senare är den tidigare nämnda modellen med nedbrytning av balansräkningen till nämndnivå. För det andra förutsättes ett flexibelt ekonomisystem för att det skall bli möjligt att göra flera olika rapporter. Sist men inte minst, återigen, är kunskap om ekonomi en förutsättning för att tex användare skall kunna ställa krav på något annat än tilldelade nivåanpassade rapporter.

### 3. Referensram

#### 3.1 Lokal ekonomi som teoretiskt problem

Det kan här vara på sin plats att kortfattat diskutera begreppet "ekonomiinformation". Det handlar dels om ekonomi och dels om information. Ekonomi betyder hushållning med knappa resurser. Begreppet information är något mer komplicerat. På det här stadiet kan diskussionen avgränsas till en åtskillnad mellan data och information. Ett ekonomisystem innehåller enbart data. Information blir det inte förrän individen använder datan på ett sådant sätt att denne lär något av det. Samma uppsättning siffror kan alltså vara data för somliga och information för andra. Ekonomiinformation betyder alltså här data om hushållning av knappa resurser strukturerad på ett sådant sätt att användaren lär något av den.

Mycket talar för att det finns klara skillnader mellan olika människors användning av ekonomiinformation. Detta kan belysas utifrån flera infallsvinklar, såväl interna som externa. Individens förhållande till olika typer av data är en infallsvinkel. Då handlar det om att lära av ekonomiinformation. Förändring förutsätter ett organisatoriskt lärande och respekt för skillnaden mellan lokalt och centralt lärande. Externa faktorer som kan antas påverka användningen av ekonomiinformation behandlas bl a inom ramen för kontingensteorin.

#### \*Ekonomiinformation ur styrperspektivet

Ekonomiinformation skall självfallet användas till något. I förlängningen handlar det om styrning, att föra ett skeende dit den styrande vill. Möjligheten att styra en situation eller organisation sätter därmed gränser för vad som är adekvat information. Ouchi (1977) menar att det finns bara två renodlade sätt att styra. Antingen sker styrning genom beteendepåverkan eller genom resultatkontroll. Beteendestyrningen bygger på att den som



avser att styra har en ingående kausalkunskap om hur det går till i produktionsprocessen, dvs hur input omvandlas till output. När det gäller resultatstyrning behöver inte den styrande känna till resursomvandlingen i sig men behöver kunna mäta resultatet med såväl reliabla som valida mått.

Förutsättningarna för styrning - kausalkunskap avseende resursomvandlingen respektive mätbarheten av resultatet kan kombineras till en matris, se figur 1.

		Kausalkunskap om resursomvandlingen	
		Finns	Finns ej
Resultatets mätbarhet	Bra	Beteende eller Resultat	Resultat
	Dåligt	Beteende	Rituell

Figur 1. Olika styrsituationer.

De flesta organisationer rör sig mellan flera av de olika styrsituationerna. Ouchi (oa) ha dock visat att organisationer tenderar att domineras av någon av styrsituationerna.

Av de fyra styrsituationerna i figur 1 är naturligtvis den enklaste den där det finns hög mätbarhet och perfekt kausalkunskap. I den situationen kan såväl beteende- som resultatstyrning tillgripas. Löpande band och liknande ofta enkla processer ger den styrsituationen. Det är en situation som nästan aldrig gäller inom kommunala sektorn. Där är situationen i det vertikala perspektivet ofta den motsatta, dålig mätbarhet och dålig kausalkunskap. "Operationen lyckades men patienten dog", "vad är bra och vad är dålig hantering av ett biståndsärende" är ett par exempel på problematiken. I den rituella styrsituationen är den styrande hänvisad till ett agerande som denne antar vara bra utan att för den skull veta att det är bra. Den vanligaste rituella styrningen är att den styrande kräver ett slags legiti-

mering för att någon skall ges förtroende att agera. Förutom legitimering kan input vara styrojektet, tex att bestämma en kostnadsnivå.

Enligt Ouchi (oa) är beteendestyrning den styrform som de flesta organisationer försöker tillämpa. Den är också tillämplig när den som skall styra har en perfekt kausalkunskap. En ålderdomshemsföreståndare bör rimligt sett veta hur det dagliga arbetet skall skötas på hemmet. Processen blir styrojektet i den styrsituationen. Styrningen går ut på att göra korrigeringar omedelbart. Det är mindre sannolikt att en socialchef har den kunskapen och än mindre att kommunledningen har det. Bästa tänkbara styrsituation blir för de sistnämnda resultatstyrning.

Det karakteristiska för resultatstyrningen är att den är historisk, den bygger på uppföljning. Styrojektet är resurser. Man sätter in en mängd resurser och bedömer via uppföljning om det blir bra eller dåligt.

Sammantaget gör Ouchis resonemang klart att bra ekonomiinformation varierar beroende på vilken styrsituation man strävar mot. Ledningen bör sträva mot resultatstyrning medan de verksamhetsansvariga bör sträva mot beteendestyrning. Det är skillnader av betydelse. De förra är hänvisade till abstraktioner eller diskussioner, de senare till beskrivningar som är så konkreta som möjligt.

#### \*Individens förhållande till ekonomiinformation

Ett förklaringsresonemang i analyser av människors sätt att förhålla sig till information utgår från att det finns olika kognitiv stil hos olika människor. Kognitiv stil har definierats som:

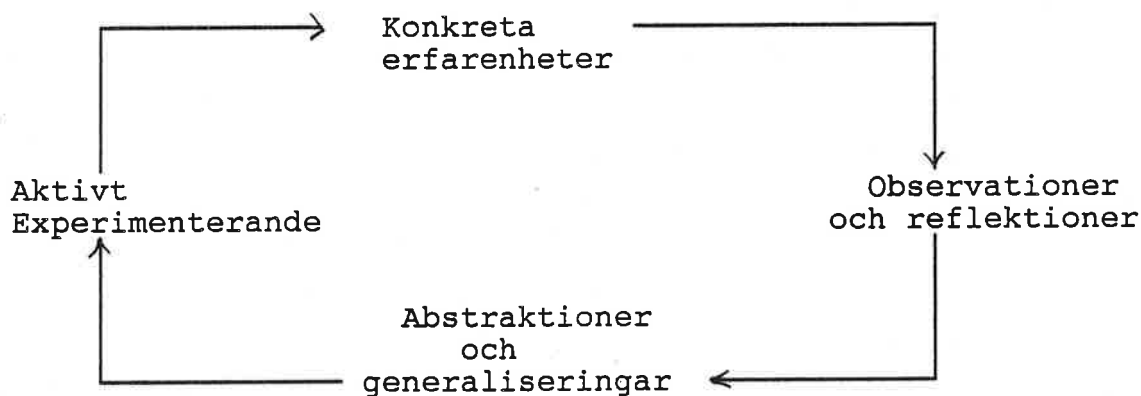
"..the characteristic, self-consistent way of functioning an individual exhibits across perceptual and intellectual activities."

(Doctor & Hamilton 1973)

Den kognitiva stilen avgör på vilket sätt varje individ mottar, transformerar och strukturerar information från omgivningen för att skapa det resulterande beteendet. Resultat från forskningen kring hur människor använder information har ansetts vara vaga.

Det anses bl.a bero på att icke tillräckligt bra mätmetoder har använts. Det förefaller dock stå klart att kognitiv stil påverkar val av information (Macintosh 1985).

En ledtråd i strävan att få grepp om vad som är bra information lokalt finns i teoribildningen om erfarenhetsbaserat lärande. Teorin bygger på att lärande är en cyklisk process, se figur 2.



Figur 2. Modellen för erfarenhetsmässigt lärande (efter Kolb mfl 1974)

Utgångspunkten för modellen är att individen utsätts för konkreta och omedelbara händelser, erfarenheter. Dessa ligger till grund för observationer och reflektioner kring erfarenheterna. Reflektionerna bildar underlag för abstraktioner i form av generaliseringar. De senare utgör ett underlag för ett målmedvetet experimenterande som i sin tur leder till nya erfarenheter.

Kolbs (mfl 1974, 1984) modell bygger på motsatser; aktivt/reflektivt och konkret/abstrakt. Den aktiva/reflektiva dimensionen är motsatser i den meningen att reflektioner tenderar att förhindra konkreta handlingar och vice versa. Den konkreta/abstrakta dimensionen bedöms av de flesta som den primära för lärande och kunskapstillväxt (Kolb mfl 1974). Skiftningen mellan olika dimensioner förutsätter olika aktiviteter. Mellan det konkreta och reflekterande förutsättes divergens. Den här aktiviteten handlar om sökande av bakgrundsinformation. Att söka nya mönster samt att generera alternativ. Litteratursökning och "brainstorming" är tillämpliga verktyg.

