

**Staffan Johansson**

**UPPFÖLJNING AV KF/LF-86 -**

**Kommunernas och landstingens**

**budget- och redovisningsmodell**

**Kfi-rapport**

**Nr 3**

### KFi:s rapportserie

Denna rapport är nummer tre i KFi:s rapportserie. Syftet med serien är att sprida resultat från pågående och avslutade forskningsprojekt kring ekonomi och organisation i kommuner och landsting. Föreliggande rapport behandlar hur användare uppfattar den nu gällande modellen för budgetering och redovisning av finansiell ställning och utveckling. Det projekt som ligger till grund för rapporten har finansierats av Kommunförbundet och Landstingsförbundet. Författaren MBA Staffan Johansson är knuten till KFi som forskare.

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"

3. Johansson S. 1990

"Uppföljning av Kf/Lf-86 - Kommunernas och landstingens budget- och redovisningsmodell"

4. Brorström B. 1990

"Effektivitet - synsätt, begrepp och modell"

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Sida	
1	INLEDNING OCH LÄSANVISNING	2
2	REFERENSRAM	4
2.1	Den nya budget- och redovisningsmodellen Kf/Lf-86	4
2.2	Tidigare forskning om användning av redovisningsinformation i kommuner	6
3	SYFTE OCH METOD	8
3.1	Syfte	8
3.2	Metod	8
4	REDOVISNING AV INTERVJUSVAREN	13
4.1	Hur beskriver man kommunens ekonomi	13
4.2	Hur bildar man sina uppfattningar om ekonomin	15
4.3	Vilken eller vilka rapporter har man mest nytta av	16
4.4	Viktigaste nyckeltalen	18
4.5	Har diskussionerna om ekonomi och finanser förändrats	21
4.6	Egen uppfattning om modellen - problem vid modellbytet	23
4.7	Vilken uppfattning har "de andra"	24
4.8	Vilka förändringar bör göras	26
5	ANALYS	29
5.1	Sammanfattning av förändringens innebörd	29
5.2	Har syftena med Kf/Lf-86 uppnåtts	31
5.3	Begrepp som används vid beskrivning av ekonomin	32
5.4	Hur formas bilden av ekonomin	35
5.5	Synpunkter på modellens olika delar	36
5.6	Vidareutveckling av Kf/Lf-86	38
5.7	Externredovisning finansiell styrning och ekonomistyrning	39
6	SLUTKOMMENTARER OCH FORTSATT FORSKNING	41
7	LITTERATURFÖRTECKNING	43
	<b>BILAGOR:</b>	
1	Figur som visar sambandet mellan delarna i Kf/Lf-86	

## 1 INLEDNING OCH LÄSANVISNING

Sveriges kommuner och landsting omsätter årligen över 300 miljarder kronor. Samtliga som bor i Sverige är på något sätt berörda av den kommunala sektorns verksamhet och ekonomi. Detta innebär att kommunernas och landstingens ekonomiska redovisning är - eller borde vara - av stort intresse för stora grupper. Den viktigaste intressentgruppen är naturligtvis politikerna vilka har till uppgift att styra verksamheten, men också för andra grupper borde kommunernas och landstingens redovisning vara intressant.

För att redovisningsinformation skall vara intressant krävs att den är begriplig och relevant, dvs anpassad till redovisningsmottagarnas önskemål och krav. Samtidigt ställs en lång rad formella och principiella krav på framtagning och presentation av redovisningsinformation vilket medför att förenkling inte kan föras hur långt som helst. Till bilden hör också att primärkommunerna och landstingen är stora eller mycket stora organisationer. Detta innebär att redovisningsinformationen måste aggregeras till en hög och därmed abstrakt nivå. Att utforma kommunal redovisningsinformation handlar alltså om att något som är svårt och abstrakt skall göras enkelt och lättbegripligt.

Kommunerna och landstingen tillämpade från slutet av femtiotalet till slutet av åttiotalet en budget- och redovisningsmodell (se Kapitalredovisningskommittén 1956) som var specialkonstruerad för kommunal verksamhet. Under senare tid kritiserades denna modell bla för att innehålla svåra och ovanliga begrepp och för att fiktiva och verkliga poster lätt kunde förväxlas. Det finns exempel på att ekonomiska begrepp misstolkats av politiker vilket medfört att viktiga beslut fattats på felaktigt underlag (Brorström 1982). När Kommunförbundet och Landstingsförbundet 1986 rekommenderade kommunerna och landstingen att använda en ny modell för budget och redovisning var ökad förståelighet ett av de viktigaste syftena. Den nya modellen - i denna rapport i fortsättningen benämnd Kf/Lf-86 - innebär att kommunal redovisning närmast sig redovisning inom andra samhällssektorer.

Kommunförbundet och Landstingsförbundet uppdrog under försommaren 1989 åt Kommunforskning i Väst (KFi) att utvärdera Kf/Lf-86. Utvärderingen innefattar två delar: dels en intervjustudie med syfte att utröna hur dess användare uppfattar och tillämpar modellen, dels en studie av praxisutvecklingen i årsredovisningshandlingarna. Föreliggande rapport innehåller intervjustudien, praxisstudien redovisas i särskild rapport (se Eriksson 1990). Intervjustudien bör dock betraktas som en uppföljning snarare än en utvärdering. Det är, enligt vår bedömning, för tidigt att göra en utvärdering eftersom modellen endast varit i bruk under några år.

Efter den korta inledningen här i kapitel 1, redovisas i kapitel 2 referensramen för studien: en beskrivning av Kf/Lf-86 och en sammanfattning av tidigare forskning om användning av redovisningsinformation. I kapitel 3 redovisas syftet med studien och val av metod. I kapitel 4 följer resultatredovisningen, dvs en utförlig redovisning av användarnas intervjusvar. I kapitel 5 följer en analys av resultatredovisningen. De angivna svaren kopplas samman med tidigare forskningsresultat, vilket ger upphov till nya frågor som analyseras i kapitlet. Rapporten avslutas i kapitel 6 med några slutkommentarer och resonemang om behovet av fortsatt utvecklingsarbete och forskning.

Ordet "kommun" återkommer av naturliga skäl ofta i rapporten. Detta skall tolkas som ett generellt begrepp för såväl primärkommuner som landstingskommuner. När distinktion görs mellan dessa båda kommuntyper anges detta genom att begreppen primärkommun respektive landsting används.

## 2 REFERENSRAM

### 2.1 Den nya budget- och redovisningsmodellen Kf/Lf -86

Kommunförbundet och Landstingsförbundet rekommenderade 1986 Sveriges primärkommuner och landsting att tillämpa en ny budget- och redovisningsmodell och därtill hörande redovisningsreglemente (Kommunförbundet och Landstingsförbundet 1986). Utgångspunkten för den nya modellen Kf/Lf -86 var främst att den kommunala redovisningen så långt som möjligt skall anpassas till bokföringslagen med dess kompletterande redovisningsprinciper. Avvikelse skall endast göras om det finns mycket starka skäl.

Syftena med redovisningsmodellen och reglementet angavs till att:

- redovisningen skall göras lättare att förstå
- närma redovisningen inom kommuner och landsting till redovisningsprinciper inom statlig och privat verksamhet
- få samma modell i både budget och redovisning
- lyfta fram väsentlig ekonomisk information
- underlätta jämförelser

I modellen ingår driftredovisning, investeringsredovisning, resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning samt de budgetmässiga motsvarigheterna driftbudget, investeringsbudget, resultatbudget, finansieringsbudget och balansbudget. Nedan ges en kort beskrivning av modellens olika delar.

## Driftredovisningen

Driftredovisningen beskriver de enskilda verksamheternas budgeterade och redovisade kostnader och intäkter. De samlade intäkterna och kostnaderna förs mot resultaträkningen.

## Investeringsredovisningen

Investeringsredovisningens uppgift är att beskriva årets investeringsutgifter fördelade på verksamhetsområden och objekt. Nettoinvesteringarna avslutas mot finansieringsanalysen.

## Resultaträkningen

Resultaträkningen beskriver det ekonomiska resultatet av årets verksamhet vilket beräknas på tre nivåer:

Resultatnivå 1 visar det ekonomiska resultatet av nämndernas/distriktens verksamhet, dvs samma siffror som återfinns i driftredovisningen med justering för interna kostnader och intäkter.

Resultatnivå 2 innefattar även finansieringsverksamheten, dvs resultat efter skatteintäkter och finansnetto. Denna nivå bildar även utgångspunkt för finansieringsanalysen.

Resultatnivå 3 innefattar slutligen avskrivningar och extraordinära kostnader och intäkter. Här framkommer årets förändring av eget kapital.

## Finansieringsanalysen

Finansieringsanalysen beskriver finansieringen av årets investeringar (från investeringsredovisningen) och förändringen av rörelsekapitalet. Finansieringsanalysen ger en sammanfattande bild av de finansiella konsekvenserna av årets löpande verksamhet och årets investeringar.

## Balansräkningen

Balansräkningen beskriver den ekonomiska ställningen vid bokslutstillfället och utgör därmed en förbindelselänk mellan åren.

En mer detaljerad beskrivning av modellens olika delar och dess samband redovisas i figur i bilaga 1.

