

Björn Brorström

GOD EKONOMI I KOMMUNER OCH LANDSTING

KFi-rapport

nr 8

Denna rapport är nummer åtta 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 utgör KFi:s forskningsprogram kring ekonomi. Programmet är benämnt "God ekonomi" som konsekvens av att funderingarna kring olika projekt utgår från frågeställningen vad god ekonomi är. Författaren till forskningsprogrammet Björn Brorström är docent i företagsekonomi och verksam som koordinator för KFi.

KFi-serien består av följande rapporter

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"
5. Brorström B., 1990
"Redovisning - En idéskrift kring externredovisning, finansiell analys och ekonomistyrning"
6. Jönsson S., 1990
"Stadsdelschefernas förväntningar"
7. Brorström B., 1990
"Mot decentralisering och integrering - process och resultat"
8. Brorström B., 1991
"God ekonomi i kommuner och landsting"

INNEHÅLLSFÖRTECKNING	sid.
AVSNITT 1 Synsätt på forskning	1
AVSNITT 2 God ekonomi i kommuner och landsting	2
Utgångspunkter	2
Experter och användare tycker till	5
AVSNITT 3 Forskningsprojekt kring god ekonomi	8
Finansiella egenskaper och kriskommuner	8
Användning av redovisningsinformation på ledningsnivå	9
Former för ekonomistyrning	10
Effektivitet - integrering av ekonomi- och verksamhetsuppföljning	12
AVSNITT 4 Avslutning	14
REFERENSER	16

AVSNITT 1 Synsätt på forskning

Föreliggande rapport utgör ett forskningsprogram inom området ekonomi och organisation i kommuner och landsting. Programmet har utvecklats utifrån funderingar kring innebörden av "god ekonomi". Programmet har sin bas i en forskningstradition som utvecklats vid företagsekonomiska institutionen vid Göteborgs universitet. Här startade för ca 15 år sedan ett forskningsprojekt med syftet att beskriva och analysera former för samordning mellan fysisk och ekonomisk planering. Ett stort antal forskare var engagerade inom projektet och flera av dessa fortsatte efter avrapporteringen av samordningsprojektet med studier riktade mot kommuner.

Forskningen har i hög grad varit inriktad mot studier av styrning som begrepp och fenomen (se tex Brorström 1987, Brunsson/Jönsson 1979, Brunsson/Rombach 1982, Jönsson 1989, Olson 1982 och Solli 1988). En problematisering har skett kring svårigheter och möjligheter för ledningen inom den kommunala organisationen att styra ekonomi och verksamhet. Utmärkande för de forskningproblem som formulerats är också att de ofta varit praktikens problem. Forskningen har därför kommit innefatta inte bara beskrivningar av olika företeelser och försök till förklaringar utan också förslag till förändringar i syftet att man bättre skall kunna hantera den problematiska styrsituationen. Det normativa inslaget i forskningen har framförallt präglat den forskning som bedrivits under de senaste åren av personer som har varit och som nu är verksamma i Göteborg. Huvudsyftet med forskningen har varit problematisering, beskrivning och förklaringar, men även "produktion" av lösningar har varit en viktig del.

En konsekvens av forskningens inriktning är att de tillämpade metoderna bygger på en närhet mellan forskaren och den studerade verkligheten. Närheten åstadkoms genom att relationer etableras mellan aktörer i den studerade organisationen och forskaren. Relationerna har sin upprinnelse i personliga intervjuer eller samtal. Metodiken ger en förtrogenhet med vad som faktiskt gäller och goda förutsättningar att vid tolkningen av det empiriska materialet erhålla en adekvat bild av situationen. Närheten till verkligheten kan också åstadkommas genom att forskaren är observatör eller aktör inom skilda typer av projekt. En sådan ansats leder självfallet till en stor förtrogenhet med problemet. Ansatsen är emellertid förbunden med omfattande tidsinsatser och är många gånger inte praktiskt genomförbar.

De resultat från forskningen som erhålls vid användning av "mjuka" metoder innebär att några statistiskt säkerställda samband inte kan konstateras.