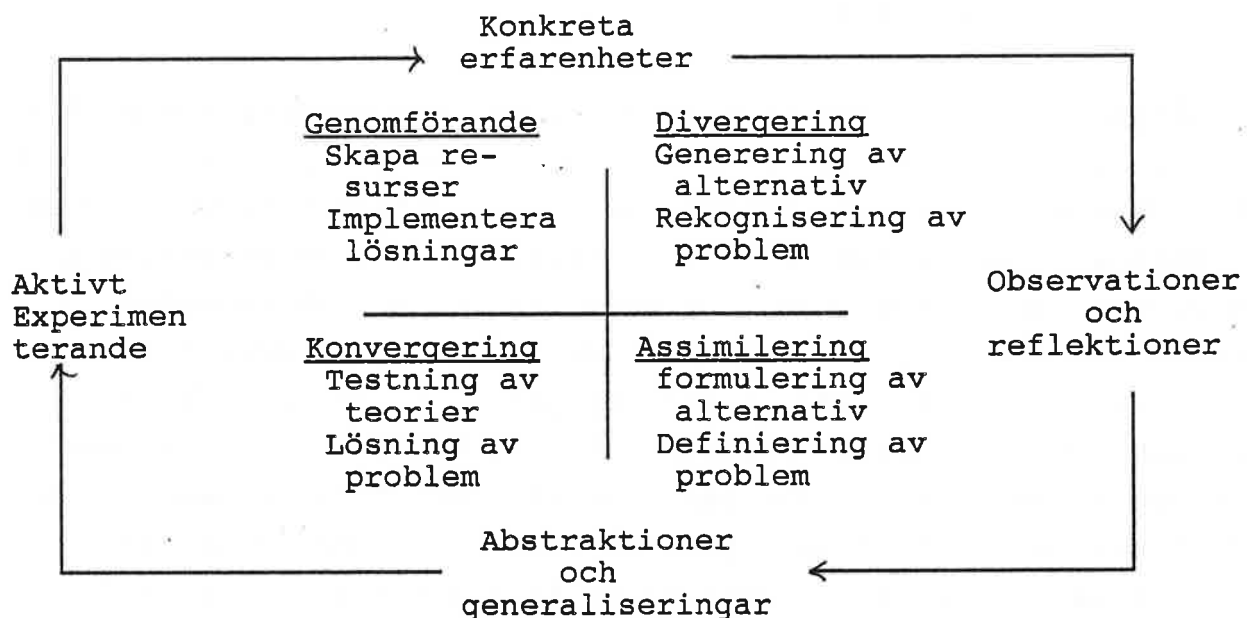
Gränslandet mellan reflektion och abstraktion kännetecknas av assimilation. Teknikerna vid assimilation är t ex att jämföra

olika alternativ, definiera problem och formulera hypoteser. Glaser & Strauss:s (1967) resonemang om "Grounded Theory" är exempel på tekniker i detta gränsland.

Mellan det abstrakta och aktiva förutsättes konvergens. Här väljer man mellan olika alternativ, utvärderar planer och program, testar hypoteser och fattar beslut. "Venture Analysis" är en teknik som är tillämplig här.

Övergången från det aktiva till det konkreta handlar om genomförande. Det viktiga här är att försvara ideer, skapa resurser och att implementera. PERT och Chritical Path Scheduling är användbara tekniker inom ramen för den här aktiviteten.

Resonemanget om aktiviteterna finns sammanfattade i figur 3. Kolb (1984) understryker att olika individers förmåga på att hantera de olika aktiviteterna varierar, man lär med andra ord på skillda sätt. Det handlar om att olika individer lägger olika tonvikt på olika delar av modellen.



Figur 3. Olika aktiviteter i modellen för erfarenhetsmässigt lärande (efter Carlsson mfl 1984)

Relationen mellan modellen för erfarenhetsmässigt lärande och ekonomiinformation är kanske inte självklar, men finns sannolikt. Budgetering är ett instrument som går att använda i förflyttningen från det abstrakta till det konkreta. Redovisning, t ex rapporter, kan vara en konkret erfarenhet för dem som finns långt

ifrån verksamheten. För dem kan redovisning vara den enda påtagliga kontakten med verksamheten. För dem som arbetar lokalt borde redovisningsinformation i första hand tjäna som underlag för reflektioner. Samma siffror betyder i så fall olika beroende på vilken position man befinner sig. Det indikerar också att det finns olika informationsbehov på olika organisatoriska nivåer.

### 3.2 Lokal och central ekonomiinformation

Utifrån ett organisationsperspektiv diskuterar Argyris (1977) frågan om olika informationsbehov. Han menar att det avgörande för vad som är användbar information beror på vilken situation användaren befinner sig. Situation innebär i det här sammanhanget om man är lokalt eller centralt placerad. För att personer på lokal nivå skall kunna korrigera eventuella misstag eller överhuvudtaget lära sig av given information förutsätts informationen ha följande karakteristika;

1. Konkreta beskrivningar av unika situationer: Det är intressant med ett informationssystem som kan identifiera avvikelser oavsett vad som har hänt, men det skall också kunna leda till slutsatser om hur avvikelsen skall kunna korrigeras.
2. Representera en specifik process: Detta gäller oavsett om processen är av engångskaraktär eller om den ständigt upprepas.
3. Samband mellan beteende och process: Informationen skall vara sådan att den kan hjälpa den lokala aktören att förstå processen och dess speciella förutsättningar
4. Implicit rationell: Reglerna för att definiera kategorier för inferens eller för att bekräfta eller förkasta en utveckling är individuell. Inget handlande behöver föregås av en tanke om vad detta innebär för andra i liknande

situationer.

5. Underförstådd: Bygger på underförstådd kunskap och underförstått handlande.

Den karakteriserade informationen har egenskaper som gör att den är oekonomisk att använda från ett arbetsställe till ett annat, oanvändbar för andra än sina skapare, ger ingen information för verksamheten som helhet och är ovaliderbar med avseende på objektiv kunskap och objektiva procedurer som går utanför individens kapacitet. På central nivå är det intressant att identifiera generella fel och att skapa och införa nytt handlande. Detta gör att den centrala nivån inte kan sätta någon tillit till den information som används på lokal nivå eftersom den är individuell, intuitiv, subjektiv, ogeneraliserbar, ojämförbar och icke trendskapande. Genomgående gäller istället att den centrala enheten är i behov av information som har motsatt karakteristika och egenskaper i förhållande till den lokala. Det bottnar i skillnader i att tänka och reagera. Dilemmat måste, menar Argyris (oa) vidare, mötas med att den centrala nivån måste avstå från den lokala informationen. Istället skall den centrala enheten göra den lokala enheten ansvarig för den kunskap och det handlande den lokala informationen ger.

Att beakta olika nivåers behov av olika typer av information är inte tillräckligt. Information skall ses som ett viktigt steg i en lärandeprocess. Argyris (oa) menar att det finns två typer av lärande:

1. Singel-loop-lärande, dvs lärande där målen för processen i sig inte ifrågasätts.
2. Dubbel-loop-lärande, dvs ett lärande som sker genom att både processens resultat och processen i sig ifrågasätts.

De flesta organisationers informationssystem undertrycker dubbel-loop-lärande. Det är en egenskap som bidrar till att systemen

ofta leder fel, dvs till agerande som inte passar den givna situationen. Organisationer som är beroende av att reagera snabbt på omgivningens impulser måste vara bra på dubbel-loop-lärande. Det blir viktigt att ifrågasätta och avstå ifrån att använda centralt utfärdade direktiv när situationen så kräver.

#### \*Kontingensteori och ekonomiinformation

Den kontingensteoretiska ansatsen inom redovisningen bygger på att det inte finns en korrekt ekonomimodell som passar alla organisationer i alla situationer. Variabler som teknologi och omgivning har använts för att förklara skillnader i organisationsstruktur. Med utgångspunkt från organisationsstruktur har sedan ekonomimodeller studerats utifrån olika situationer. Otley (1980) har kritiskt granskat den kontingensteoretiska ansatsen inom redovisningsforskningen och lämnar följande kommentar:

"As the same contingent variables are likely to affect both organisational structure and accounting system design, it appears unwise to use structure as the sole intervening variable between contingent variables and the choice of the accounting information system.

(Otley 1980 s 425)

Otley menar vidare att forskningsansatsen måste vara så bred som möjligt om några slutsatser skall kunna dras utifrån en kontingensteoretisk ansats. Det finns inget som säger att detta inte också gäller på det lokala planet. Detta innebär att stor observans måste till avseende kontingensvariabler om man vill skapa en förståelse för hur ekonomiinformation användes lokalt.

### 3.3 Problemet i preliminär form

Slutsatsen så här långt är att den ekonomiska informationens användbarhet är beroende av vem som använder den. Omvänt betyder det att olika individer behöver olika rapporter för att analysera en given ekonomisk situation. Det förutsättes alltså en individ-

anpassning av ekonomiinformation. Individanpassningen innebär föränderlighet. Informationsbehovet antas vara föränderligt allt efter situation, även om individens egenskaper skulle vara konstanta. Situation är en beroende variabel i dubbel bemärkelse. Organisationens struktur är därvid en bemärkelse och ekonomisk situation är en annan.