## 2.2 Tidigare forskning om användning av redovisningsinformation i kommuner

Den kommunekonomiska forskargruppen vid företagsekonomiska institutionen vid Göteborgs Universitet har bedrivit ett flertal forskningsprojekt som avser användning av redovisningsinformation i kommuner (se tex Brorström 1982 och Olson 1983). Betydande skillnader när det gäller synen på boksluts- och redovisningsinformation mellan kommuner och affärsdrivande verksamheter har påvisats. Den viktigaste slutsatsen från ett tidigare forskningsprojekt som gällde användningen av kommunala bokslut (Brorström 1982) var att bokslutet är ett dokument av underordnad betydelse. Denna slutsats kunde dras efter att ha konstaterat bland annat följande:

- Få politiker hänvisade till bokslutet vid redogörelser om kommunernas ekonomi.
- Överensstämmelsen mellan i bokslutsdokumenten förekommande begrepp och politikernas begreppsapparat var dålig.
- Knappt hälften av de som ansåg att skriftlig information är viktig hänvisade till informationen i bokslutet.
- Många politiker deklarerade att de överhuvud taget inte tittade i boksluten.



Flera förklaringar till bokslutens underordnade betydelse angavs. Bokslutet hade inte en given funktion i den kommunala besluts- och planeringsprocessen. Vidare passade boksluten också i andra avseenden dåligt in på politikernas faktiska situation och politikernas önskemål.

Om boksluten skall få en större betydelse måste bokslutet göras användarvänligt och användarna bokslutsvänliga. I avhandlingen skissades på en budget- och redovisningsmodell som skulle kunna göra boksluten mer användarvänliga. Den föreslagna modellen innehåller nya redovisningsinstrument för information om finans och verksamhet: budgetutfallsredovisning, resultatanalys, finansieringsanalys och balansräkning. Dessa kompletteras med verbala beskrivningar om finans och verksamhet.

Mer bokslutsvänliga användare förväntas man få genom att utbilda användarna i budgeterings- och redovisningsfrågor samt att använda nya och enhetliga begrepp i planering, budgetering och redovisning.

Kf/Lf-86 har många gemensamma drag med ideer som fördes fram i avhandlingen. Det är därför naturligt att nu fråga sig om modellbytet fört med sig de förväntade positiva effekterna, tex en ökad förståelse av redovisningsinformation bland politikerna.

## 3 SYFTE OCH METOD

### 3.1 Syfte

Syftet med uppföljningen är att ta reda på hur Kf/Lf-86 uppfattas och tillämpas i svenska kommuner, dels bland de som är mottagare av budget- och redovisningsinformation, dvs politikerna, dels bland de som sänder informationen, dvs tjänstemännen och bland dem främst ekonomicheferna. Uppföljningen kan därigenom ge en bild av hur modellen tagits emot och bilda underlag för diskussioner om hur modellutvecklingen bör gå vidare. En konsekvens av den nu genomförda studien är också att det skapas en referenspunkt för en mer genomgripande uppföljning eller utvärdering om några år.

### 3.2 Metod

Som metod för att samla in fakta valdes personliga intervjuer med ledande politiker, dvs ordförande i kommunstyrelser, förvaltningsutskott eller motsvarande och med ledande professionella ekonomer, dvs ekonomichefer i 10 utvalda primärkommuner och 5 utvalda landsting. Vi valde att använda relativt öppna frågor och en identisk frågemall såväl för politikerna som för ekonomicheferna. Frågemallen testades vid en provintervju med redovisningschefen i en medelstor kommun (Lerum). Intervjuerna gjordes under hösten 1989. Samtliga intervjuer bandades.

Följande frågemall användes vid intervjuerna:

1. Kan Du beskriva kommunens/landstingets ekonomi?
2. Hur har Du bildat Dig de redovisade uppfattningarna om ekonomin?
3. Vilka av de tre rapporterna resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning anser Du Dig ha mest nytta av?

4. Vilka nyckeltal anser Du vara väsentliga för bedömning och beskrivning av den finansiella situationen?
5. Har diskussionen om finanser/ekonomi förändrats sedan införandet av den nya modellen?
6. Vilken är Din uppfattning om modellen? Vilka eventuella problem har införandet och tillämpningen av modellen fört med sig?
7. Hur uppfattar förtroendemännen/tjänstemännens den nya modellen
8. Vilka är de nödvändiga förändringarna för att få till stånd en eventuell förbättring?

Valet av frågor förtjänar några kommentarer.

Syftet med fråga 1: "Kan Du beskriva kommunens/landstingets ekonomi?", var främst att ta reda på vilka begrepp som spontant används vid beskrivningen av den egna kommunens ekonomi. Denna fråga ställdes innan diskussionen kommit in på Kf/Lf-86 för att respondenten i så liten omfattning som möjligt skall påverkas av diskussionerna om modellen. En liknande fråga användes i Brorström (1982) vilket innebär att det nu ges tillfälle att jämföra svaren.

I fråga 2: "Hur har Du bildat Dig de redovisade uppfattningarna om ekonomin?", ville vi ta reda på vilka informationskällor som används när man bildar sig uppfattningar om ekonomin. Här är det naturligtvis mest intressant att ta reda på vilka informationskällor politikerna använder sig av, t ex vilka dokument (budget, bokslut, etc), vilken form (muntligt eller skriftligt) och vem som informerar (tjänstemän eller kollegor bland politikerna).

Avsikten med fråga 3: "Vilka av de tre rapporterna resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning anser Du Dig ha mest nytta av?",

var bland annat att ta reda på hur modellens olika delar uppfattas och varför.

Motivet med fråga 4: "Vilka nyckeltal anser Du vara väsentliga för bedömning och beskrivning av den finansiella situationen?", var bland annat att utröna hur modellens olika delar samverkar och att utröna det allmänna synsättet på finansiella nyckeltal bland politiker och professionella ekonomer.

Avsikten med fråga 5: "Har diskussionen om finanser/ekonomi förändrats sedan införandet av den nya modellen?", var att utröna vilka effekter den nya modellen haft när det gäller sättet att diskutera ekonomi och finanser inom kommuner och landsting.

Fråga 6: "Vilken är Din uppfattning om modellen? Vilka eventuella problem har införandet och tillämpningen av modellen fört med sig?" talar för sig själv.

I fråga 7: "Hur uppfattar förtroendemännen/ tjänstemännens den nya modellen" frågade vi ekonomicheferna vad förtroendemännen har för uppfattning om modellen och förtroendemännen vad tjänstemännen har för uppfattning om modellen.

Svaren på fråga 8: "Vilka är de nödvändiga förändringarna för att få till stånd en eventuell förbättring?", förutsattes bilda underlag för en diskussion om vidareutveckling och eventuell förändring av modellen.

Som framgår ovan är frågorna relativt öppna och i många fall överlappar de varandra. Denna metod är medvetet vald, bland annat för att kunna jämföra svaren inbördes och för att få fram nya och oväntade aspekter på området som inte kunnat förutses vid konstruktionen av intervjumallen. Forskargruppen har sedan tidigare goda erfarenheter av denna arbetsmetod.

## Urval av kommuner

Vid urvalet av primärkommuner var det dels angeläget att fånga in kommuner med lång erfarenhet av att arbeta med modellen och som därigenom förväntas vunnit erfarenheter att dela med sig till andra, dels var det angeläget att få ett någorlunda representativt urval av Sveriges kommuner. Fyra vinnare i Kommunaktuellt's tävling om bästa kommunala årsredovisning valdes ut: Västerås, Uppsala, Trollhättan och Helsingborg (dvs samtliga utsedda vinnare förutom Stockholm och Göteborg). Vidare valdes Ale kommun ur gruppen kommuner med lång erfarenhet; Ale har använt en modell som påminner om Kf/Lf-86 under cirka 10 års tid. En kommun utvaldes slumpmässigt ur gruppen storstadskommuner: Göteborg. Två kommuner i Västsverige valdes slumpmässigt ut för att representera små kommuner: Essunga och Lysekil. Slutligen valdes slumpmässigt ut en högskattekommun: Kristinehamn och en lågskattekommun: Lidingö.

De fem landstingen: Östergötland, Jönköping, Blekinge, Värmland och Västernorrland är helt slumpmässigt utvalda. På grund av svårigheter att få till stånd intervjuer med ledande landstingspolitiker gjordes en kompletterande intervju med en politiker i Bohuslandstinget.

Tabell 1. Förteckning över intervjuer i användarstudien

	Intervjuade <u>politiker</u>	Intervjuade <u>tjänstemän</u>
Primärkommuner:		
Essunga	ordf	ec
Lysekil	ordf	ec
Ale	ordf	ec
Kristinehamn	ordf	rc
Lidingö	ordf	ec
Trollhättan	ordf	ec
Helsingborg	ordf	ec + rc
Västerås	ordf	ec
Uppsala	led	ec
Göteborg		ec
Landstingskommuner:		
Blekinge	led	ec
Västernorrland		ec
Värmland		ec + rc
Jönköping	ordf	ec
Östergötland	ordf	rc
Bohus	led	

Anmärkningar:

ordf = ordförande i kommunstyrelse/förvaltningsutskott  
 led = övrig ledamot i kommunstyrelse/förvaltningsutskott  
 ec = ekonomichef/motsv  
 rc = redovisningschef/motsv

Det bör understrykas att de intervjuade politikerna inte kan sägas vara representativa för populationen kommunpolitiker. De intervjuade är samtliga ledande politiker i sina primärkommuner och landsting vilket innebär att de sannolikt tillhör den grupp av politikerna som är mest insatta i ekonomifrågor.

## 4 REDOVISNING AV INTERVJUSVAREN

### 4.1 Hur beskriver man kommunens ekonomi?

Intervjun inleddes med att respektive politiker och ekonomichef med egna ord ombads beskriva sin kommuns ekonomi. (Fråga 1: "Kan Du beskriva kommunens/landstingets ekonomi?"). Syftet med denna fråga var att utröna vilka begrepp som spontant används vid beskrivningen.