Resultaten, som baseras på enskilda fallstudier, kan inte sägas vara giltiga för alla kommuner/landsting. Att åstadkomma den precisionen och säkerheten i utslagorna är heller inte eftersträvansvärt. Forskningsresultatets värde är att de utgör en beskrivning av en komplicerad verklighet. Beskrivningen kan bidra till att den enskilde bättre kan tolka och förstå sin egen situation. I takt med att antalet fallbeskrivningar ökar kan en utveckling av beskrivningar och förklaringar ske och en ökad skärpa i de beskrivningsmodeller som tillämpas erhållas. En utveckling av språket sker och meningen med och det värdefulla i forskningen ligger just i det förhållandet att ett slags språk, som gör att man bättre förstår tillstånd och händelser, tar form.

Ett karaktäristiskt drag för forskningen är också att forskningsproblemet kan ändra form och innehåll över tiden. När forskaren konfronteras med verkligheten och möter nya perspektiv så kan det medföra att det ursprungliga problemet visar sig vara felaktigt formulerat eller allt för trivialt. En förändring av problemformuleringen måste ske och då sannolikt på det sättet att en utvidgning av problemet sker, dvs forskningsproblemet görs mer omfattande som en följd av att verkligheten visar sig vara mer sammansatt än vad man från början anade. Insikten att problemet måste omformuleras är en konsekvens av den öppna attityd som råder och det ständiga och naturliga ifrågasättande av det egna forskningsproblemet som finns. Enligt von Wright måste en människas meningar "hela tiden anfäktas av tvivlet" om inte den intellektuella rörligheten skall hindras (von Wright 1978). En förebild och utgångspunkt för god forskning är således att vara skeptisk och ifrågasättande.

AVSNITT 2 God ekonomi i kommuner och landsting

Utgångspunkter

Forskningsprogrammet behandlar som tidigare nämnts begreppet god ekonomi. I detta avsnitt redovisas motiveringar av olika slag till varför en forskningssatsning bör ske med utgångspunkt från frågeställning vad god ekonomi är. I avsnittet redovisas också resultat av en genomförd studie där begreppet god ekonomi behandlades.

*Ny modell

Flertalet av landets kommuner och landsting tillämpar sedan några år tillbaka en ny modell för budgetering och redovisning. Modellen innebär en anpassning till den begreppsapparat för beskrivning och analys av finansiell ställning och utveckling som gäller för verksamheter inom den statliga och privata sektorn. Modellsiftet har medfört att en annan typ av diskussion idag förs kring ekonomi. De tidigare definitionerna på god ekonomi (positiv överföringspost och bibehållet stamkapital) gäller inte längre utan andra mått och resonemang som är mer analytiskt orienterade har kommit istället. Samtidigt gäller att det idag råder oklarhet över hur måtten och resonemangen skall tolkas. I kommunekonomiska kretsar diskuteras således innebörden av god ekonomi frekvent och många söker på olika sätt att definiera begreppet.

*Ny lag

I förslaget till ny kommunallag (SOU 1990:24) stadgas i paragraf 1 att kommuner och landsting skall eftersträva en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet. I specialmotiveringarna anges att kommunallagskommittén inte ansett det vara meningsfullt att uttömmande ange vad som avses med god ekonomisk hushållning. I lagförslaget femte paragraf införs ett krav på budgetbalans i ett treårsperspektiv. Detta är en nyhet jämfört med tidigare lagstiftning. Dessvärre har kommunallagskommittén misslyckats med att definiera innebörden av att budgeten skall vara balanserad. En rad exempel ges men dessa medför inte att någon klarhet bringas i vad som menas. Måhända är misslyckandet avsiktligt av det skälet att man även här velat överlämna åt praxis att utveckla och definiera innebörden av kravet "balanserad budget". Annorlunda uttryckt kan man då säga att kommunallagskommittén överlämnat åt praxis att bestämma innebörden av god ekonomi. Detta förhållande gör det självfallet intressant och angeläget att fördjupa sig i frågeställningen vad god ekonomi är.

*Nya förutsättningar

För många kommuner och landsting gäller att de ekonomiska förutsättningarna för att bedriva verksamhet drastiskt har förändrats under det senaste året. Årsredovisningarna för 1989 och bokslutsprognoser för 1990 visar på väsentliga försämringar av ekonomin jämfört med tidigare. Företrädare för kommuner och landsting talar nu om stora svårigheter att upprätthålla servicenivån. I flera fall förefaller det ha kommit till ett läge där det inte räcker med justeringar på

marginalen utan hela verksamheter måste avvecklas. I en sådan situation ökar självfallet intresset för ekonomi och många ställer sig frågan hur man skall komma till rätta med den ekonomiska situationen. En annan fråga som situationen ger upphov till är vilka krav man kan ställa avseende den ekonomiska situationen. Situationen skapar alltså ett intresse av att definiera innebörden av god ekonomi eller dess motsats dålig ekonomi.