Utvecklingen inom såväl forskning som praxis är entydig men också kompletterande. På båda områdena handlar det allt mer om ett intresse för hur användarna skall få den information de behöver för att kunna ta det ansvar som en decentraliserad organisation är tänkt att ge dem. På det praktiska planet är det bl a en fråga om kunskap i ekonomi för de lokalt placerade personerna. Samtidigt indikerar forskning och praxis att det är oklart hur den ekonomiska informationen "bör" utformas med hänsyn till individ och situation. Kunskaperna på detta problemområde är begränsade.

En konsekvens, på det praktiska planet, som följer av resonemanget ovan är att ekonomisk information inte av sig självt blir intressant. Ett rimligt antagande är att ett stöd med flera viktiga ingredienser måste till. Tre delproblem kan urskiljas. Kunskap om ekonomi är en förutsättning för hantering av ekonomi. Individanpassningen av ekonomisk information är ett annat delproblem. Situationsanpassning i vid bemärkelse är ett tredje.



## 4. Metodfrågor

Det finns anledning att diskutera metodfrågan utifrån två begrepp; metodsynsätt och metodik. Med metodsynsätt menas de antaganden om verkligheten, som är nödvändiga för att den överhuvud taget skall gå att analysera och förklara (jfr Arbnor & Bjerke 1981 s 2). Med metodik menas här det sätt och de tekniker som använts vid företrädesvis datainsamlingen. Metodiken styrs såväl av metodsynsättet som av det valda forskningsproblemet.

Metodsynsättet präglar hela forskningsprocessen. Forskningsresultatens användningsområden är beroende av metodsynsättet. Det är till stor del ett resultat av den miljö i vilken forskaren får sin utbildning. Det formas också av miljön utanför forskningsaktiviteten, t ex av utredningserfarenhet som ligger utanför forskarvärlden. En tydlig redovisning av det metodsynsätt som gäller i en forskningsprocess är därför en fråga om forskningsetik.

### 4.1 Metodsynsätt

Brunsson (1981) diskuterar i en uppsats den företagsekonomiska forskningens grundläggande syfte. Han står för uppfattningen att företagsekonomisk forskning är mest användbar när den syftar till att skapa ett användbart språk. Forskningsprocessen syftar med det synsättet till att skapa teorier ("verktygslådor"), som gör det lättare att förstå varför en speciell situation ser ut som den gör. Avsikten är alltså inte att påvisa statistiskt korrekt bevisade kausalsamband. Viktiga begrepp i det här sammanhanget är istället förståelse och tolkning, en ansats som kommer från hermeneutiken. Inom hermeneutiken antas att människan handlar utifrån subjektiva bilder av verkligheten och forskaren måste tolka dessa bilder (Brunsson 1981 s 103, Burrell & Morgan 1982 s 235 ff).

En viktig forskningstradition som är av betydelse i det här

sammanhanget är Glaser & Strauss (1967) arbeten. De argumenterar för att det kan vara viktigare att generera hypoteser än att utföra teoriverifiering. Den teorigenerering som Glaser & Strauss (oa) diskuterar förutsätter avbildning som metodik, inte som syfte. Teori skapas utifrån empiriska studier och blir i första rummet det som kallas speciella teorier (se t ex Brunsson & Jönsson 1979, Brorström 1982, Olson 1983, Häckner 1985, Wiberg 1987). Det är teorier som i bästa fall passar den del av verkligheten utifrån vilken den skapats. Tillsammans med andra speciella teorier kan den bilda underlag för generella teorier, dvs teorier som passar många speciella situationer. Kunskapsprocessen slutar inte heller där. De generella teorierna bildar i sin tur underlag för nya speciella teorier. De empiriskt grundade teorierna skall enligt modellen skapas i samband med datainsamlingen genom en kategorisering, dvs aspekter som respondenten lyfter fram som viktiga skall analyseras. Det här förutsätter en öppen insamlingsmetodik (jmf Jönsson 1982 s 6). Avsikten är att objektivt den subjektiva verklighetsbild som intervjupersonerna lämnar (Berger & Luckmann 1979). Strukturerade frågeformulär passande för statistisk bearbetning är därför, med det här synsättet, av begränsat värde. Det förutsätter vidare en dialog mellan respondenten och forskaren. En av de fortlöpande uppnådda resultaten styrd genomgång av fall blir med detta synsätt det naturliga objektet för forskningen. Det förefaller vara det enda sättet att komma bakom den fasad av klyschor som man möter när känsliga och komplicerade frågor ställs.

Så här långt har jag försökt redovisa den forskningstradition som gäller för den forskarutbildning jag fått. Den är viktigt för mitt metodsynsätt. Men mer än tio års erfarenhet från praktiskt ekonomiarbete i kommuner har också betydelse i det här sammanhanget. För det första skapas en icke obetydlig förförståelse. Den kan vara till nytta när det gäller att förstå en given situation. Men den kan också vara till skada därför att förförståelse kan leda till förutfattade meningar, som kan vara svåra att lämna eller t o m att bli medveten om. Att återföra resultat till både dem som beskrivs och andra forskare förefaller vara enda sättet att hantera nämnda problem.

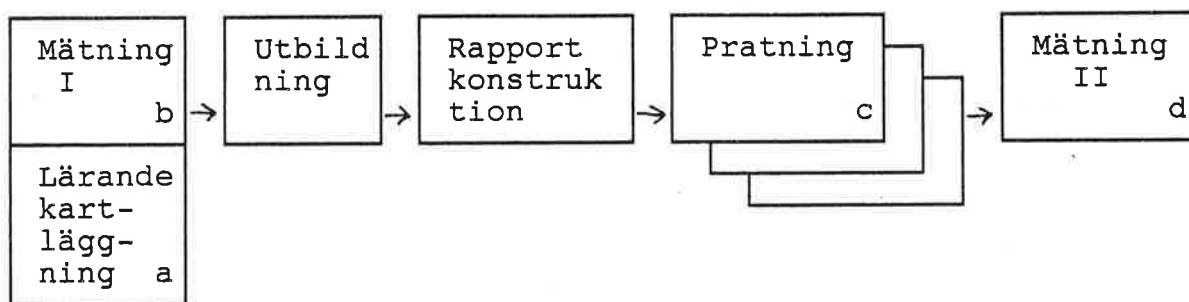
Min praktiska bakgrund har också en annan betydelse. Den för-

härskande synen på verkligheten ute i kommunerna bygger på ett rationalitetsideal (Brunsson 1986, Arbnor & Bjerke oa, Hedberg 1980). Synsättet innebär att objektiviteten är ett ideal i utredningsaktiviteterna. Kan kausalsamband påvisas ses det som en styrka. I det sammanhanget är teoriverifiering viktigare än teorigenerering, för att använda ett språk från Glaser & Strauss (oa). De två nämnda traditionerna har båda betydelse för den här rapportens framtagande. Forskningstraditionens fokusering på kvalitativa data insamlade via intervjuer dominerar i rapporten men utredningserfarenhetens fokusering på kvantitativa data får också genomslag. Avsikten är att de olika synsätten skall komplettera varandra, ett tillvägagångssätt som bl a förespråkas av Douglas (1976). Han menar att användande av olika metodiker i kombination ger en värdefull ömsesidig kontroll.

Det är här en framgång om speciella teorier kan formuleras eller appliceras. På flera punkter kommer jag att stanna redan vid beskrivning. Det blir ingen sammanhållen teori. Analysen genomförs "i formen av teman som täcker olika aspekter av" (Brunsson & Jönsson 1979 s 146) ekonomiinformation till dem som gör någonting.

#### 4.2 Metodik

Syftet leder naturligt till en processstudie, från design av rapporter till hur de används och till vilka resonemang och handlingar de medför. Metodsynsättet anger en öppen forskningsansats. Problemformuleringen fokuserar på flera aspekter som kan belysa frågan om ekonomiinformation på lokal nivå. Hur var och en lär, förmåga att omvandla ekonomisk information till handling, hinder för ekonomiskt handlande, attityder till såväl "nya" som "gamla" rapporter, attityder till budget är de viktigaste interna aspekterna. Figur 4 kan tjäna som en principskiss för datainsamlingen.



Figur 4. Principskiss för datainsamlingen.

Framförallt momenten märkta a-d i figur 4 ger tillfälle för systematiskt insamlande av data.

#### \*Mätning I och II

Det stora frågebatteriet som har använts är delvis hämtade från Schiller (1987). Schiller studerade nyttan av redovisningsrapporter på olika nivåer i tre olika företag. Studien var av tvärsnittskaraktär och avsåg tekniskt inriktade företag. Även om ett av de företag Schiller studerade var ett kommunalt elverk blir förutsättningarna för frågor annorlunda om "mjuka verksamheter" skall studeras och att det skall ske över tiden.