De flesta inledde sina beskrivningar med värdemässiga omdömen om ekonomin, t ex stabil, bra och dålig. Vad vi ville komma åt med frågan var dock i första hand inte detta utan varför de tycker ekonomin är bra eller dålig, med andra ord vilka ekonomiska begrepp som används vid beskrivningen.

När svaren sammanställs visar det sig att följande begrepp är de vanligaste återkommande:

Tabell 2. Begrepp som används av flest vid beskrivning av kommunens ekonomi. Siffrorna anger procent av de intervjuade.

---

	Politiker (n = 13)	Ekonomich (n = 15)	Summa (n = 28)
Skattesats/utdebitering	54	67	61
Lånevolym	54	60	57
Årsresultat/för av EK	39	67	54
Rörelsekapital	31	40	36
Självfinansiering av invest	23	47	36
Verksamhetens kostnader	46	20	32
Likviditet	31	27	29

Som synes anges relativt konkreta begrepp vid beskrivningen, dvs begrepp som har kopplingar till nödvändiga beslut, ofta i anslutning till budgeten. Intervjuerna är gjorda under hösten, dvs i slutspurten av budgetarbetet. Det är därför naturligt att beskrivningarna anknyter till den faktiska situation som respektive kommun befinner sig i.

Det framgår också ovan att det råder relativt god samstämmighet i begrepps användningen mellan grupperna politiker och ekonomichefer. Detta gäller även om man jämför svaren inom respektive kommun. Ekonomichefernas beskrivning är i regel mer omfattande och innehåller fler ekonomiska facktermer medan politikernas är mer verksamhetsanknuten, men i övrigt råder relativt god samstämmighet i beskrivnings sättet. Ekonomicheferna ger dock, i enlighet med sin förväntade roll, en mer pessimistisk bild av ekonomin än politikerna. Detta styrker tidigare forskning om budgetering som ett rollspel mellan "väktare", "förkämpar", "hamstrare" och "medlare" (se Wildavsky 1975, Jönsson & Lundin 1979, Brunsson mfl 1982 och Leijon mfl 1984).

En annan skillnad mellan politiker och ekonomichefer är att politikerna i högre grad refererar till statsmakterna och dess påverkan på ekonomin. Några signifikanta generella skillnader i beskrivningssätt mellan primärkommuner och landsting är svåra att finna. Dock beskriver landstingen, främst dess ekonomichefer, i större utsträckning ekonomin i termer av årlig volymutveckling.

De flesta av de nämnda begreppen kan hämtas ur Kf/Lf-86 och dess delar. De begrepp som kännetecknade den gamla modellen, tex överföringspost och stamkapital, används inte av någon som intervjuats.

Få använder allmänna ekonomiska begrepp som "omsättning" (en politiker och en ekonomichef), "balansomslutning" (en politiker) och "antalet anställda" (en ekonomichef). Användning av dessa begrepp skulle sannolikt vara självklar om samma fråga ställts till styrelseledamöter eller ekonomichefer i börsnoterade företag av motsvarande storlek. Det är anmärkningsvärt att endast två av de intervjuade refererar till budgetavvikelse i sina beskrivningar och då mest i förbigående. Detta måste betraktas som en stor framgång för Kf/Lf-86, eftersom det innebär en önskvärd tyngdpunktsförskjutning från budgetering till redovisning.



## 4.2 Hur bildar man sina uppfattningar om ekonomin?

Avsikten med fråga 2 ("Hur har Du bildat Dig de redovisade uppfattningarna om ekonomin?") var att utröna vilka informationskällor politiker och ekonomichefer använder för att få information om det ekonomiska läget.

De angivna svaren låter sig inte så lätt sammanställas i tabellform. Dock föreligger här, föga förvånande, klara skillnader mellan politikernas och ekonomichefernas informationskällor. Citaten nedan från några intervjuade får illustrera de typiska svaren:

"Jag har hållit på med ekonomi, bokslut och budget i 30 år så jag har en viss erfarenhet av att se utvecklingen."

Ekonomichef

"Jag tycker det är relativt lätt att hålla reda på ekonomin. Här är det ingen som går omkring med hemligheter, vi pratar öppet om allt, det är nog en skillnad mot en stor kommun. Även om jag inte skulle titta i årsredovisningen så skulle jag få reda på varenda siffra i alla fall."

Politiker

"Jag tittar inte så mycket i papper, jag är inte vald som politiker att jobba som kamrerare. Inget ont om kamrerer de är ovärderliga, men jag vägrar själv konsekvent att sitta som en analytiker. Jag har betalat och skaffat duktigt folk som redovisar hur det ser ut: trender, moln på himlen och ibland en och annan solglimt. Jag anser inte att det är min uppgift att hålla reda på alla konton. Vi politiker skall se vad som kommer ut i andra änden."

Politiker

Svaren är inte förvånande. Ekonomicheferna lär sig genom att själva eller tillsammans med sina medarbetare jobba med budget, prognoser och bokslut.

Politikerna, däremot, lär sig genom att lyssna och fråga ekonomerna snarare än att läsa handlingar. Skriftlig information blir dock viktigare om

relationerna mellan politiker och tjänstemän är av mer formell karaktär. Ju större primärkommunen/landstinget är och ju mer instabil den politiska situationen är desto formellare blir sannolikt relationerna mellan politiker och tjänstemännen. Detta styrker en av slutsatserna i Brorström (1982) om att oppositionspolitikerna har större intresse för skriftliga dokument. Informationen kan ju användas mot majoriteten. Det är sannolikt svårare att göra trovärdig politik av hörsägen i kommunalhuset än av komprometterande siffror i officiella dokument.

En viktig slutsats så här långt är alltså att ekonomicheferna är politikernas ekonomisystem. Detta kan också vara en förklaring till att respektive kommuns politiker och ekonomichef beskriver ekonomin på ett likartat sätt, vilket framkom i föregående fråga.

#### 4.3 Vilken eller vilka rapporter har man mest nytta av?

I fråga 3 ("Vilka av de tre rapporterna resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning anser Du Dig ha mest nytta av?"), ville vi utröna hur modellens tre olika instrument resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning uppfattas. Här har man alltså möjlighet att prioritera vissa delar i modellen framför andra.

Tabell 3. Viktigaste rapporter i budget- och redovisningsmodellen. Siffrorna anger procent av de intervjuade

	Politiker (n = 13)	Ekonomich (n = 15)	Summa (n = 28)
Resultaträkningen	62	47	54
Alla tre lika viktiga	15	20	18
Resultaträkningen och finansieringsanalysen	15	13	14
Övriga kombinationer 1)	8	20	14
Summa	100	100	100

Anmärkning:

1) De angivna svaren här var: balansräkningen (1), finansieringsanalysen (1), balansräkningen och finansieringsanalysen (1) samt resultaträkning och balansräkning (1).

Det bör påpekas att de flesta intervjuade menade att de tre olika rapporterna är delar i en helhet som kompletterar varandra. Samtliga behövs men om de tvingas prioritera så blir det i de flesta fall resultaträkningen som uppfattas som viktigast. Flera ekonomichefer angav att de för sin egen del har lika stor nytta av samtliga rapporter, men att de i sitt arbete gentemot politikerna har mest nytta av resultaträkningen.

En kommunpolitiker resonerar så här:

"Jag vill inte förorda den ena före den andra, man måste jobba med alla tre för att få ett grepp om totalekonomin. Eftersom driftkostnadsökningen är den viktigaste att ha ett grepp om är kanske resultaträkningen den mest intressanta på sikt. Finansieringsanalysen kan man nog trola med mer."

En annan politiker uttrycker sig så här:

"Det är resultaträkningen, helt klart. Det är möjligt att jag inte använder underlaget optimalt men jag tittar mest på resultaträkningen."

Båda dessa politiker anar att de borde använda modellen i sin helhet, men de svarar spontant att de har mest nytta av resultaträkningen.

En ekonomichef resonerar så här:

"De samverkar ju, det är svårt att ta ut någon. Men egentligen tycker jag nog att resultaträkningen är viktigast. Vårt största problem är inte att finansiera våra investeringar utan att vi klarar de långsiktiga kostnaderna de drar med sig. Därför är bedömningarna från resultaträkningen viktigast."

Om man skall göra en sammanfattning av hur den typiske ekonomichefen resonerar kan man säga att han/hon använder uteslutningsmetoden när han/hon prioriterar mellan de olika delarna: Alla tre instrumenten är egentligen lika viktiga men det är klart att balansräkningen är kanske inte så intressant som de övriga eftersom den inte visar de verk-

liga värdena på tillgångarna och sedan finns det ju inget mål att stämma av mot. Om man skall prioritera mellan resultaträkningen och finansieringsanalysen så kommer resultaträkningen först. Saldot på resultaträkningen är intressantare än saldot på finansieringsanalysen.

Resultaträkningen är alltså "favoritrapporten" såväl bland politiker som bland ekonomichefer. Detta kan tolkas som en kritik mot de övriga delarna. Det låga intresset för balansräkningen kan delvis bero på att den inte är föremål för någon diskussion i budgetarbetet. Många anser vidare att balansräkningen pga undervärderade tillgångar inte speglar verkligheten på ett bra sätt.

Flera politiker menar att resultaträkningen är mest intressant eftersom man i den kan se utfallet av verksamheten och hur nämnderna sköter sig. I resultaträkningen ges ju en sammanställning av driftredovisningen. De centrala politikerna agerar här som "väktare" gentemot "förkämparna" dvs verksamhetsföreträdarna i facknämnderna. Flera politiker uppger att de upplever finansieringsanalysen som "svår", "teknisk" etc.