Det bör i sammanhanget påpekas att det förekommer andra tolkningar av situationen. Många hävdar att det inte föreligger några finansiella problem i kommunerna och landstingen. Den kommunala verksamheten har en hög legitimitet och finansiella resurser kommer alltid att ställas till förfogande när det blir nödvändigt. (Resonemang kring ekonomi och legitimitet finns bland annat i Brunsson 1986 och Rombach 1986). Enligt ett sådant synsätt så har kommunerna och landstingen således alltid en god ekonomi eller i alla fall så länge som man kan visa att man bedriver en verksamhet som efterfrågas. Detta synsätt ger perspektiv på problematiken och av det skälet är det en viktig del av referensramen. Föreliggande forskningsprogram baserar sig dock på ett annat synsätt som innebär att graden av legitimitet också hänger samman med vilken ekonomisk situation som råder. Därmed erhålls en mer nyanserad syn på problematiken som samtidigt innebär en större respekt för de finansiella problem som uppenbarligen finns i många kommuner och landsting.

*Legitimitet

En god ekonomi är en förutsättning för fortlevnad. Detta gäller i ett långsiktigt perspektiv för alla typer av organisationer. Om organisationens ekonomi inte uppfattas som god medför det att organisationsmedlemmarnas förmåga att hantera situationen ifrågasätts. Deras legitimitet påverkas negativt av avsaknanden av god ekonomi och det ligger därför i deras intresse att upprätthålla en ekonomisk situation som av olika grupper av intressenter tolkas som god. Även utifrån ett mer allmänt och övergripande betraktelsesätt kan man således hävda betydelsen av att definiera innebörden av god ekonomi. Vad utmärker en organisation som har god ekonomi, hur vidmakthåller man ett sådant tillstånd och hur utvecklar man organisationen och dess verksamhet i syfte att uppnå en god ekonomisk situation.

*Sammanfattning

Det finns sammanfattningsvis således en rad olika goda skäl till att utveckla och fördjupa resonemangen kring frågeställningen vad god ekonomi är. Ett forsk-

ningsprogram med en sådan utgångspunkt kan ge nya infallsvinklar och angreppssätt. Detta i sin tur kan generera nya kunskaper om hur ekonomi uppfattas, bedöms, styrs och presenteras inom kommuner och landsting.

Experter och användare tycker till

***Förstudien**

Med utgångspunkt från de resonemang som förts ovan och tankarna om vikten av nya infallsvinklar och angreppssätt inbjöds på försommaren 1990 ett antal redovisningsexperter och användare av redovisningsinformation att på några sidor formulera sig kring innebörden av god ekonomi. De personer som inbjöds var politiker och tjänstemän i kommuner och landsting samt inom universitet verksamma forskare från olika discipliner. Totalt tillfrågades 10 personer och svar erhöles från sex av dessa.

Frågan till experterna och användarna var formulerad på följande sätt: "Vad menar man egentligen när man säger att en kommun eller ett landsting har en god ekonomi?" Syftet med aktiviteten var att få en belysning av hur frågeställningen kan uppfattas. Tanken var att erhålla redovisningar av olika vinklingar på problematiken som sedan kunde utgöra underlag för fortsatta funderingar.

En analys och tolkning av de mycket genomtänkta och intresseväckande svaren visar att frågeställningen är komplex. Något entydigt svar föreligger inte från någon. Istället för man resonemang kring frågeställningen med varierande utgångspunkter. En strukturering av materialet, som totalt omfattar 20 sidor, visar att god ekonomi enligt respondenterna har att göra med tre skilda saker. God ekonomi är att ha handlingsfrihet. God ekonomi innebär också att tillämpa ändamålsenliga styrinstrument och analysmetoder. Avslutningsvis är också god ekonomi förknippat med att bedriva en väl fungerande och av medborgarna och kunderna efterfrågad och uppskattad verksamhet. I detta avsnitt beskrivs fortsättningsvis innebörden av de tre saker som enligt respondenterna tillsammans konstituerar god ekonomi.

***Handlingsfrihet**

Flertalet av respondenterna gjorde kopplingar mellan god ekonomi och handlingsfrihet. Två citat från materialet som är hämtade från två olika svar

illustrerar det synsätt som råder.