Förutom generella bakgrundsfaktorer som ålder och kön behandlas i frågemallen de aspekter som tidigare har diskuterats. Frågorna behandlar de verksamhetsansvarigas kunskapsnivå. Utgångspunkten för dessa frågor är att det måste finnas grundläggande kunskaper för att man skall kunna tillgodogöra sig ekonomisk information. Vidare behövs ett visst mått av kunskap för att kunna ställa krav på utformning av ekonomisk information. Den här delen av mätningen bildade också ett naturligt underlag för utformning av utbildningen av verksamhetsansvariga.

Ekonomiinformation kan självfallet kommuniceras på andra sätt än via formaliserade rapporter. Ett alternativ är att ledningen utformar direktiv i form av t ex fysiska tal eller kontinuerligt bevakar och korrigerar det lokala beteendet. Mot den bakgrunden har detta också behandlats inom ramen för mätning I.

Att ta ansvar innebär att man förr eller senare måste fatta svåra, ofta impopulära, beslut. Detta kan ses som en förutsätt-

ning för att kunna omvandla ekonomisk information till handling. För att kunna göra det vid upprepade tillfällen utan att må dåligt av det måste man vara säker i sin yrkesroll. Intuitivt är det lätt att förstå vad som menas med att vara säker i sin yrkesroll men att definiera det på ett entydigt sätt är svårt. Begreppet "yrkesroll" har därför delats in i tre element; erfarenhet, förmåga att hantera problem/bekymmer och kommunikation nedåt i organisationen. Säker i yrkesrollen är den som har lång erfarenhet, inte ser oöverstigliga problem i vardagen och som kan göra det trots många underordnade och stort tryck utifrån.

Det viktigaste samtalsämnet under mätning I var de ekonomiska rapporterna. De rapporter som fanns vid insamlingens start diskuterades. En särskild granskning av de rapporter som respondenterna upplever som särskilt viktiga har också gjorts. Läsbe- teende liksom attityden till budget och möjligheter att påverka det ekonomiska utfallet är viktiga i det här sammanhanget.

Mätning I genomfördes i början av datainsamlingen. I till- ämpliga delar skall den upprepas i slutet av datainsamlingen. Den senare mätningen kallar jag "mätning II" och behandlas inte inom denna rapport.

Mätning I har genomförts i form av intervjuer som bandats. Det kan vara viktigt att understrycka att frågemallen användes som en guide, respondenterna har getts utrymme för egna "ut- flykter".

#### \*Pratning I

Pratning är en fri form av intervjuer vars innehåll är svår att förutse. Få frågor finns uppgjorda i förväg. Pratning I är till för att skapa de rapporter som de verksamhetsansvariga vill ha vid det givna ögonblicket. En förutsättningen för pratning I är att den verksamhetsansvarige har fått utbildning som leder till en förmåga att ställa krav på rapportutformningen. Sådana övnin- gar finns alltså med vid utbildningstillfället/na.

Här är det viktigt att deklarerat princip som är genomgående vid rapportutformningen; respondenten har alltid rätt och vet alltid bäst! Poängen med detta synsätt är bl a att respondenten inte skall kunna hävda att den ekonomiska informationen inte är begriplig vid ett ev ansvarutkrävande. En annan motivering till

det valda förhållningsättet är att vi som forskare faktiskt inte vet vad som är bra ekonomiinformation för verksamhetsansvariga.

#### \*Pratning II och framåt

Avsikten har varit och är att respondenterna skall få den ekonomiska information de önskar kontinuerligt. Dels i form av pappersrapporter och dels i form av kvalificerad handledning av en ekonom. Samtalens innehåll är liksom ifråga om pratning I fria. Samtalen har skett i stort sett månadsvis, för egen del har jag medverkat minst en gång per kvartal.

Pratning II kan mycket väl sluta med att respondenten begär en ny typ av ekonomiinformation. Vid sådana tillfällen blir det aktuellt att upprepa pratning I.

### 4.3 Val av studieobjekt

Inom ramen för problemdiskussionen har studien avgränsats till kommunal verksamhet. Under metoddiskussionen drogs slutsatsen att fallstudier är det rimliga sättet att studera det valda problemet. Frågan är vilka fall och varför just de.

Ett krav som måste uppfyllas av organisationer som skall studeras är att de decentraliserar. Förändringsarbetet skall vara inriktat på en decentralisering av ansvar och befogenheter till verksamhetsansvariga. De som får bättre ekonomiinformation skall kunna använda den till att handla, inte bara för att lära.

Studien skall, som nämnts, belysa processer som totalt kräver stora resursinsatser. Forskningsresurser är alltid begränsade. Detta förutsätter alltså att den kommun som studeras själva aktivt medverkar i dessa processer med olika sorters resurser. Utbildning av verksamhetsansvariga kostar pengar, någon måste medverka vid rapportframtagning mm.

Alstads kommun deklarerade under våren 1987 att man ställde upp på de förutsättningar som angivits ovan. Det är två daghemsföreståndare, en ålderdomshemsföreståndare, en barnomsorgsassistent med ansvar för familjedaghem, en deltidsförskola och en hemtjänstassistent som ingår i projektet.

#### 4.4 Validitet

Fallbeskrivningar skapar alltid problem ur validitetssynpunkt. I den här studien har validering hanterats så sätt att närstående till försökspersonerna kontrollintervjuats, Närmast till hands i det sammanhanget är försökspersonernas handledare. Detta kallas ibland processvalidering (jfr Arbnor & Bjerke 1981). Att pröva det rimliga i de resultat som kommer fram på personer med erfarenheter från området är alltså den variant på validering som har använts. Det andra sättet att säkerställa validiteten ligger i att använda KFi:s redaktionskommitte - det har jag gjort.

## 5. Förstudie: Alstad och förändringar

De följande kapitlen är en redovisning från en förstudie där metodiken utprovats. Lägesrapporten är till stora delar en redovisning av omedelbara intryck som kan ge anledning till eftertanke.

### 5.1 Allmänt om Alstad

Alstad ligger en bit in i landet. Utan överdrift kan man säga att kommunen ligger i ett naturskönt område. Det finns gott om rekreationsmöjligheter. Kommunikationerna i form av vägar och järnväg är väl utbyggda och talar för kommunen ur näringslivssynpunkt. Det finns också en mindre flygplats i kommunen. Ändå har invånarantalet minskat i under en lång följd av år, inte mycket men tillräckligt för att det skall skapa viss oro inom kommunledningen. Idag är det drygt 31000 invånare i kommunen. Som mest har där bott nästan 35000, men det var länge sedan. Knappt hälften av befolkningen bor i centralorten. I övrigt bor man i några mindre orter eller i glesbyggsområden.

Näringslivet kännetecknas av småindustrier, där ingen utom möjligen tillverkningsindustrin, dominerar. Jord- och skogsbruk är i förhållande till riket i övrigt förhållande vis stort. Kommunen har satsat åtskilliga miljoner i en terminalanläggning för lastbilar. Idag satsar kommunen kraft på att utveckla landsbyggsområdena. Det stora problemet ur näringslivssynpunkt är för närvarande den påtagliga bristen på arbetskraft, främst till tillverkningsindustrin.

Den offentliga sektorn svarar för 35% av sysselsättningen i kommunen. Sjukvården, bl a ett sjukhus med såväl somatisk som psykiatrisk vård, står för 15% av den totala sysselsättningen. Det kommunala serviceutbudet ligger på de flesta områden nära de värden som gäller för riket i genomsnitt.

Kommunen en borgerlig majoritet där centerpartiet innehar



kommunalrådsposten. Socialdemokraterna innehar oppositionsrådsposten. I fullmäktige sitter 28 borgerliga, 20 socialistiska ledamöter och en miljöpartist. De politiska styrkeförhållandena har gällt under en längre tid. De stora frågorna i kommunen är dels att få behålla den täta järnvägstrafiken och dels att ett planerat ersättningsbygge av sjukhuset blir av.

Ekonomi är, trots den stora satsningen på terminalanläggningen, förhållande vis god. Kommunalskatten för 1988 är 16:00 kronor vilket är en skattehöjning med 55 öre i förhållande till 1987. Soliditeten var 1987 54% vilket är en ökning med 1% sedan 1986. Likviditeten uppgick till 56,4 Mkr i bokslutet för 1987, vilket motsvarar 41 dagar eller 9 % av de externa utgifterna. Den skattefinansierade delen av kommunen behöver tillföras ca 350 miljoner kronor per år. Den kommunala investeringvolymen uppgår till ca 40 miljoner per år.