Det är svårt att finna samband mellan "favoritrapport" och kommuntyp. Det föreligger heller inte "enighet" inom resp kommun om vilken eller vilka rapporter som är viktigast. Endast i fyra kommuner har ekonomicheferna och politikerna samma uppfattning om detta.

#### 4.4 Viktigaste nyckeltalen?

I fjärde frågan ("Vilka nyckeltal anser Du vara väsentliga för bedömning och beskrivning av den finansiella situationen?") ville vi ta reda på hur man ser på olika nyckeltal som beskriver ekonomin. Här gavs ingen begränsning i hur många nyckeltal man kunde ange.

Tabell 4. Viktigaste nyckeltal för bedömning och beskrivning av finanserna. Siffrorna anger procent av de intervjuade

	Politiker (n = 13)	Ekonomich (n = 15)	Summa (n = 28)
Soliditet	23	87	57
Rörelsekapital 1)	15	40	29
Likviditet 2)	15	33	25
Enhetskostnader	39	0	18
Självfinansieringsgrad av investeringarna	15	20	18
Nettodriftkostnadernas andel av skatteintäkterna	8	27	18
Låneskuld	0	27	14

Anmärkningar:

- 1) Rörelsekapital i relation till externa utgifter och rörelsekapital totalt
- 2) Likvida medel i relation till externa utgifter och likvida medel totalt.

Som framgår i tabellen ovan anser de flesta att soliditet är det mest väsentliga nyckeltalet. Här föreligger dock betydande skillnader i synsätt mellan politiker och ekonomichefer. 13 av 15 ekonomichefer anser att soliditet är ett väsentligt nyckeltal, och en av de två övriga anser att det skulle vara mycket väsentligt om det fanns ett riktmärke för hur hög soliditeten bör vara. Här är det dock viktigt att påpeka att många ekonomichefer är osäkra på vad soliditetsmättet egentligen kan användas till inom kommunal verksamhet. Ekonomicheferna är väl medvetna om svårigheterna att jämföra soliditeten mellan olika kommuner och lands-ting men, trots allt, soliditeten verkar vara det bästa som står till buds. Detta gäller i synnerhet när den ekonomiska utvecklingen skall följas över tiden. Endast 3 av 13 politiker angav soliditet som ett väsentligt nyckeltal. Soliditet är alltså ett typiskt professionellt mått.

Flera ekonomichefer uppgav att intresset för de nyckeltal som har med likviditet och rörelsekapital att göra har minskat pga ändrad lånepolicy inom många kommuner. Tidigare hade man stora långfristiga lån och mycket pengar i kassan vilket medförde att man tvingades bedriva en omfattande finansrörelse. Numera har man löst sina stora långfristiga lån

och lånar i stället kortfristigt på penningmarknaden till en minimal kassa "på marginalen". I denna situation är likviditetens eller rörelsekapitalets storlek inget bra finansiellt mått.

Det är anmärkningsvärt att 39 % av politikerna (av dessa var samtliga verksamma i primärkommuner) associerade direkt till enhetskostnader och liknande verksamhetsrelaterade nyckeltal när frågan om nyckeltal ställdes. Det är också anmärkningsvärt att två kommunpolitiker inte kunde nämna något nyckeltal de har nytta av!

I slutet av en intervju med en landstingspolitiker kom frågan om volymmått upp. Är det ett mått som passar politiker bättre än t ex soliditet och likviditet? Landstingspolitikern svarade så här:

" Ja på ett sätt, men å andra sidan ställer allmänheten frågor som gäller upplevelsen på ortoped- och ögonklinikerna på länssjukhuset, det andra rör inte dem. Vi kan inte använda volymmått gentemot allmänheten."

Det kan alltså konstateras att politiker och ekonomichefer har olika syn på användningen av finansiella nyckeltal.

Slutligen kan dock konstateras att de flesta nyckeltalen som nämns av po-litiker och tjänstemän är modellorinterade, få tar upp "kuriösa" nyckeltal som tex har antal invånare som nämnare (t ex låneskuld per invånare).

#### 4.5 Har diskussionerna om ekonomi/finanser förändrats?

I tabell 5 nedan följer en sammanställning av svaren på fråga 5 ("Har diskussionen om finanser/ekonomi förändrats sedan införandet av den nya modellen?")

Tabell 5. Har diskussionen kring finanser förändrats ? Siffrorna står för procentandelar av de intervjuade.

	Politiker (n = 13)	Ekonomich (n = 15)	Summa (n = 28)
Ja, till följd av modellen	62	73	68
Ja, men jag är osäker på varför?	31	7	18
Nej, ingen märkbar förändring	7	20	14
Summa	100	100	100

Som framgår ovan anser 68 % att modellens införande har medfört förändrade diskussioner om finanser och ekonomi. Det framgår av svaren att förändringarna upplevs vara i positiv riktning.

Diskussionerna har förändrats hävdar 18 % men man är osäker på om detta enbart beror på modellen; det har ju hänt mycket annat också som gäller ekonomin. En stor andel av de osäkra i denna grupp är politiker.

Fyra stycken, dvs 14 %, har inte märkt någon förändrad diskussion sedan modellen införts. Av dessa har tre nyligen infört modellen.

En stor andel av de tillfrågade tycker sålunda att den allmänna diskussionen om ekonomi och finanser har förändrats sedan modellen införts.

En ekonomichef uttrycker förändringen så här:

"Ja, det har blivit annorlunda. Intresset har ökat. Förut tittade man i stort sett bara på underskott och överskott i förhållande till budgeten. Nu har intresset för soliditet med mera väckts. Det har blivit annorlunda."

En politiker som anser att Kf/Lf-86 haft stor betydelse uttrycker sig så här:

"Man kan diskutera på ett vidare sätt, alla politiker är ju inte ekonomer. När man lägger fram materialet kan man resonera mer kring siffrorna. Innan var det mer hokus-pokus, många termer som man inte visste vad de stod för."

En något mer tveksam politiker uttrycker sig så här:

"Svårt att besvara, men jag tycker nog att vi har en annan diskussion om finansiering och finansieringsmetoder nu. I den nya uppställningen kan man se de olika ingrediensernas effekt, men om detta är orsaken det vet jag inte. Det kan ju också bero på det allmänt kärvare läget också."

Nästan alla kommuner och landsting har i samband med modellbytet fräschat upp sina årsredovisningshandlingar. Dokumenten har fått en påkostad layout med glättat papper, färgbilder och grafiska presentationer av redovisningsdata. Detta har mötts med positiva reaktioner, inte minst ifrån omvärlden. Flera politiker upplever att de sedan årsredovisningarna populariserades har fått fler frågor från allmänheten rörande den kommunala verksamheten. Några ekonomichefer uppger att de nya årsredovisningarna har mötts av uppskattande omdömen från kollegor i andra branscher.

Det naturligtvis svårt att avgöra vad som är orsak och verkan när det gäller den förändrade diskussionerna om finanser. Det viktigaste är dock att det har skett en förändring i positiv riktning.



#### 4.6 Egen uppfattning om modellen - problem vid modellbytet?

\* Vilken uppfattning har de intervjuade själva om Kf/Lf-86?

Samtliga intervjuade uppger sig vara positiva till Kf/Lf-86, ingen vill återgå till den gamla modellen. Många uppger att Kf/Lf-86 har givit tydligare och klarare begrepp. Ekonomicheferna tycker att det har blivit lättare att förklara ekonomin och de förtroendevalda tycker att det har blivit lättare att förstå ekonomin. Likheter mellan den kommunala ekonomin och ekonomin inom andra sektorer och även det egna hushållet har ökat. Detta underlättar möjligheterna att förstå sig på ekonomin uppger flera.

\* Vilka problem har införandet och tillämpningen fört med sig?

Ingen politiker eller ekonomichef anser sig ha haft andra problem än övergångsproblem till följd av modellbytet. I detta innefattas ovana vid nya begrepp, utbildningsbehov samt anpassning och ändringar av ADB-systemen.

En av politikerna uttrycker dock farhågor för att den minskade fokuseringen vid förmögenhetsskyddet kan leda till utförsäljningar av tillgångar. En annan politiker pekar på de omställningar modellen inneburit för diskussionerna inom partigruppen:

"På våren när vi skall fastställa ramen är det en diskussion som är svår. Innan gjorde man en flerårsplan och räknade ut hur mycket pengar som fattades. Nu måste vi ha ekonomiska mål för att säga hur stor bristen är. Nu har vi bestämt hur många procent av skatteintäkterna som skall räcka till investeringarna. Om vi skall hålla det målet kan vi räkna ut bristen och sätta ut ramarna, men vi har haft väldigt mycket diskussioner, det har varit svårt att hänga med i svängarna, det var lättare förr. Nu beror bristen på vad vi själva vill."

Samme politiker tar också upp massmedias svårigheter att tolka boksluten som ett problem:

"Det är olyckligt att tidningarna pratar om vinst i kommunen, dvs skatten minus nettodriftkostnaderna. Man tänker inte på att vi behöver ha ett överskott för att klara investeringarna. När boksluten kommer tror folk att vi tagit ut för mycket pengar och egentligen kan sänka skatten."

En fundering man kan få efter detta citat är varför inte kommunernas och landstingens ekonomi analyseras och kommenteras av ekonomijournalister med samma auktoritet och kompetens som tidningarnas börs-kommentatorer.

Ekonomicheferna angav i allmänhet smärre problem av praktisk art. Samtliga uppgav problem som har med osäkerhet och ovana att göra. Drygt en tredjedel uppgav att de haft smärre problem med omställning av ADB-systemen men att dessa har kunnat lösas ganska enkelt.