"En god ekonomi bör vara en ekonomisk ställning över tiden som ger oberoende och handlingsfrihet till ett begränsat/oförändrat skatteuttag samtidigt som det bedrivs en verksamhet som står i proportion till kommuninvånarnas och övriga samhällets krav".

"En god ekonomi är i sig inget huvudmål för kommunen. En god ekonomi är snarare ett medel för att kunna uppnå sociala eller välfärdspolitiska mål. På samma sätt är en svag ekonomi ett hinder eller en begränsning för kommunen när det gäller att tillgodose angelägna behov inom olika verksamhetsområden. På sikt är därför en balanserad och kontrollerad finansiell utveckling en förutsättning för att kommunens service kan behållas och utvecklas".

Begreppen handlingsfrihet och oberoende är således väsentliga. Men frågan är vad som avses. En tolkning av respondenternas svar är att den ekonomiska utvecklingen och ställningen inte får vara av det slaget att den innebär hinder för beslut om och genomförande av prioriterade handlingar. I resonemangen kring handlingsfrihet kan också relationerna till utomstående inbegripas. Den dagen någon utanför organisationen kan bestämma organisationens grad av handlingsfrihet med utgångspunkt från inflytande över de ekonomiska förhållandena då råder inte längre god ekonomi. När det blir viktigare för organisationens överlevnad att förhandla med finansiärer än att bedriva en bra och effektiv verksamhet och genom det skapa grund för långsiktig fortlevnad då föreligger inte handlingsfrihet och följaktligen inte heller god ekonomi.

*Ändamålsenliga analysmetoder och styrinstrument för ekonomi

En god ekonomi är liktydigt med att man tillämpar ändamålsenliga analysmetoder och styrinstrument i syfte att uppnå kontroll över ekonomin. Det handlar alltså både om att tillämpa analytiska metoder, som innebär att det finansiella läget klarläggs, och om att tillämpa metoder som innebär en god styrning där ekonomiska kriterier är betydelsefulla.

En av de medverkande beskriver under rubriken "styrinstrument och uppföljning" hur man i en kommun bör arbeta för att man skall kunna säga att kommunen har en god ekonomi. Ett citat ur beskrivningen är följande:

"Jag anser alltså att det i begreppet god ekonomi bör ingå att en god finansiell styrka budgeteras, att en bra verksamhetsuppföljning görs och att ett ansvar utkrävs. Detta för att ge verksamhetsansvariga incitament att bedriva en god verksamhet med befintliga resurser"

En annan av de medverkande talar om god ekonomi som liktydigt med känslan av att ha läget under kontroll. För varje situation som kan uppkomma skall det finnas lämpliga åtgärder som leder till kontroll. Att man har läget under kontroll förutsätter att man har välutvecklade analysmetoder. I god ekonomi kan man således också lägga att utveckla metodiken för analys av redovisningen. En synpunkt som redovisas i materialet är att man idag inte med någon större säkerhet kan skilja mellan bra och dålig finansiell ställning. Man kan däremot som en konsekvens av en utveckling av begrepp och analysmetoder öka möjligheterna för olika användare att göra relevanta bedömningar och därigenom skärpa kvalitén på den finansiella diskussionen. Ett citat från ett av svaren redovisas nedan:

"Att erhålla ett absolut svar på frågan om ekonomin är bra eller inte från en analys är knappast möjligt. Det kommer alltid att finnas utrymme för olika tolkningar och värderingar. Styrkan skulle ligga i att diskussionen skulle kunna struktureras och på sikt leda till att en praxis vad avser tumregler eller motsvarande utvecklas".

Genom en utveckling av analysmetodikerna uppnås också effekten att man successivt närmar sig vedertagna mått på god ekonomi. God räkenskapsanalys innebär således inte bara en ökad känsla av kontroll utan den kan också bidra till att definiera innebörden av god ekonomi.

*Väl fungerande verksamhet

Det tredje angreppssättet är att koppla god ekonomi till verksamhetens kvalitet. En av de medverkande formulerar sig på följande sätt:

"God ekonomi innebär inte bara att ha goda finanser, utan också att man har en välskött verksamhet som motsvarar invånarnas behov."