## 5.2 Ett KDN projektet bildar grund för förändringsarbetet

Under 1986 utredde planeringschefen frågan om det skulle införas kommundelsnämnder eller ej i Alstad. Förslaget avvisades av kommunfullmäktige. Det var enbart moderaterna och KDS som samlat ställde sig negativa till det förslag som förelåg. Övriga ledamöter röstade efter egen övertygelse utan bindningar till partilinjer. Kommunfullmäktige har egentligen inte beslutat att det inte skall införas kommundelsnämnder i Alstad, bara att det inte skall ske före 1989. Den allmänna tolkningen bland de ledande tjänstemännen är dock att det inte blir någon kommundelsorganisation i Alstad under överskådlig tid. Istället har kommunen valt andra vägar för förändring och decentralisering.

Socialförvaltningen har nyligen genomgått en organisationsöversyn som leddes av ett känt konsultföretag. Den nya organisationen går ut på att dela in förvaltningen i fem områden avseende äldreomsorg och barnomsorg. Områdeschefer för respektive verksamhetsområde är under tillsättande på bekostnad av att de traditionella avdelningschefstjänsterna.

För kommunkansliet pågår en organisationsöversyn. Den är nyss

påbörjad och rör enbart de centrala politikerna och tjänstemännen. Frågor som om det skall finnas en kommundirektör, personalnämnd, centralbyggnadskommitté etc diskuteras.

Ett tredje projekt som drogs igång i samband med beslutet om att inte införa kommundelsnämnder handlar om kommunens styrprinciper. I allt väsentligt handlar det om en översyn av ekonomimodell och ekonomisystem. Utredningen är inte heller den färdig men handlar om ett införande av den nya budget och redovisningsmodellen.

För Alstads del är projektet om "ekonomi för dem som gör någonting" alltså ett av flera projekt som är igång.

### 5.3 Projektets början i Alstad

I november 1986 gav kommunstyrelsen en grupp tjänstemän (VPL-gruppen) i uppdrag att arbeta med utveckling av bl a decentraliserat ansvar på basnivå. Gruppen tycks ha tillkommit på eget initiativ dock med påtagligt stöd av det nya kommunalrådet. Grundtanken med projektet var att ett antal enheter skulle väljas ut och få arbeta under "resultatansvar", dvs med stor frihet från regler av olika slag. Inom ramen för detta delprojekt tog VPL-gruppen kontakt med Företagsekonomiska institutionen i Göteborg. Vår uppgift var att följa projektet, det innebar i praktiken att ideerna i de tidigare kapitlen kunde prövas.

Vi kan i det här läget slå fast att kommunen väl svarar upp mot de förutsättningar som ställts i avsnitt 2.7. Strävan att decentralisera är tydligt uttalad. Vidare har kommunstyrelsens arbetsutskott ställt de resurser i form av utbildningskostnader och projektadministratör mm som kommer att behövas till förfogande.

### 5.4 Projektets uppläggning

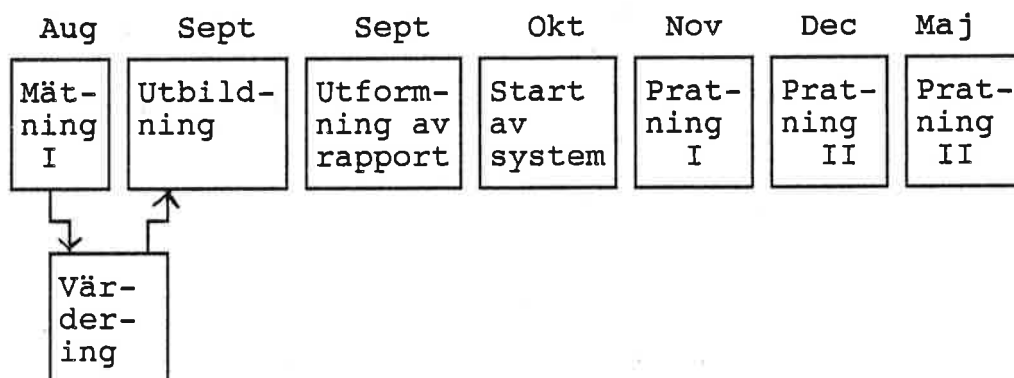
Projektet leds på tjänstemannaplanen av VPL-gruppen. I den gruppen är det särskilt planeringschefen och planeringsekreteraren som varit aktiva. Gruppen utsåg socialtjänstens verksamheter i Torp till försöksområde. Torp är ett samhälle i utkanten av

kommunen. Det bor ca 2000 personer i Torp. Där finns det mesta av den kommunala servicen representerad. Kommunstyrelsen arbetsutskott bildar projektets politiska ledningsgrupp. Redan vid det första mötet deklarerade ledningsgruppen att projektet inte fick hindras av ev interna regler och liknande. Försöksområdet blev med andra ord ett slags "frikommun" på det lokala planet. Ledningsgruppen insisterade på att ytterligare ett daghem skulle ingå i försöksprojektet, det daghemmet ligger inne i Alstad.

Projektet startade med ett tvådagarsseminarium i Augusti 1987. Vid seminariet redovisades bl a projektets syfte och en plan för arbetsgången.

Huvudsyftet med projektet, för kommunens del, har varit att skapa relevant ekonomisk information till sex av kommunen utvalda verksamhetsansvariga. Rapporterna skall i första hand ge de verksamhetsansvariga ett stöd i deras uppgift att leda det ansvarsområde de har. Detta skall skiljas från den typ av rapporter vars syfte är att styra de verksamhetsansvariga. Den sistnämnda typen av rapporter får utvecklas i ett annat sammanhang och då med utgångspunkt från förvaltningsledningens synpunkt på hur styrning skall ske inom förvaltningen.

Utgångspunkterna för projektet har varit den referensram som diskuterats i kapitel två och tre. Genomgående har jag fått fria händer av kommunen att arbeta enligt de intentioner som redovisades under metodkapitlet. Med det som bakgrund utformades en arbetsplanen enligt figur 6.



Figur 6. Projektplan under 1987.

Vart och ett av momenten kommenteras nedan så som de utföll.

## 5.5 Erfarenheter från mätning I

Mätning I var relativt omfattande. Varje intervju tog ca 2 timmar. De viktigaste frågorna rörde den befintliga ekonomiska informationen, inställning till budget, befogenheter, kunskap om ekonomi och säkerhet i fråga om yrkesroll.

### \*Inga ekonomiska rapporter

När det gäller ekonomisk information brukar man skilja på rapporter och journaler. Journaler innehåller varje bokföringstransaktion, ev med kostnadsslag på förhållandevis låg nivå. Rapporter kännetecknas av att det innehåller sammanslagna bokförda värden med jämförelser, t ex med budget.

Av de verksamhetsansvariga fick ingen några rapporter överhuvudtaget. Däremot fick alla utom två bokföringsjournaler kontinuerligt. Familjedaghemmen var ett undantag i den bemärkelsen att man där fick rapporter i sk fysiska tal d v s mätt i antal anställda, antal timmar etc. För hemtjänsten fanns lokalt ingen ekonomisk information. Att det inte fanns några rapporter lokalt förklarades av att kommunen använde kontoplanen på ett sådant sätt att det inte är möjligt att använda ekonomisystemets rapportgenerator för att få ut kompletta rapporter med en rimlig arbetsinsats. Å andra sidan hade inte efterfrågan varit särskild uttalad heller. Detta skall ses mot bakgrund av att det här är frågan om enheter med en budgetomslutning på mellan två och sex miljoner kronor per år. De kan alltså betraktas som mindre eller medelstora företag.

Den budget de verksamhetsansvariga fick avsåg överlag enbart materialkostnader. Journaler innehåller som nämnts ingen budget. Avstämningen mellan budget och redovisning fick alltså de verksamhetsansvariga göra själva.

Personalkostnadernas omfattning hade ingen av de verksamhetsansvariga någon kännedom om. Däremot var man ganska klara över vilken personalvolym man förfogade över mätt i antal tjänster.

Budget uppfattades av de verksamhetsansvariga som en rekommendation, vid behov måste man överskrida den. Budget var något som man fick väldigt sent, ibland när halva året hade gått. Budgeten

kunde också ändras under året. När så skedde var det socialkontoret som hade gjort omdisponeringar, dvs tog från de rika och gav till de fattiga.

Ett alternativ till pappersrapporter är muntliga rapporter. Något sådant har dock inte förekommit enligt de verksamhetsansvariga. Däremot ringde den fd socialkamrern ibland och informerade om att något fel hade begåtts. Men kontakterna i ekonomi-frågor var mycket sparsamma.

#### \*Olika bokföring hos olika personer

I de flesta organisationer förekommer sk svarta böcker. Det är bokföringsböcker som enskilda utformar för att hålla reda på ej officiellt registrerad övertid, kostnader för mat eller dylikt. De är ett sätt att skapa ordning och reda. Vi har inte hittat några svarta böcker i Alstad, men väl blå. Fyra av de verksamhetsansvariga hade egen bokföring, eller höll på annat sätt reda på vissa kostnadsslag. Av naturliga skäl omfattade den egna registreringen enbart materialkostnader. Genomgående för den hemmagjorda bokföringen är att man vill hålla reda på vilka fakturor som skickats till socialkontoret för kontering, attest och utanordning. Men i övrigt var de mer olika än lika. Det mest sofistikerade systemet innehöll fem olika böcker. Fyra av dessa böcker gällde olika delar av verksamheten, den femte innehåller samtliga fakturor och totalsummeringar. På ett annat ställe använde man bankbok (vilket fungerar utmärkt), men det är hemligt.