Tre ekonomichefer och en politiker uppgav att det uppstod viss förvirring när semesterlöneskulden bokades upp vilket påverkade såväl resultat som soliditet. Ett kommunalråd uttryckte det så här:

"Helt plötsligt fattades det 20 Mkr i kassakistan. Egentligen låg de ju där, men nu fick vi dem instoppade i ett fack. Bokslutet blev inte lika roligt men det blev en tillnyktring i debatten."

Inom förvaltningsorganisationen har det största motståndet mot den nya modellen funnits inom de tekniska verksamheterna, tex gatukontoren, som tidigare varit vana vid att kunna reservera och förskottera driftmedel och investeringsmedel tämligen fritt över årsgränserna. Denna möjlighet har ju beskrivits i den nya modellen vilket ställer större krav på arbetsplaneringen.

#### 4.7 Vilken uppfattning har "de andra"?

Fråga 7 löd enligt följande: " Hur uppfattar förtroendemännen/tjänstemännens den nya modellen?". Vi frågade alltså politikerna vad tjänstemännen tyckte och ekonomicheferna vad politikerna tyckte om modellen.

## Ekonomiechefernas bild av politikernas uppfattning

En ekonomichef beskriver politikernas uppfattning så här:

"Jag tror att man känner sig mer hemma med de nya begreppen. De specifika kommunalekonomiska termerna som investerat stamkapital och överföringspost var hemskt svåra att greppa. Många förtroendemän sitter ju i de kommunala bolagen och där är de ju vana vid traditionella nyckeltal och vokabulär. Det kan inte vara bra att använda olika begrepp i olika styrelserum inom samma kommun. Politiker är ju amatörer och de skall inte behöva arbeta med olika begrepp om det inte är absolut nödvändigt."

Denne ekonomichef är en typisk talesman för sin grupp, men det finns också de som anser att politikerna är ganska likgiltiga till modellen och även till ekonomi över huvud taget. En ekonomichef uttryckte den politiska inställningen i sin kommun på följande sätt:

"Senast i fullmäktige hörde jag någon säga att det här med rörelsekapital och eget kapital och alltihop det där inte är så intressant. Det intressanta är vad man får för pengarna och det kan man ju inte se med den här modellen. Och det är väl gärna i de barnorna som politikerna vill diskutera, vad kostar barnormsorgen osv."

Ekonomiechefernas bild av politikernas uppfattningar är sammanställda i tabell 6 nedan.

Tabell 6. Politikernas uppfattning om modellen enligt ekonomicheferna. Siffrorna anger procent av de intervjuade

---

	Ekonomiechefer (n = 15)
Politikerna positiva	74
Politikerna likgiltiga	13
Politikerna negativa	0
Vet ej	13
Summa	100

---

## Politikernas bild av tjänstemännens uppfattning

En politiker uttrycker sig så här som svar på fråga 7:

"Jag pratar mest med ekonomichefen och han verkar positiv. Det förenklar för honom att förklara och beskriva det ekonomiska skeendet. Jag tycker att det här har gått över förväntan bra, ingen saknar den gamla modellen. Alla gamla kufiska begrepp, typ stamkapitalet har försvunnit, det är bra."

En stor majoritet av politikerna uppfattar att tjänstemännen är positiva till förändringen som framgår av sammanställningen nedan:

Tabell 7. Tjänstemännens uppfattning om modellen enligt politikerna. Siffrorna anger procent av de intervjuade.

---

	Politiker (n= 13)
Tjänstemännen positiva	85
Tjänstemännen likgiltiga	0
Tjänstemännen negativa	0
Vet ej	15
Summa	100

---

Som framgår i tabellerna sex och sju uppfattar man varandra vara positiva, eller i varje fall inte negativa, till förändringen. Bilden av tjänstemännen som mer entusiastiska än politikerna bekräftas.

### 4.8 Vilka förändringar bör göras?

Fråga 8 löd: "Vilka är de nödvändiga förändringarna för att få till stånd en eventuell förbättring?" Intervjusvaren för politikerna och ekonomicheferna redovisas var för sig nedan.

### Politikernas synpunkter och förslag

Ingen av de intervjuade politikerna framförde några konkreta förslag till förändringar av modellen. De synpunkter som framfördes har med den interna tillämpningen att göra. Några angav att de vill ha smidigare spelregler mellan den centrala ledningen och nämnder/distrikt, vissa vill decentralisera modellen till nämnd-eller förvaltningsnivån. Några angav att de vill få fram bättre jämförelsetal och nyckeltal som bättre passar den kommunala verksamheten.

### Ekonomichefernas synpunkter och förslag

Fyra av totalt 15 intervjuade framförde konkreta förslag till förändringar. De övriga lade, i likhet med politikerna, fram allmänna synpunkter som inte har med modellens utseende och struktur att göra.

Tre av de intervjuade lade förslag till förändringar av finansieringsanalysen. Två av dessa vill att finansieringsanalysen skall avslutas med "förändring av likvida medel" och inte som enligt nuvarande rekommendation "förändring av rörelsekapital".

Två ekonomichefer anser att antalet poster i finansieringsanalysen kan minskas. En tycker att man inte skall särredovisa alla posterna som gäller förändrad kapitalbindning, det räcker med en enda post. Den andre tycker att försäljning av anläggningstillgångar inte behöver vara en särskild post utan kan avräknas direkt från posten nettoinvesteringar.

Två ekonomichefer tar upp förslag till förändringar av resultaträkningen. Den ene av dessa redovisar följande uppställning vilken avses att tillämpas i årsredovisningen 1989:

Verksamheternas intäkter  
./." kostnader  
Resultat 1 (verksamheternas nettokostnader)

Skatteintäkter, generella statsbidrag mm  
Resultat 2 (Resultat efter skattenetto)

./." Avskrivningar  
Resultat 3 (Resultat efter avskrivningar)

./." Finansiella intäkter och kostnader  
Resultat 4 (Resultat efter finansnetto)

./." Extraordinära intäkter och kostnader  
Resultat 5 (förändring av eget kapital)

Jämfört med bokföringslagen blir den största skillnaden att skatteintäkter läggs in som ett särskilt steg. Samme ekonomichef tycker att kommunerna på sikt inte behöver ett eget redovisningsreglemente, det räcker att följa bokföringslagen. På de punkter där kommunerna har särskilda förutsättningar får man göra avvikelser. Den andre ekonomichefen som tar upp förslag till förändringar av resultaträkningen har synpunkter som i stora drag överensstämmer med uppställningen ovan.

De övriga ekonomicheferna lägger inga förslag till förändringar av modellen men flera vill vidareutveckla redovisningen inom ramen för modellen. Förslag förs fram om att vidareutveckla periodisering, t ex av skatteinkomsterna i linje med matchningsprincipen. Några tycker att det är mest angeläget att förbättra ekonomisystemen. Ett flertal ser det som mest angeläget att decentralisera modellen för att förtydliga relationsprinciperna mellan den centrala ledningen och nämnderna. Flera av de i studien deltagande kommunerna verkar ha kommit relativt långt i detta avseende. Behovet av att utveckla bättre nyckeltal för primärkommunal och landstingskommunal verksamhet tas också upp. En ekonomichef vill initiera en allmän debatt om vad som egentligen är god kommunal ekonomi.

Sammanfattningsvis kan alltså sägas att den allmänna inställningen bland ekonomicheferna tycks vara att det nu är viktigast att konsolidera förändringen. Vidareutvecklingen av kommunal redovisning bör ske inom ramen för modellen.

## 5 ANALYS

Syftet med analyskapitlet är att gå ett steg längre än resultatredovisningen för att analysera modellbytetts effekter. Dessutom har ett antal intressanta frågor väckts under studiens gång, vilka också förtjänar en särskild belysning.

Analysen är främst uppbyggd kring följande områden (siffrorna inom parentes anger i vilka av de följande avsnitten frågorna tas upp):

- Sammanfattning av förändringens innebörd (5.1)
- Förändringens innebörd i förhållande till syftet med modellbytet (5.2)
- Begrepp som används vid beskrivning av ekonomin (5.3)
- Hur formas bilden av ekonomin? (5.4)
- Synpunkter på modellens tre olika delar(5.5)
- Vidareutveckling av kommunal redovisning (5.6)

Analyskapitlet slutar med ett resonemang kring externredovisning, finansiell styrning och ekonomistyrning (5.7).

### 5.1 Sammanfattning av förändringens innebörd

Kf/Lf-86 innebär att kommunerna och landstingen närmat sig redovisning inom andra samhällssektorer. Denna förändring skapar förutsättningar för ett ökat intresse och en ökad förståelse för kommunal redovisning.

Entydiga intervju svar pekar på att det finns ett samband mellan modellbytet och en förändrad diskussion i positiv riktning när det gäller ekonomi och finanser. De problem som uppkommit i samband med förändringen bedöms vara marginella.

Det finns dock en skillnad mellan hur ekonomicheferna och politikerna uppfattar modellbytet. Ekonomicheferna har en entusiastisk inställning till modellen medan politikerna är mer passiva. Den nya modellen innebär en ökad fokusering på (professionell) redovisning och en något mindre fokusering på (politisk) budgetering. Genom närmandet till den privata sektorns redovisning försvinner visserligen en del av det kunskapsmonopol om kommunal redovisning som ekonomicheferna haft tidigare. Detta uppväges dock mer än väl av de utvecklingsmöjligheter som närmandet till den privata sektorn medför. Genom modellbytet skapas förutsättningar för ett ökat utbyte av ekonomipersonal samt idéer och systemlösningar mellan kommuner och privata företag. I samband med modellbytet har, som tidigare nämnts, många fräschat upp sina årsredovisningsdokument. Dagens kommunala årsredovisningar ser nästan lika "proffsiga" ut som de stora svenska börsbolagens. Ekonomichefernas och ekonomiavdelningarnas status inom organisationerna har sannolikt ökat.