Detta synsätt på god ekonomi återkommer mer eller mindre uttalat i samtliga inkomna beskrivningar. Synsättet har ju också funnits representerat i några av citaten ovan. Vad som är god ekonomi för en budgetkopplad redovisningsenhet kan således inte avgöras strikt utifrån ekonomiska och finansiella kriterier utan en koppling till verksamhetens kvalitet måste göras. Det verksamhetsmässiga resultatet eller annorlunda uttryckt verksamhetens effektivitet måste vara tillfredsställande om organisationen skall kunna anses ha god ekonomi.

AVSNITT 3 Forskningsprojekt kring god ekonomi

I detta avsnitt presenteras fyra olika forskningsprojekt som delvis är ett resultat av funderingarna kring innebörden av god ekonomi. Projekten har också en naturlig bas i tidigare och pågående forskning inom KFi.

Finansiella karaktäristika i kriskommuner

Ett forskningsprojekt som ansluter till funderingarna om att definiera innebörden av god ekonomi (handlingsfrihet) är att analysera räkenskaperna för kommuner och landsting som befinner sig i eller har befunnit sig en svårartad finansiell situation. Utmärkande för en svårartad finansiell situation är att kommunen tvingats till mycket drastiska förändringar. De drastiska förändringarna kan vara kraftig skattehöjning, stor upplåning för att möta en likviditetskris, omfattande utförsäljning av anläggningstillgångar (fastigheter och/eller aktier) eller genomgripande förändringar i verksamheten. Tanken med delprojektet är att finna och studera ett halvduzin "kriskommuner" och med hjälp extern- och intern räkenskapsanalys penetrera situationen. Utifrån analyserna kan därefter en diskussion föras kring på vilket sätt som räkenskapsanalysen tydliggör svårigheterna. Finns det någon gemensam nämnare mellan "kriskommuner" som visar sig i vissa nivåer på de finansiella nyckeltalen och/eller vissa drastiska förändringar i väsentliga nyckeltal mellan två på varandra följande år.

Projektets uppläggning är att forskare utarbetar räkenskapsanalyser för ett antal kommuner och därefter bedöms dessa av ett antal experter. Frågan är då om experterna sinsemellan ser samma saker och gör samma tolkningar av situationen eller skiljer sig deras bedömningar väsentligt från varandra. Med utgångspunkt från experternas bedömningar och deras grunder för den gjorda bedömningen kan kriterier för god och dålig ekonomi utvecklas.

Projektet innebär möjligheter till en konkretisering av innebörden av god ekonomi. Det har därigenom framförallt en klar praktisk relevans. Ett teoretiskt värde av projektet är att kunskaper kan erhållas rörande redovisningsinformationens grad av objektivitet och hårdhet. Projektet innebär ju en möjlighet att jämföra experters värderingar av en specifik redovisningsenhet där underlaget har varit detsamma för alla.

Användning av redovisningsinformation på ledningsnivå

Med god ekonomi avses också att man har kontroll över den finansiella situationen. I detta innefattas att den finansiella situationen beskrivs på ett sätt som är begripligt för användarna av informationen. Ett angeläget område för forskning är därför att studera hur aggregerad ekonomisk information används av beslutsfattare och hur denna aggregerade information bör utformas för att komma till användning. Ett stort antal studier, som behandlar just användning och utformning av konsoliderad räkenskapsinformation, har genomförts såväl i Sverige som utomlands (se tex Anthony 1978, Herzlinger/Sherman 1980, Brorström 1982, Bohlin 1987). De resultat som framkommer är ofta att informationen tenderar att bli så abstrakt att den saknar något egentligt värde för beslutsfattarna. På grund av bristande kunskaper kan dessa inte tillgodogöra sig informationen.

För kommuner och landsting gäller vilket tidigare har diskuterats att en ny modell för budgetering och redovisning har införts. Denna modell (fortsättningsvis benämnd Kf/Lf-86) tillämpas nu i nästan samtliga kommuner och landsting. Kf/Lf-86 förefaller således ha blivit en marknadsmässig framgång. Den förefaller också ha fått ett positivt mottagande. Inom ramen för en nyligen genomförd uppföljning av den nya modellen var nämligen samtliga intervjuade - 30 st - positiva till modellen. Detta innebar dock inte att det inte fanns kritiska synpunkter. Modellens rapporter är i vissa stycken svårförståeliga. Vidare ger informationen ingen bild av hur väl man lyckats i verksamheten (Se Johansson, 1990).