Sammanfattningsvis kan man konstatera att det ofta fanns något slags hemmagjort redovisningssystem på de enheter som mera dagligt har ett fakturaflöde. De lokala systemen var olika och ofta tungarbetade och täckte aldrig alla kostnader och beaktade aldrig intäkter.

#### \*Ekonomi - kunskaper och intresse

Kunskap om ekonomi är en förutsättning för att man skall kunna ta ekonomiskt ansvar. Det är helt nödvändigt att man kan tolka rapporter, förstå kontoplaner, ställa de rätta frågorna inför en given situation om decentraliserat ekonomiskt ansvar skall kunna bli en realitet. Okunskap är med andra ord ett hinder för till-

godogörande av ekonomiinformation. Okunskap innebär också att utlagt ansvar för budgetarbetet slutar i kaos.

Många av de verksamhetsansvariga är "naturbegåvningar" när det gäller ekonomi. Men ingen kunde särskilt mycket. Man visste vilket kontonummer man hade, men inte systematiken i det. Bokföring var något mer (för fyra stycken) eller mindre (för två stycken) obekant. Tekniker för budgetuppföljning och liknande var också obekant. Ingen av de verksamhetsansvariga kunde kontera en faktura. Utbildningsbehovet blev alltså väl dokumenterat i mätning I.

Intresset för ekonomi har mätts som ett intryck av hur de verksamhetsansvariga resonerar om redovisning och budget. Mätt på det sättet varierar intresset. Fyra menade att ekonomi var viktigt och värt att ägna sig åt. En uttalade klart och tydligt att hon skötte en verksamhet som var behovsbaserad vilket inte hade med ekonomi att göra. Ytterligare en menade att verksamheten hade så lite pengar och var så reglerad att ekonomi inte var något särskilt angeläget ämne att fundera över. Hon såg ekonomi som ett hinder som tidvis träder fram.

Två av de fyra som fick bokföringsmaterial menade att de hade stor nytta av det. De kunde utläsa "hur de låg till". De andra två använde journalerna för att kontrollera vilka räkningar som var betalda. Av de två som inte fick journaler efterlyste en sådan information medan den andra inte upplevde något sådant.

\*Om yrkesroll.

Förr eller senare måste man som ansvarig fatta beslut som är impopulära. Det gäller inte minst om ansvaret innefattar ekonomi. Är man säker i sin yrkesroll är det lättare att fatta sådana beslut. Säker är man när man har arbetssituationen under kontroll. De problem som kan dyka upp under dagen vet man med sig att man kan lösa. En dålig dag innehåller på sin höjd en del irritationskällor. För en osäker person är en dålig dag något som innehåller en mängd näst intill oöverstigliga problem. Det handlar alltså om förmågan att ta ansvar, utan att må dåligt av det. Av de verksamhetsansvariga kan fem av sex betecknas som säkra eller mycket säkra i sina roller, en är osäker. I den här lilla gruppen är sambandet mellan antal år i tjänsten de grova

måtten säker respektive osäker klart. Fem av de sex personerna hade mer än tio års erfarenhet av arbetet. Undantaget var så ny att hon inte ens hade en ordinarie tjänst.

#### \*Befogenheter och ansvar

Befogenheterna när det gäller de flesta verksamhetsansvariga är osedvanligt decentraliserade på personalområdet. En föreståndare har alla möjligheter att påverka val av personal, vikarietäthet etc. Delegationsordningen var i och för sig en nyhet när mätning I gjordes, men de berörda var väl medvetna om vad som gäller. Det sista med undantag av vad personalen kostade. Som nämnts fick de verksamhetsansvariga varesig budget eller redovisning avseende personalkostnader. Däremot visste alla hur många tjänster man kunde förfoga över och med vilken sysselsättningsgrad. Däremot var det tydliga tveksamheter om vilka resurser som stod till förfogande för vikarier, ob-tillägg etc.

Eftersom ingen fick uppgifter om personalkostnaderna har man självfallet inte upplevt ansvar för personalkostnaderna. På det personaladministrativa området var alltså befogenheterna större än ansvaret.

Synpunkterna var många när ekonomisk hantering av materialkostnaderna fördes på tal. Särskilt matfrågorna var en källa till irritation. Ordningen är den att matsedeln beslutas av ekonomiföreståndaren på socialkontoret. Lokalt har man bara att följa upphandlingsavtal och matsedel. Möjligheten att använda rester, specialerbjudande och liknande lokala lösningar fanns egentligen inte (jag kan dock avslöja att det finns ett stort mått av sunt förnuft hos de verksamhetsansvariga). Däremot upplevde föreståndarna ett budgetansvar för maten.

Ungefär densamma var problematiken när det gällde relationen till kommungemensamma inköpsavtal. Här fanns dock en förståelse och insikt om att det oftast är bra med centrala avtal, frihet efterlystes dock. Det är svårt att se något billigt och bra och vara hänvisad till något dyrt och dåligt. På de här områdena gällde alltså att ansvaret upplevdes som större än befogenheterna.

\*Summering av mätning I

Kombineras undersökningen av uppfattning om yrkesroll med grad av intresse för ekonomi och förekomsten av egna system får man ett intressant mönster. (Se Tabell 1)

Antal	Yrkesroll	Ekonomi	Egna system
3	Säkra	Intresserade	Lite
2	Säkra	Ointresserade	Inget/Lite
1	Osäker	Intresserad	Mycket
0	Osäker	Ointresserad	?

Tabell 1. Relationer mellan olika variabler i mätning I.

Någon som både är osäker och ointresserad av ekonomi fanns inte bland de verksamhetsansvariga.

## 5.6 Utbildningen

Utbildning har varit ett viktigt moment i projektet. I september genomfördes en tvådagars utbildning där, förutom de sex verksamhetsansvariga, tre representanter från VPL-gruppen och två fackliga representanter närvarade. Utbildningsdagarnas innehåll utformades utifrån mätning I. Under dessa två dagar, totalt 14 effektiva timmar, behandlades i huvudsak redovisning, rapportutformning och budgetuppföljning. Tidsutrymmet var definitivt för knappt även om kursvärderingen visade på osedvanligt höga värden avseende både hur intressant och hur nyttigt innehållet var.

En viktig del av intervjuomgångarna har varit att ge utbildning relaterad till de ekonomiska rapporterna. De verksamhetsansvariga har analyserat och kommenterat rapporterna utifrån sina värderingar. Företrädesvis socialkamrerna har gjort det samma. I den mån det har funnits skillnader mellan analyserna har det diskuterats, på så vis har kunskapspositionerna kontinuerligt flyttats fram. Detta är alltså en utbildning som skett kontinuerligt.

Finns det möjligheter att anordna ytterligare samlad utbildning så skall den först och främst handla om budgetering på ett prak-



tiskt plan. Det fanns flera skäl till varför detta inte fanns med inom ramen för utbildningsdagarna. Ett skäl var att det helt inte fick plats, en sådan övning tar tid. Ett annat skäl var att budgetering på verksamhetsnivå fordrar en rad beslut där förvaltningsledningens engagemang förutsätts. Det gäller t ex vilka principer som skall gälla vid beräkning av vikariatsanslag. Hur vikariebesättningen skall se ut är en fråga för de verksamhetsansvariga, men det är en förvaltningsledningsfråga att fastställa inom vilken ekonomiska ram det skall ske. Avsikten har inte varit att skapa rapporter för vertikal styrning av verksamhetsansvariga, därav avgränsningen.

Andra angelägna utbildningsområden som inte tillgodosetts är t ex kunskaper om de förssystem som används och vilka analysmöjligheter dessa ger. Avsikten är att klara av dessa frågor längre fram under projektets gång.

## 5.7 Rapporterna

Avsikten med de rapporter som har tagits fram är att de skall återspegla dels den verksamhet de gäller och dels de verksamhetsansvarigas syn på hur information skall utformas. Det senare är det viktiga. Med den utgångspunkten blir de verksamhetsansvariga själv den nästan helt avgörande faktorn för hur rapporterna skall utformas. Nästan, men bara eftersom redovisningens utformning sätter en del gränser. Det visade sig t ex vara omöjligt att fylla i rapporter avseende familjedaghemverksamheten därför att redovisningen inte gav några uppgifter om verksamhetens kostnader och intäkter avseende Torp. Detta har varit möjligt att rätta till först i samband med årskiftet 1987-88. Under försöksperioden har det alltså varit möjligt att använda fem av de sex rapporterna.