Intrycket är att politikerna visserligen har en positiv, men mer reserverad inställning till modellen. Politikerna har generellt sett uppfattningen att modellen nog är bättre än den gamla i de flesta avseenden, men politik och verksamhet kan svårligen helt fångas i en ekonomimodell.

Som redovisades tidigare finns dock tydliga exempel på att det nya finansiella tänkande bland politikerna som modellen vill lyfta fram också har slagit genom i verkligheten. Nu gäller budgetarbetet inte enbart diskussioner kring vad man skall göra när det fattas x kronor i budgeten. Det handlar också om under vilka förutsättningar det fattas x kronor, t ex krav på visst resultat eller viss nivå på rörelsekapitalet. Om denna förändring kan tillskrivas Kf/Lf-86 måste det betraktas som en stor framgång.



## 5.2 Har syftena med Kf/Lf-86 uppnåtts?

Nedan följer en avstämning om de angivna syften med Kf/Lf-86 har uppnåtts.

### \* Redovisningen lättare att förstå?

Det är tydligt att det första syftet har uppnåtts. De redovisade svaren visar tydligt att redovisningen har blivit lättare att förstå. Detta innebär dock inte att redovisningen har blivit lätt att förstå. Det kommer den sannolikt aldrig att bli. Till och med de vanligaste begreppen som kostnad och intäkt är svåra att definiera, till och med för de som arbetar med ekonomifrågor. Hur ser då förutsättningarna ut för fritidspolitikerna?

### \* Närmande till andra samhällssektorer redovisning?

Det är också tydligt att det andra syftet har uppnåtts. Redovisningen inom kommuner och landsting har genom Kf/Lf-86 närmat sig redovisningsprinciper inom privat verksamhet. Detta är inte något självändamål men det skapar förutsättningar för att redovisningen skall bli lättare att förstå. Den tidigare modellens nackdelar i detta avseende talar för sig själv.

### \* Samma modell i budget och redovisning?

Syftet tycks ha uppnåtts utom när det gäller balansräkningen. Inte någon av de kommuner som ingick i undersökningen upprättar balansbudget. Därmed blir det svårt att styra med vissa finansiella nyckeltal, t ex soliditet.

### \* Framlyftande av väsentlig ekonomisk information?

Det fjärde syftet var att modellen skulle lyfta fram väsentlig ekonomisk information. Detta förutsätter att det finns ekonomisk information som generellt sett kan uppfattas som väsentlig. Intervjuszvaren pekar på att en viss typ av information är väsentlig i beslutstillfället, medan annan infor-

mation är väsentlig som finansiella nyckeltal. Vidare framgår det att väsentliga nyckeltal är olika saker för politiker och ekonomichefer. Frågan om beskrivningssättet rörande kommunernas ekonomi kommer därför att tas upp i särskilt avsnitt nedan.

#### \* Underlättande av jämförelser?

För organisationer som inte lever under konkurrens är det generellt sett viktigt att kunna göra olika typer av jämförelser med liknande organisationer, dvs främst med andra primärkommuner och landsting. Kf/Lf-86 tycks innebära att kommunal redovisning har standardiserats och, enligt Eriksson (1990), också förbättrats kvalitetsmässigt. Detta förbättrar förutsättningarna för objektiva jämförelser mellan olika primärkommuner och mellan olika landsting. Men den viktigaste frågan kvarstår: Vad är egentligen jämförbart?

#### \* Sammanfattning

Den viktigaste gemensamma nämnaren för de uppställda syftena är naturligtvis att redovisningsinformationen skall bli lättare att förstå och lättare att använda. Exempelvis kan knappast ett närmande till redovisningen inom andra samhällssektorer vara ett självändamål; närmandet förutsätts implicit leda till ökade möjligheter att förstå den kommunala ekonomin. Detsamma gäller önskvärldheten att ha samma modell i budget och redovisning, att redovisningsmodellen fokuserar på väsentlig information och att jämförelser underlättas. Genom modellbytet har således viktiga grundförutsättningar skapats för en ökad förståelse av kommunernas ekonomiska redovisning.

### 5.3 Begrepp som används vid beskrivning av ekonomin

Två frågor i intervjumallen avsåg vilka begrepp som används av politiker och ekonomichefer för att beskriva den kommunala ekonomin. I fråga 1 anmodades respondenterna spontant med egna ord beskriva den egna kommunens ekonomi och i fråga 4 gällde det att ange nyckeltal som på

ett bra sätt beskriver ekonomi och finanser.

När politiker och ekonomichefer spontant beskriver ekonomin i den egna kommunen används i stort sett samma begrepp som man använder i budgetarbetet. Det är relativt konkreta begrepp som i många fall är föremål för politiska beslut, t ex: skattesats, lånevolym, årsresultat mm. I budgetdebatten förs inte mycket diskussion om abstrakta begrepp som tex soliditet och heller inte om så allmänna begrepp som årsomsättning, balansomslutning mm. De båda grupperna använder ungefär samma typer av begrepp vid beskrivning av ekonomin, även om det finns naturliga skillnader: politikernas beskrivningssätt är mer verksamhetsorienterad medan ekonomichefernas är mer fackmannamässig och mer pessimistisk.

En fråga man naturligtvis ställer sig är om de spontant använda begreppen ligger i linje med Kf/Lf -86?

Man kan helt klart slå fast att de begrepp som kännetecknade den gamla modellen inte längre lever kvar i beskrivningarna. Ingen av de intervjuade använde begrepp som stamkapital, kapitalbudget, överföringspost etc. De intervjuade var heller inte särskilt budgetcentrerade i sina beskrivningar; endast en politiker och en ekonomichef tog upp budgetavvikelsernas storlek och då mest i förbigående. Det har alltså skett en tyngdpunktsförskjutning från budgeterings- till redovisningsinformation som utgångspunkt för beskrivning av den kommunala ekonomin.

Om man jämför med Brorström (1982) kan man också konstatera att politikernas sätt att beskriva ekonomin har blivit mer avancerat.

Användningen av finansiella nyckeltal är ett annat sätt att beskriva ekonomi. Finansiella nyckeltal är mått som uppfunnits av professionella ekonomer. I fråga 4 anmodades politiker och ekonomichefer att ange nyckeltal som är väsentliga för att beskriva den finansiella situationen. Här angavs i regel annorlunda begrepp än när man spontant beskriver sin ekonomi. 57 % av samtliga intervjuade anser att soliditet är det nyckeltal som bäst beskriver den finansiella situationen, medan endast 25 % angav soliditet när man spontant beskrev sin kommuns ekonomi. Här föreligger

också skillnader mellan politiker och ekonomichefer; 87 % av ekonomicheferna avgav soliditetsmättet som ett bra nyckeltal medan endast 23 % av politikerna angav detta mått. Soliditet är alltså ett typiskt professionellt nyckeltal. Motsatsen till professionella nyckeltal tycks vara verksamhetsrelaterade nyckeltal. 39 % av politikerna associerade direkt till verksamhetsorienterade nyckeltal när frågan om nyckeltal ställdes. Ingen av ekonomicheferna tog upp den typen av nyckeltal.

En slutsats man kan dra av ovanstående är att finansiella nyckeltal inte används särskilt flitigt i diskussionerna om finanser och ekonomi i primärkommuner och landsting. Politikerna verkar inte känna något större behov av finansiella nyckeltal och en stor andel av ekonomicheferna uttrycker osäkerhet om hur de bör användas och vad de egentligen står för. Antingen måste man utveckla nya nyckeltal som bättre passar politikernas behov eller så gäller det att acceptera att finansiella nyckeltal inte är ändamålsenliga för politiska diskussioner om kommunal verksamhet.

Man kan också göra jämförelser mellan angivna väsentliga nyckeltal och viktigaste rapport. De som prioriterar rörelsekapital och likviditet högt är, helt logiskt, de som prioriterade finansieringsanalysen högt. Omvänt visar det sig att de som prioriterar finansieringsanalysen lågt är de som tycker att soliditeten är viktigare än de näraliggande finansieringsfrågorna.

Kommunförbundet och Landstingsförbundet angav i sin rapport (1986) exempel på lämpliga nyckeltal för primärkommuner och landsting, tex:

- Rörelsekapital dividerat med externa utgifter som mått på den finansiella beredskapen
- Skulder dividerat med totala tillgångar som mått på skuldsättningsgraden
- Räntekostnad dividerat med skulder som beskriver genomsnittliga räntekostnader i procent.
- Nya lån dividerat med årets investeringar som mått på främmande finansiering

Det kan konstateras att de angivna exemplen inte har fått stor genomslagskraft i de undersökta kommunerna. Det är endast rörelsekapital i relation till externa utgifter som finns med på listan över de väsentligaste nyckeltalen.

Det är anmärkningsvärt att förbundens förslag vad avser nyckeltal fått så liten genomslagskraft. Till viss del beror nog detta på att de rekommenderade nyckeltalen är relativt udda både i jämförelse med de nyckeltal som använts tidigare, men också i relation till nyckeltal som används inom andra samhällssektorer. Kommunerna skulle ju enligt Kf/Lf-86 närma sig redovisning inom andra samhällssektorer, då borde man kanske undvika nya specialkonstruerade kommunala finansiella nyckeltal. Den låga genomslagskraften kan också återspegla den osäkerhet som många kommuner känner inför nyckeltalsanvändning.