Införandet av Kf/Lf-86 uppfattas således som något positivt och det har medfört ett ökat intresse för analyser av den finansiella utvecklingen och ställningen. Denna situation erbjuder ett unikt tillfälle dels att studera hur konsoliderad räkenskapsinformation används dels att medverka till en utveckling av adekvata analysmetoder.

För genomförandet av räkenskapsanalysprojektet fordras att nära kontakter knyts med användare i några kommuner. Det är lämpligt att arbeta ihop med kommunstyrelserna i tre kommuner. Projektet inleds med en intervjuomgång där samtliga ledamöter intervjuas bland annat med avseende på hur de uppfattar Kf/Lf-86 och hur de vill att en räkenskapsanalys skall utformas. Därefter följer att utifrån intervjuvaren utforma tänkbara modeller för räkenskapsanalys och därefter testa dessa på intervjupersonerna. I samband med dessa diskussioner registreras hur resonemangen förändras.

Ett forskningsprojekt som är inriktat mot att tillsammans med användare av konsoliderad redovisningsinformation utveckla bra analysmetoder förefaller således vara viktigt ur en pragmatisk synvinkel. Ur en teoretisk synvinkel är det intressant att som observatör kunna följa hur språk och synsätt successivt utvecklas och förändras som en konsekvens av kontinuerliga resonemang kring redovisningsinformationen. Värdefulla kunskaper kring redovisningsinformationens betydelse som beslutsunderlag kan erhållas.

Former för ekonomistyrning

I begreppet god ekonomi innefattas att ha lämpliga modeller och metoder för ekonomistyrning. Det är en garanti för en långsiktig överlevnad för organisationen.

En inriktning mot en ökad grad av decentralisering av organisationen har präglat utvecklingen under det senaste decenniet i många kommuner och landsting. Ansvaret har fördelats mellan fler befattningshavare och förts ut mot verksamhetsnivå. I samband med olika studier av effekter av decentralisering har framkommit (se tex Amnå 1985, Brorström 1987 och Solli 1988) att frågan om hur ekonomin skall styras har varit av underordnad betydelse, dvs förändringar av budget- och redovisningsmodellen med anledning av organisationsförändringen har inte genomförts. Som en konsekvens av detta har ett glapp mellan den allmänt formulerade organisationsfilosofin och den konkreta verkligheten uppstått.

Det finns också exempel på kommuner där en förändring av metoderna för ekonomistyrning har skett mer eller mindre parallellt med den övriga utvecklingen av organisationen. Grovt sett kan då dessa förändringar delas in i tre olika typer av ekonomistyrningsförändringar. Dessa tre olika typer eller metoder kan förekomma tillsammans och bedrivas parallellt eller i en logisk följd, men de förekommer också att man starkt betonar en av de tre i alla fall under den första fasen i ett projekt. De tre metoderna är följande:

- a) Den centrala - Utveckling av styrprinciper och bestämning av ansvarsenheter.
- b) Den lokala - Lokal kompetensutveckling i ekonomi och utveckling av verksamhetsanpassad information.
- c) Den tekniska - Utveckling och införande av nytt databaserat ekonomisystem.

Med punkt a) avses att man formulerar vilka principer för styrning som skall finnas mellan centralt och lokalt. Med dessa principer som vägledning bestäms vilken typ av ansvar som olika organisatoriska enheter skall ha. Här talas om kostnadsansvar, resultatansvar eller balansräkningsansvar. Med utgångspunkt från valet av enheter utformas därefter ekonomimodellerna. Ett utvecklingsarbete enligt punkt a) innebär en tillämpning av traditionell utredningsmetodik. Man börjar med att bestämma vad som skall gälla mellan kommunledning och nämnd och sedan fortsätter man nedåt i organisationen. Initiativet under förändringsarbetet tas av de överordnade enheterna. Det är dessa som fördelar ansvaret vidare.

Innebörden av punkt b) är att utvecklingsarbetet har sin utgångspunkt i de lokala kraven och förutsättningarna. Det handlar inte här om att strukturera förutsättningarna för ansvar och skapa ordning och reda utan istället handlar det om att åstadkomma handling. Med utgångspunkt från att allt är tillåtet gör man saker som har verksamhetsmässiga och ekonomiska konsekvenser. Dessa beskrivs därefter i individanpassade rapporter och individerna har också genom omfattande utbildningsinsatser getts goda förutsättningar att tolka rapporterna. I denna mera handlingsorienterade ansats ligger tyngdpunkten på den lokala enheten och dess informationsbehov.