Rapportutformningen har under projektet varit en kontinuerlig process. Rapporterna utformades första gången under utbildningsdagarna. Både mått- och kolumnstruktur togs fram med hjälp av mycket handgripliga övningar. Vid den första intervjuomgången fick de verksamhetsansvariga ingående motivera sitt val av mått-

och kolumnstruktur. Enbart en rapport revideras helt vid det tillfället. Förklaringen till att den rapporten förändrats var att vi missuppfattat ledningsstrukturen på deltidsskolan. Det visade sig att den jag trodde var verksamhetsansvarig i själva verket var en representant för de övriga som arbetar på deltidsskolan. De som arbetar på deltidsskolan hade efter utbildningen diskuterat gemensamt hur man ville ha rapporten. Den gemensamt utformade rapporten avvek betydligt från den som den "verksamhetsansvarige" konstruerat.

De sex rapporterna är mycket olika. Det finns dock två likheter. Budget för året och redovisning ackumulerat finns i alla rapporterna och är en konsekvens av att dessa kolumner har definierats som obligatoriska. En andra likhet är att alla valt att börja med kostnader och sedan intäkter. Åsikterna om hur ekonomiska rapporter bör utformas är alltså mycket varierande.

Ett gemensamt drag i samtliga rapporter är att de i första hand handlar om kostnaderna. Det är sannolikt en konsekvens av att budgetansvar traditionellt varit koncentrerat till vissa sakslag.

## 5.8 Pratningarna

Pratningarna har handlat om två saker. Vad det står och inte står i rapporterna har varit den givna utgångspunkten för pratningarna. Vidare har det handlat om hinder för adekvat ekonomiskt handlande. En iakttagelse här är att pratningarna tar allt mer och mer tid. Vid det första mötet tog samtalet ca 45 minuter, vid fjärde pratningen tog det i genomsnitt 2 timmar. Det är inte rapportdiskussionerna som tar mer och mer tid, det är hinderdelen.

### \*Mottagandet av rapporter

De rapporter som konstruerats har tagits emot på mycket olika sätt av de verksamhetsansvariga. Några av de resonemang som följt i samband med diskussionerna av rapporterna finns sammanfattade i tabell 2.

Antal	Yrkesroll	Syn på ekonomi	Upplevelse av rapporter	Notering
2	Säkra	Intresserade	Verifiering	Säkrare
2	Säkra	Ointresserade	Jaså ?!	Intresse
1	Osäker	Intresserad	Oro	Frågande

Tabell 2. Rapporternas mottagande

De som var säkra och intresserade av ekonomi i mätning I uppfattade rapporterna som ett slags verifiering. I stort visste man hur man låg till ekonomiskt, i vart fall i förhållande till föregående år. Självfallet var personalkostnaderna obekanta siffror men i övrigt innebar rapporterna inga överraskningar för dessa personer. Resonemangen kring rapporterna ledde till att de säkra blev ännu säkrare. De som var säkra men ointresserade reagerade ungefär med ett "jaså" i dubbel bemärkelsen. Uppgifterna visade på förändringar som var intressanta att diskutera och penetrera. Ännu har dock ekonomi inte blivit ett centralt ämne för dessa personer - och kommer sannolikt inte att bli det heller. Rimliga förklaringar till detta är att de representerar verksamheter vars kostnader och intäkter är svåra att påverka och/eller att de har en liten budgetomslutning. Ändå är det viktigt att slå fast att rapporterna fött reflektioner om ekonomi.

Av rapporterna framgick att den som var osäker men intresserad hade stora budgetavvikelser, särskilt avseende personalkostnaderna men också totalt. Informationen möttes med betydande oro från den verksamhetsansvarige och ett ifrågasättande av sin yrkesroll. I senare intervjuer har diskussionen här handlat om att utforma rapporterna på ett nytt sätt.

\*Rapporter utvecklas - två av fem ändrade

Den ekonomiska situationen, en stor negativ budgetavvikelse, har lett till förändringar av rapporterna. Fortlöpande diskussioner mellan personalen har på en enhet lett till att rapporten har ändrats. På ett tredje ställe finns det nu två rapporter, dels

den ursprungliga som tas fram månadsvis och dels en ny mer detaljerad som skall tas fram kvartalsvis. Anledningarna till att ändra rapporterna förefaller många redan efter fem månader.

Rapportutformningen har alltså ännu inte stannat upp inom projektet. Det finns heller inget som säger att det skall göra det.

#### \*Hinderprovning

En förutsättning för ett lyckat förändringsarbete är att onödiga hinder undanröjs. Mycket av den kontinuerliga handledningen har handlat om att rätta till förhållanden som hindrar ett relevant ekonomiskt handlande. Några mer eller mindre olösta problem finns dock kvar. Dessa illustrerar ganska bra de diskussioner som förts med de verksamhetsansvariga.

Det hinder som förefaller mest irriterande handlar om de verksamhetsansvarigas valmöjligheter när det gäller inköp. Endera får de som ansvarar för inköpsavtalen övertyga de verksamhetsansvariga om att avtalen är bra, eller så måste avtalen utformas så att de ger frihet för de verksamhetsansvariga att välja sortiment och leverantör.

Allt eftersom ansvaret har blivit mer uttalat har diskussionen med de verksamhetsansvariga handlat om var gränsen för olika åtaganden går. Ett har handlat om förhållandet mellan köket i ålderdomshemmet och landstinget. Det är eller har varit oklart hur faktureringen gått till och vad den har avsett. Detta är i och för sig ett av många problem som socialkamrern rätt ut. Problemet indikerar en fråga som kan bli stor med tiden och det är hur långt man skall gå när det gäller interndebitering. Helt klart är att ett ev nytt ekonomisystem måste vara förberett på en sådan diskussion.

Ingen av de verksamhetsansvariga har varit särskilt intresserad av prestationsmått. Istället är man genomgående kritisk till de som finns. Att det ofta finns mått med i rapporterna är i första hand ett resultat av att man vill se vad det blir av den statistik som trots allt levereras till socialkontoret.

## 6. Summering och resonemang

Det är naturligtvis alldeles för tidigt att bygga teori kring iakttagelserna i Alstad. Det mest intressanta nu är att föra resonemang utifrån de från förstudien vunna erfarenheterna. Förutsättningarna för att fortsätta studierna kan också vara på sin plats att diskutera här.

### 6.1 Resultat

Det finns många episoder som vittnar om att det är ide att satsa på lokala aktörer och ekonomiinformation. Inköp har gjorts där det är billigt och bra. Negativa trender har brutits. Andra huvudmän har fått känna av vad snabbare och noggrannare fakturer- ing innebär etc. Å andra sidan blir inte alla övertygade om att ekonomi är det viktiga - men säg den förändring som innebär det. En sammanfattning av erfarenheterna så här långt:

- Utbildning är viktigt; kunskapsnivån är initialt genomgående för låg för att de lokala aktörerna skall kunna tillgodogöra sig ekonomiinformation.
- Olika rapporter är nödvändigt; ingen kan ta ansvar för en situation som inte är känd. Argument som "läst men inte förstått" måste elimineras.
- Underhållsarbetet är viktigt; det är sannolikt så att uppmärksamhet och serviceinriktade inställning från ekonomer är viktigare än den bästa ekonomirapporten, även om de senare visat sig utmärkta som diskussionsunderlag.

## 6.2 Bortom direkta iakttagelser.

Det är uppenbart att tillgången till ekonomiinformation har betydelse. De verksamhetsansvariga sätter allt större press på handledaren att denne skall lösa upp olika frågor som är hinder för ekonomisk handlande. Här är det svårt att skilja ut huruvida det är pratningarna eller rapporterna som är det viktiga. När det gäller rapporterna finns ett mönster att bygga på.

I figur 7 har det i och för sig grova måttet säker respektive osäker i yrkesrollen kombinerats med intresse respektive ointresse för ekonomi. De iakttagna reaktionerna på rapporterna har därvid kunnat fyllas i.

		YRKESROLLEN	
		Säker	Osäker
EKONOMI	Ointresse	Jaså?	(Förnekande)
	Intresse	Verifiering	Ifrågasättande av roll

Figur 7. Reaktionen på rapporter.

Det kan finnas många skäl till varför mönstret enligt figur 7 utfallit. Det kan vara tillfälligheter, men det kan också vara ett logiskt mönster. Ges den som är säker uppmärksamhet är det inte orimligt att denne utvecklar ett intresse för ekonomi.

Den som är säker och intresserad reagerade kanske mest förvånansvärt. De menade att redovisningen gav en bild som de redan hade på känn. Ekonomiinformationen blev en indikator på vad man redan trodde sig veta. Hur kunde de veta vilken ekonomisk ställning de hade? Det är också dessa personer som mest har använt handledaren för att röja hinder. Här finns det mycket att gå till djupet med.