#### 5.4 Hur formas bilden av ekonomin?

Intevjusvaren under fråga 2 visar att ekonomicheferna i stor utsträckning formar politikernas bilder av ekonomin. Politikerna lär sig genom att lyssna till och att fråga ekonomerna, däremot inte så mycket genom att läsa dokument. Ju närmare och bättre relationer som tycks råda mellan politiker och ekonomiavdelningen desto mindre behov har politikerna av formaliserad skriftlig information.

Det samstämmiga beskrivningssättet av ekonomin enligt fråga 1 bekräftar detta antagande. Ekonomichefen formar i stor utsträckning politikernas bilder av ekonomin, och ju större överensstämmelse i bilden desto bättre relationer råder sannolikt mellan politiker och ekonomichefer.

Men om detta antagande stämmer varför lanserar inte ekonomichefen, i enlighet med sin professionella syn, finansiella nyckeltal av typ soliditet i den allmänna diskussionen om ekonomin?

Nej, det tycks vara så att ekonomicheferna anpassar sin beskrivning till den politiska spelplanen och dess regler. Politikerna anger alltså villkoren och bestämmer därmed i stor utsträckning vilka termer som kan användas i den allmänna beskrivningen, t ex i budgetdiskussionerna, men det är ekonomichefen som står för faktainnehållet. Sannolikt kan ekonomicheferna på längre sikt påverka språkbruket och begreppsanvändningen genom utbildning av politikerna. Genomslaget i form av förändrat språkbruk bland politikerna till följd av modellbytet beror sannolikt på ekonomichefernas entusiastiska och aktiva påverkan. Här spelar sannolikt också Kommunförbundets och Landstingsförbundets språkbruk en viktig roll. Påståendet ovan "Mitt ekonomisystem = min ekonomichef" stämmer alltså, men det tycks vara så att politikerna har visst inflytande när det gäller design av ekonomisystemet, eller i varje fall när det gäller val av utdata ur systemet.

## 5.5 Synpunkter på modellens olika delar

### Resultaträkningen

Som framgick i avsnitt 4.3 är resultaträkningen den klara "favoriten" bland modellens tre delar. Detta gäller för såväl politikerna som för ekonomicheferna.

Ur politikernas synvinkel är resultaträkningen den rapport av de tre som bäst beskriver verksamhetsutvecklingen. Flera politiker angav att resultaträkningen är mest intressant eftersom man i denna rapport kan se utfallet av verksamheten och hur nämnderna sköter sig, med andra ord: "man håller koll på förkämparna". Det främsta värdet av resultaträkningen är alltså att man i denna får en sammanställning av driftredovisningen.

De ekonomichefer som har resultaträkningen som favorit anger något annorlunda argument. Utöver en sammanställning av driftverksamheten visar resultaträkningen förändring av eget kapital vilket påverkar soliditeten. Som redovisats ovan angav nästan alla ekonomichefer soliditeten

som ett väsentligt nyckeltal för beskrivning och bedömning av ekonomin. Vidare är sannolikt resultaträkningen ett bra instrument också för ekonomicheferna när det gäller att bevaka "förkämparna" på lokal nivå. Resultatbudgeten är den del av de tre där det tydligaste kravet på budgetbalansering kan ställas. Resultaträkningen tillfredsställer sålunda såväl politikernas önskemål om en verksamhetsrelated redovisning som ekonomichefernas professionella aspekter.

### Finansieringsanalysen

Endast en av de intervjuade (en ekonomichef) anser sig ha mest nytta av finansieringsanalysen. Ytterligare fem (tre ekonomichefer och två politiker) har finansieringsanalysen som "favorit" tillsammans med någon annan rapport. Flera politiker upplever finansieringsanalysen som "teknisk", "expertbetonad", "den går att trolla med" osv. Det bör då påpekas att flera av de politiker som har en njuugg inställning till finansieringsanalysen är eller har varit styrelseledamöter i bolag där finansieringsanalyser sannolikt använts under lång tid.

Finansieringsanalysen är den av de tre rapporterna som ekonomicheferna har flest synpunkter på när det gäller förändringar av modellen. En ekonomichef erkänner att han inte förstått sig på finansieringsanalysen riktigt än. En ekonomichef tror dock att det hittills låga intresset för finansieringsanalysen kan bero på att man investerar mindre nu än vad man gjorde tidigare.

Det tycks vara angeläget att påbörja en diskussion om hur intresset för finansieringsanalysen kan förändras.

### Balansräkningen

Balansräkningen i primärkommuner och landsting verkar leva i en ganska undanskymd tillvaro. Endast en av de intervjuade ekonomicheferna ansåg sig ha mest nytta av balansräkningen. Ytterligare två (en politiker och en ekonomichef) har balansräkningen som favorit tillsammans med någon av

de andra rapporterna. Det är dock ingen som vill ändra på balansräkningens utseende eller uppbyggnad.

Man kan ana flera orsaker till det låga intresset. Ur politikernas synvinkel innehåller inte balansräkningen särskilt intressant information. Som framgått tidigare är politikerna inte speciellt intresserade av finansiella nyckeltal utan av verksamhetsbeskrivande begrepp och termer. Detta är inte balansräkningens styrka. Det finns nog inte många politiska poäng att hämta genom att diskutera soliditet, balanslikviditet mm. Det är också allmänt känt att de redovisade värdena på anläggningstillgångarna inte speglar det verkliga värdet särskilt bra. Vidare är det knappast någon kommun som upprättar balansbudget, det finns sålunda inget mål att stämma av mot. Det förs knappast någon diskussion över huvud taget om balansräkningen i budgetarbetet.

Trots att balansräkningen tydligt ger besked om ekonomichefernas viktigaste nyckeltal soliditeten, är intresset för denna rapport ljumt. Även bland ekonomicheferna anges balansräkningens fiktiva värden och stora dolda oredovisade reserver som orsak till det ljumma intresset. Det är dock flera som tror att intresset successivt kommer att öka i takt med att kommuner och landsting ökar sin strävan att effektivisera sin kapitalförvaltning. Dessutom anger flera balansräkningen som ett bra instrument att använda sig av i det interna decentraliseringsarbetet. Flera har brutit ned delar av balansräkningarna internt och givit lokala organ egna balansräkningar där överskott och underskott kan ackumuleras över tiden som lokalt "eget kapital". Många anger att man har planer på att utvecklas i den riktningen.

## 5.6 Vidareutveckling av Kf/Lf-86

Den allmänna inställningen bland de intervjuade tycks vara att det nu är viktigt att konsolidera förändringen, dvs att ge tid till att växa in i modellen och inte ändra den i onödan. Utveckling bör alltså i huvudsak ske inom ramen för modellen.



Det finns dock underlag för att påbörja en diskussion om finansieringsanalysen kan förenklas eller göras mer tillgänglig på annat sätt. fördelarna med dagens relativt enkla resultaträkning bör vägas mot nackdelarna att den inte överensstämmer med bokföringslagens uppställning.

Fortsatt utveckling bör också ske av kommunala redovisningsprinciper, tex en diskussion om ytterligare periodisering i linje med matchningsprincipen (se vidare Eriksson 1990).

Vidare finns det ett stort intresse att använda sig av modellen som intern ekonomimodell i det decentraliseringsarbete som pågår inom många primärkommuner och landsting. Flera politiker och ekonomichefer med erfarenhet från detta, anser att det är här modellens största förtjänster finns och rekommenderar andra att följa efter. En nedbruten modell med t ex lokala balansräkningsenheter sägs medföra ett breddat intresse för ekonomi och ett ökat långsiktigt ansvarstagande för ekonomin. Detta kan ge positiva effekter såväl för ekonomer som för verksamhetsansvariga i form av större lokal frihet med ökat ansvar och ökade befogenheter.

### 5.7 Externredovisning finansiell styrning och ekonomistyrning

Inom redovisningsteorin anses det viktigt att hålla isär de tre begreppen externredovisning, finansiell styrning och ekonomistyrning.

Externredovisningen syftar till att ge en rättvisande bild av redovisningsenhetens ekonomi till dess intressenter. Som hjälpmedel används vedertagna redovisningsprinciper.

Finansiell styrning handlar om att ange övergripande ekonomiska mål för redovisningsenhetens finansiella ställning, t ex minst bibehållen soliditet.

Ekonomistyrning, slutligen, handlar om hur organisationen skall arbeta och samverka internt för att säkerställa en effektiv resursanvändning. Här använder man sig av ekonomimodeller, interna budgetar och fastställda relationsprinciper.

Inom kommunal redovisning är dessa tre delar, mer än inom andra sektorer, invävda i varandra. Den kommunala budgeten är ju knappast ett internt dokument utan minst lika mycket ett externt dokument.

De problem som uppstått i vissa kommuner i samband med att semesterlöneskulden bokfördes visar på svårigheter att hålla isär externredovisning från finansiell styrning. Uppbokningen av semesterlöneskulden görs ju som en konsekvens av ändrade redovisningsprinciper (för att externredovisningen skall ge en mer rättvisande bild). Problemet är att denna transaktionen påverkar årsresultatet (förändring av eget kapital), soliditeten (ökade skulder) och rörelsekapitalet (ökade kortfristiga skulder). Nya värden och därmed försämrade nyckeltal uppstår och många tror att kommunen blivit fattigare; "pengar har försvunnit".