Innebörden av punkt c) är att utvecklingsarbetet har en systemnära koppling. Datasystemet och det nya ekonomisystemet sätts i centrum och ses som lösningen på allehanda problem. Genom att använda ett mer flexibelt, enklare och kraftfullare system kan olika informationsbehov tillgodoses. Möjligheten till en rationellare hantering av stora informationsmängder skapar förutsättningar för bättre beslut och en effektivare organisation och verksamhet (jfr Gailbraith, 1972).

Det ideal som förespråkas av många forskare idag i syfte att åstadkomma en effektivisering av verksamheten är den lokala ansatsen (se tex Jönsson 1989, Pettersson 1989, Solli 1990, Stewart, 1986). Med utgångspunkt från ett omfattande förtroende för den lokala enheten ges denna möjlighet att själv utforma verksamheten och ta ansvar för ekonomi. Den ansats som har sämst rykte idag är att fokusera intresset till system och teknik. Inom redovisnings- och organisationsteoretiska kretsar finns och har sedan ett antal år tillbaka funnits ett ifrågasättande av informationsexperternas lämplighet som ansvariga för utveckling av system och rapporter (se tex Boland 1979, Lucas 1975, MacIntosh, 1985).

Ett projekt på temat former för ekonomistyrning är att studera varför en viss ansats väljs i en specifik kommun och vilka effekter den valda ansatsen medfört.

Med vald ansats menas då att tyngdpunkten ligger på en av de tre sakerna. Naturligtvis finns det också exempel på förändringsarbeten där de tre ansatserna tillämpats parallellt och där man lyckats väl med att balansera mellan de tre. Att beskriva och analysera effekterna av ett sådant projekt är också av stort intresse.

Projektet handlar således om att följa upp, beskriva och analysera genomförda ekonomistyrningsprojekt i syfte att identifiera vad som utmärker ett framgångsrikt projekt eller med andra ord ett projekt som bidrar till att organisationen kan upprätthålla en situation som präglas av god ekonomi. Ett resultat av projektet kan förväntas bli ökade kunskaper kring ekonomistyrningens roll vid utveckling av organisationen. Projektet innebär en fördjupning av studier som belyst sambandet mellan organisation och ekonomistyrning. Fördjupningen erhålls som en konsekvens av att olika ekonomistyrningsmetodiker studeras och jämförs.

Effektivitet - integrering av ekonomi- och verksamhetsuppföljning

God ekonomi är enligt flera av respondenterna att ha en väl fungerande verksamhet. Kommunal och landstingskommunal verksamhet kan inte bedömas enbart utifrån ekonomiska kriterier. Inte ens när det handlar om god ekonomi kan man således bortse från hur väl man lyckas verksamhetsmässigt.

Resonemangen kring väl fungerande verksamhet för oss över till en diskussion kring innebörden av effektivitet. Inom ramen för ett nyligen genomfört projekt med syftet att problematisera kring innebörden av begreppet effektivitet visade det sig att det finns en rad olika uppfattningar om vad effektivitet är (Brorström 1990 och Brorström/Johansson 1990). Någon entydig definition fanns således inte. Ett försök till gruppering av de vitt skilda sätten att formulera sig leder fram till följande fyra definitioner av effektivitet:

- Hushållning med resurser
- Produktivitet
- Nöjda servicemottagare
- Väl fungerande organisation

En slutsats av projektet kring effektivitet blev därför att effektivitet har med många olika saker att göra och att ett ställningstagande till huruvida en redovisningsenhet är effektiv eller inte är beroende av vem som gör bedömningen och dennes uppfattning om vad effektivitet är. Denna slutsats ledde fram till

insikten att en mätning av effektivitet måste omfatta flera dimensioner. Mätningen måste omfatta såväl hårda som mjuka mått och den bör avse både det som avlämnas från redovisningsenheten (extern fokus) och det som händer inom redovisningsenheten (intern fokus). Kombinerat hårt/mjukt med aspekterna externt/internt erhålls fyra olika typer av mätningar. Vilka dessa är framgår av nedanstående fyrfältstabelle.