Den som var osäker och intresserad reagerade mycket starkt på ekonomiinformationen. Ekonomiinformation blev ett slags kataly-

sator, ett ifrågasättande av sin position. I och för sig hade hon en minst sagt dålig ekonomi att hantera. Budgetöverskridandet låg på nästan 10%. Å andra sidan fanns det en i gruppen säkra och intresserade som låg nästan lika illa till men som istället frågade efter mer information och mindre hinder. Han ifrågasatte aldrig sin position som verksamhetsansvarig. Varför är det på detta viset?

I försöksprojektet finns det ingen som är både osäker och ointresserad. Det kanske är svårt att hitta sådana personer men om man gör det hur kommer de att se på ekonomiinformation? Ett rimligt antagande är att det skulle bli frågan om ett förnekande av ekonomiinformationens värde - dvs motsatsen till verifiering och en vidareutveckling av "jaså"-reaktionen och ifrågasättandet.

Hur man reagerar på ekonomiinformation är det som Macintosh (oa) kallar "social software". Det är nödvändigt att skapa ett användbart beskrivningsspråk för att klara ut vad som händer och inte händer. En utveckling av referensramen förefaller vara på sin plats.

### 6.3 Fortsättningen i Alstad - ett beslut

Den ansats som försöksprojektet bygger på är krävande. Det tar tid från såväl lokala aktörer som ekonomer. Utfallet i meningen sparade pengar är självfallet svårt att mäta. Men bland de verksamhetsansvariga där det är möjligt att göra jämförande mätningar kan klara resultatförbättringar noteras. Vad det beror på är däremot svårare att klargöra. Vidare kan konstateras att om varje verksamhetsansvarig kan sänka sina nettokostnader med knappt 1% så är utvecklingskostnaderna intjänade på ett år - det är ingen dålig investering.

Ett fullskaleprojekt ställer självfallet till nya bekymmer. De framtagna rapporterna sammanställs i stort sett manuellt, så kan det inte gå till om försökskommunens alla ca 100 verksamhetsansvariga skall få samma servicenivå som försökspersonerna. Då krävs ett flexibelt ekonomisystem såväl i mått som rapportgenerering. Vidare är åtgången på ekonomer betydande. Ett rimligt

antagande är att större delen av en heltidstjänst går åt för att serva ett 15 verksamhetsansvariga. Avslutningsvis måste principerna för ekonomistyrning fastställas. Avsikten är att det skall ske men först efter det att ekonomiinformationen kan utformas på ett adekvat sätt.

Decentralisering är en företeelse som ständigt måste utvecklas för att vara verkningsfull. Min bedömning är att Alstad har slagit an på en utveckling av decentralisering som ligger en bra bit bortom mer traditionella utvecklingsformer. Här finns förutsättningar att skapa kunskap om lokalt ansvarstagande och initiativtagande när en organisation decentraliserar "underifrån". Det är alltså min avsikt att även fortsättningsvis följa försökspersonerna med jämna mellanrum enligt intentionerna i metodkapitlet.

Kommunstyrelsens arbetsutskott har kontinuerligt följt projektet. Efter en redovisning av den typ som har lämnats här har kommunfullmäktige fattat beslut om att verksamhetsansvariga i kommunen skall få såväl utbildning, ekonomiinformation som "underhåll" enligt intentionerna i försöksprojektet. Det rör sig, som nämnts, om ca 100 personer. Det intressanta med det är att tekniska förvaltningar nu också skall omfattas av projektet. Därmed ges förutsättning för studier av "hårda" områden. Fullskaleprojektet är för övrigt en fråga som kommunen i stort sett sköter själv men en och annan frågemall kanske kan smygas in här och där.

\*\*\*\*\*



## Referenser

- Arbnor I & Bjerke B. 1981  
"Företagsekonomisk metodlära". Studentlitteratur.
- Argyris C. 1977  
"Organizational learning and management informationsystem".  
Accounting, Organisation and Society vol 2, no 2, pp 113-123.
- Berger P & Luckmann T. 1979  
"Kunskaps sociologi". Wahlström & Widstrand.
- Brorström B & Jönsson S. 1987  
"Ekonomistyrning i offentliga sektorn måste komma nerifrån!".  
Offentlig sektor, s 17 - 22.
- Brorström B. 1982  
"Planeringspolitik eller resultatpolitik - Om användning och  
utformning av kommunala bokslut". Doxa.
- Brorström B. 1986  
"Nya former för ekonomistyrning i kommuner". Doxa.
- Brorström B. 1987  
"Decentralisering i kommuner. Om lokal frihet och central  
styrning. Doxa.
- Brorström B. 1988  
"Forskning kring kommunal ekonomi och organisation - Några  
slutsatser och metodmässiga reflektioner". Stecil. KFi-  
rapport nr 1. Göteborgs universitet.
- Brunsson N & Jönsson S. 1979  
"Beslut och handling - Om politikernas inflytande på politiken".  
Liber.
- Brunsson N & Rombach B. 1982  
"Går det att spara? Kommunal budgetering under stagnation".  
Doxa.
- Brunsson N. (red) 1986  
"Politik och ekonomi. En kritik av rationalitet som samhälls-  
föreställning". Doxa.
- Brunsson N. 1981  
"Företagsekonomi - sanning eller moral". Studentlitteratur.
- Burrell G & Morgan G. 1982  
"Social paradigms and organisation analysis". Heinemann.
- Carlsson B, Keane P & Martin J.B. 1984  
"R&D Organizations as Learning Systems". I Kolb mfl 1984.

- Czarniawska-Joerges B. 1987  
"Reformer och ideologier. Lokala nämnder på väg". Doxa
- Dahle E. 1952  
"Planing and Developing the Company Organization Struktüre.  
New York.
- Doctor R.H & Hamilton W.F. 1973  
"Cognitive style and acceptance of management information systems; The Minnesota Experiment". Management Science, june 1978, pp 1091-1092.
- Douglas J D. 1976  
"Investigative social research - Individual and team field re- search". Sage Publication.
- Eklund L & Ekman A. 1987  
"Lokala organ - En kunskapsöversikt. Civildepartementet
- Glaser G.G & Strauss A.L. 1967  
"The Discovery of Grounded Theory". Aldine.
- Golembiewski R. 1964  
"Accountancy as a function of organisation theory. The Accoun- ting Review, April, pp 333-34.
- Häckner E. 1985  
"Strategiutveckling i medelstora företag". BAS.
- Hedberg B. 1980  
"Konsten att inflyta. Handbok för omäktiga". LiberFörlag.
- Horngren C.T. 1972  
"Cost Accounting: A Manergial Empahasis". Prentice-Hall.
- Johnson H.T & Kaplan R.S. 1987  
"The Relevance lost". Harvard Business School Press.
- Jönsson S. 1982  
"City Administration Facing Stagnation". BFR/Studentlittera- tur.
- Jönsson S. 1985  
"Eliten och normerna". Doxa Ekonomi
- Kolb D.A. 1984  
"Experiental learning". Prentice-Hall
- Kolb D.A, Rubin I.M & KcIntyre J.M. 1974  
"Organizational Psychology. An Experiental Approach, 2nd ed.  
Prentic-Hall.
- Kolb D.A, Rubin I.M & Mcintyre J.M. 1974  
"Organizational Psychology. A book of readings. 2ed. Prentice- Hall.

- Kommunernas kapitalredovisningskommitté. 1956  
 "Kommunernas kapitalredovisning. Landskommunernas Förbunds förlag.
- Kommunernas kapitalredovisningskommitte. 1962  
 "Kommunernas budget och räkneskaper. Svenska stadsförbundet i distribution.
- Kommunförbundet & Landstingsförbundet 1986  
 "Redovisning för kommuner och landsting". Kommunförbundet.
- Macintosh N.B 1985  
 "The Social Software of Accounting and Information Systems". Wiley.
- Madsen V 1971  
 "Redovisningen inför 1970-talet". Norstets.
- Mintzberg H. 1983  
 "Structures in Fives. Designing Effective Organizations". Prentice Hall.
- Olson O. 1983  
 "Ansvar och ändamål - Om utveckling och användning av ett kommunalt ekonomisystem". Doga.
- Ouchi W G. 1977  
 "The Relationship between Organizational Structure and Organizational Control". Administrative Science Quarterly, vol 22, pp 95 - 113.
- Otley D.T. 1980  
 "The Contingency Theory of Management Accounting. Accounting, Organizations and Society. Vol 5, no 2, pp 413-28.
- Schiller S. 1987  
 "Redovisningssystem - användning och utveckling". BAS.
- Sekretariatet för framtidsstudier. 1982  
 "Tid för omsorg". LiberFörlag.
- Solli R. 1988  
 "Decentralisering i kommuner. Om politik och administration på lokal nivå. Under tryckning (Studentlitteratur).
- Wiberg S. 1987  
 "På jakt efter en roll. Tjänstemännens bilder av planering och och politik". Doga.