I själva verket har naturligtvis inget egentligen hänt som påverkar den ekonomiska ställningen. Kommunen hade redan tidigare semesterlöneåtaganden gentemot sin personal, skillnaden är bara att man nu redovisar dessa åtaganden öppet i balansräkningen. Trots nya nyckeltal i den ekonomiska redovisningen bör naturligtvis händelser av detta slag vara neutrala i den finansiella styrningen.

## 6 SLUTKOMMENTARER OCH FORTSATT FORSKNING

Kf/Lf-86 innebär att kommunal redovisning har närmat sig redovisning inom andra samhällssektorer. Detta är i sig en positiv förändring eftersom förutsättningar skapas för att redovisningen skall bli lättare att förstå, främst för politikerna. För att citera en av de intervjuade ekonomicheferna: "Det kan inte vara bra att använda olika begrepp i olika styrelserum inom samma kommun." Ekonomicheferna ser ökade professionella utvecklingsmöjligheter genom nya modellen.

Kf/Lf-86 har blivit väl mottagen av användarna. Ekonomicheferna är entusiastiska och politikerna är "passivt positiva" till modellen. Införandet och tillämpningen av modellen har i stort varit problemfri.

Modellen bör i sin struktur ligga fast, men vissa förändringar bör diskuteras. Detta gäller i synnerhet finansieringsanalysens uppbyggnad.

En viktig slutsats av studien är att väsentlig ekonomisk information är en sak för politiker och en annan sak för professionella kommunekonomen. För politiker handlar ekonomi främst om att relatera kostnader direkt till verksamheten. För professionella ekonomer i primärkommuner och landsting handlar ekonomi mer om finansiella nyckeltal, aggregerad och mer abstrakt ekonomisk information. Från det perspektivet passar Kf/Lf-86 in bra.

Studien har därmed visat på begränsningarna i en modell som Kf/Lf -86; kommunalpolitik och sjukvårdspolitik kan svårligen fångas in i en redovisningsmodell. Ekonomi och ekonomiska resurser är inte mål utan endast medel i den politiska diskussionen. Här föreligger betydande skillnader gentemot affärsdrivande verksamhet.

Det ökade intresset för kommunal ekonomi återspeglas också i massmedia. Tyvärr besitter en stor del av journalisterna inte önskvärd kompetens när det gäller att analysera och kommentera kommunal ekonomi. Här föreligger ett betydande utbildningsbehov och en viktig arbetsuppgift för ekonomer i primärkommuner och landsting.

Slutligen visar studien på behov av fortsatt forskning om redovisning inom primärkommuner och landsting. Nedan följer några exempel på angelägna forskningsområden.

Trots de förbättringar Kf/Lf-86 har inneburit finns behov av att utforma ekonomisk information som i högre utsträckning utgår från politikernas faktiska situation och behov. Utgångspunkten för fortsatt forskning skulle inte vara någon befintlig ekonomimodell utan i stället en förutsättningslös studie av vilken information som politikerna anser sig bäst behöva för planering och uppföljning av den kommunala verksamheten. En annan utgångspunkt för studien skulle vara att gruppen politiker är en heterogen grupp med få gemensamma nämnare, det handlar alltså delvis om individ- och grupporienterad information.

Ett flertal primärkommuner och landsting har använt Kf/Lf-86 som utgångspunkt i utformningen av interna ekonomimodeller som ett led i decentraliseringen av egna organisationen. Lokala sk balansräkningsenheter har inrättats vilka har använts bla för att ackumulera överskott och underskott på lokal nivå och för att decentralisera ansvaret för viss del av kapitalbindningen. Effekterna av dessa förändringar är angeläget att noga följa upp.

Kommunjämförelser är svåra att praktiskt utföra och svåra att tolka. Trots detta finns ett behov av att kunna jämföra kommunernas verksamhet och ekonomi på ett så rättvist sätt som möjligt. Det finns dock exempel på bedömningar och jämförelser inom den kommunala sektorn som gjorts av icke-professionella redovisare som publicerats och som orsakat offentlig debatt men som skapat betydligt mer förvirring än ny kunskap. Det är tydligt att det behövs mer kunskap inom detta område vilket också bekräftas av önskemål från flera av de som deltagit i föreliggande intervjustudie.

## 7 LITTERATURFÖRTECKNING

Bergevärn L-E och Olson O, 1987

"Kommunal redovisning då och nu", Doxa, Lund

Brorström B., 1982

"Planeringspolitik eller resultatpolitik - Om användning och utformning av kommunala bokslut", Doxa, Lund

Brunsson N och Rombach B., 1982

"Går det att spara? Kommunal budgetering under stagnation", Doxa, Lund

Eriksson, L., 1990

"Praxisutvecklingen för kommunala årsredovisningar". Rapport

Jönsson, S., Lundin, R., 1979

"Den kommunala budgetprocessen - Samordning mellan ekonomisk och fysisk planering samt mellan förvaltningar" Byggeforskningen

Jönsson, S., 1988

"Kommunal organisation - från programbudgetering till kommundelsnämnder", Studentlitteratur, Lund

Kapitalredovisningskommittén, 1956

"Kommunernas kapitalredovisning", Kommunförbundet, Stockholm

Kommunförbundet och Landstingsförbundet, 1986.

"Redovisning för kommuner och landsting", Rapport 1986-04-15

Landstingsförbundet, 1987

"Enklare redovisning i Landstingen - reviderad upplaga"

Leijon, S, Lundin, R och Persson U, 1984

"Förvaltandets förändring - om styrning av kommunal ekonomi och verksamhet", Doxa, Lund.

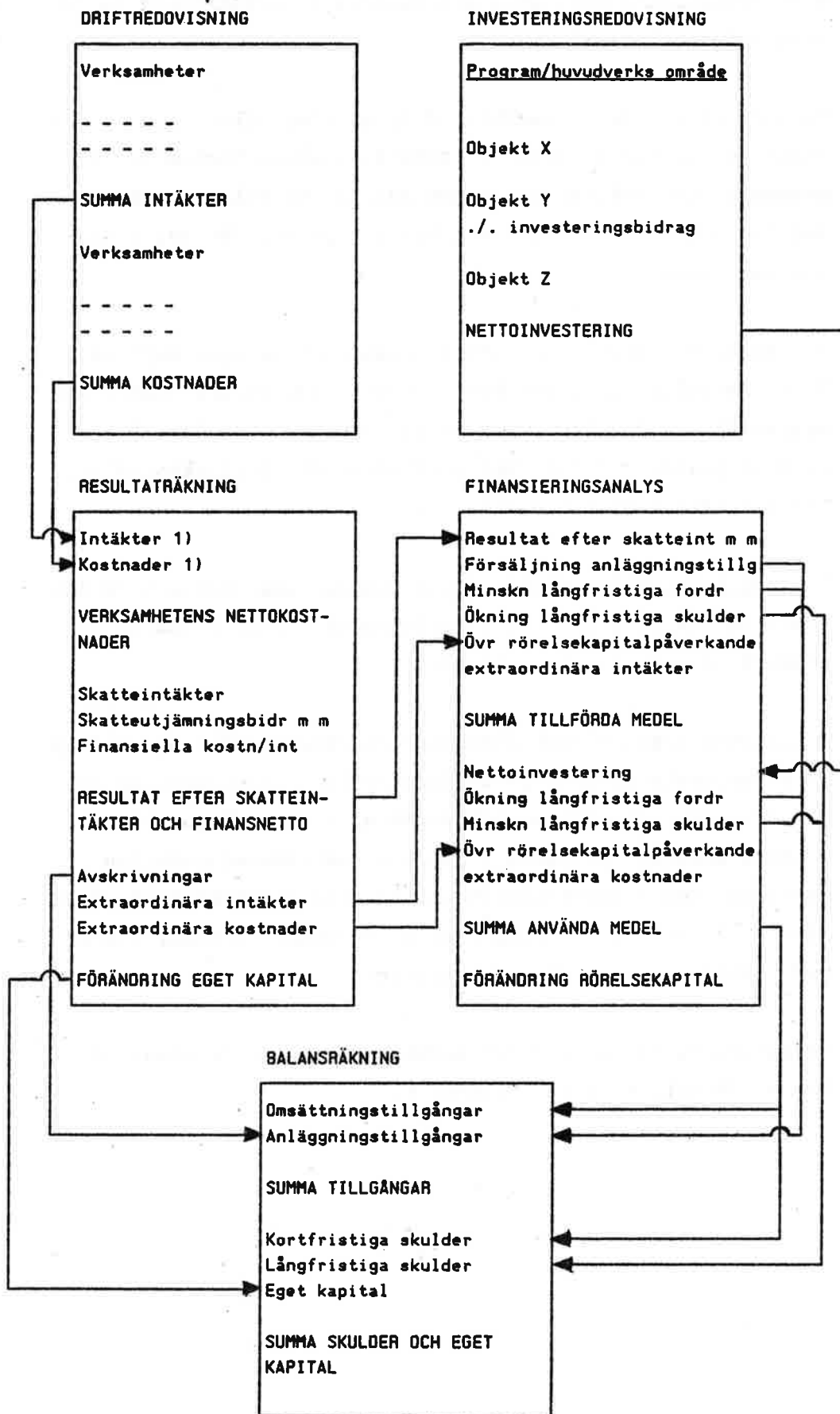
Olson, O., 1983

"Ansvar och ändamål - Om utveckling och användning av ett kommunalt ekonomisystem" Doxa, Lund

Wildavsky A., 1975

"Budgeting - A Comparative Theory of Budgetary Processes", Little,  
Brown and Company, Boston

REDOVISNINGSMODELLENS DELAR



1) Efter justering