		MÄTNINGENS FOKUS	
		EXTERNT	INTERNT
MÄTNINGENS ART	OBJEKTIV	Antal utförda prestationer Verksamhetens effekter	Resursin- satser
	SUBJEKTIV	Verksamhetens nytta/ Prestationernas kvalitet	Organisatorisk kvalitet/ Resursinsatsernas kvalitet

Genomförs de fyra olika typerna av mätningar som redovisas ovan erhålls en belysning av effektiviteten. Denna belysning av effektiviteten utgör ett underlag vid bedömning av en viss verksamhets berättigande. Är verksamheten berättigad bidrar den till att redovisningsenheten upprätthåller en situation som präglas av god ekonomi.

Den ovan presenterade modellen och abstrakta resonemang kring effektivitetsbegreppet i all ära, det viktiga är trots allt att åstadkomma belysningar

av effektiviteten i praktiken. Projektet har därför övergått till fas två. I denna fas gäller nu att tillämpa modellen och studera vilka effekter en tillämpning ger, dvs vilka diskussioner följer av en effektivitetsbelysning i enlighet med den presenterade modellen? Diskuteras sakfrågor eller blir själva modellen och dess relevans eller bristande relevans det huvudsakliga spörsmålet. Vilka synpunkter kommer att lämnas på modellen och betyder dessa synpunkter att en utveckling av modellen kan ske? Ur en mer teoretisk synvinkel är det intressant att kartlägga den process som det innebär att införa modellen och genomföra en första belysning. En annan forskningsuppgift är att dokumentera resonemangen och beskriva och analysera den språk- och begreppsutveckling som eventuellt kommer till stånd. Frågeställningen är på vilket sätt en effektivitetsbelysningsmodell påverkar ansvarigas syn på enhetens verksamhet, organisation och ekonomi. Utveckling och tillämpning av modellen blir i detta sammanhang en del av metodiken.

För närvarande pågår ett införande- och utvecklingsarbete i tre västsvenska kommuner och ett västsvenskt landsting. Just nu håller chefer och övrig personal i ett antal utvalda verksamheter (barnomsorg, äldreomsorg, individ- och familjeomsorg samt primärvård) på att tillsammans med en forskare ta fram mått på effektiviteten. Parallellt med dessa aktiviteter genomförs intervjuer i syfte att bland annat kartlägga aktörernas synsätt på uppföljning i allmänhet och effektivitetsmätning i synnerhet. Intervjuerna handlar således om att dokumentera det läge som råder innan modellen tillämpas. En fortsättning på det pågående effektivitetsbelysningsprojektet ligger inom ramen för satsningen på studier kring god ekonomi. Inom ramen för forskningsprogrammet ligger också att utvidga studien till att omfatta fler kommuner/landsting och fler typer av verksamheter. Ju fler studier som görs i initialskedet desto fler referenspunkter erhålls. En kunskapsutveckling kring hur effektivitet kan belysas kommer inte till stånd genom skrivbordskonstruktioner utan genom att gå ut och göra belysningar. Det är tid för handling och dags att söka nya kunskaper.

AVSNITT 4 Avslutning

Med utgångspunkt från funderingar kring innebörden av begreppet god ekonomi har fyra forskningsprojekt utvecklats och beskrivits. Ett av projekten handlar om att försöka åstadkomma en definition av god ekonomi i termer av vissa nivåer på och/eller förändringar av finansiella mått och nyckeltal. Projektet kan generera värdefull kunskap kring möjligheterna att dra säkra slutsatser från aggregerad redovisningsinformation. De övriga tre projekten handlar om att studera och utveckla metodik för styrning av ekonomi och verksamhet. Forskare

inom området kommunekonomi och organisation har att göra med organisationer där problematiska styrsituationer föreligger. Organisationerna har en fleridéologiskt sammansatt ledning. De är öppna för insyn utifrån, vilket kan medföra ett ständigt ifrågasättande av fattade beslut. Den verksamhet som planeras och genomförs är ytterst mångfacetterad. Organisationerna och verksamheten har expanderat snabbt och kraftigt och ansvarsmässiga oklarheter föreligger, bland annat som en följd av detta, mellan politiker och tjänstemän och mellan olika organisatoriska nivåer. Vidare föreligger uppenbara svårigheter att mäta resultatet av den bedrivna verksamheten på ett adekvat sätt. Listan över förklaringar till styrproblematiken kan göras längre, men det räcker med det som sagts för att slå fast att studier av metoder för styrning och utveckling av metoder för styrning är ytterst angelägna.

Med föreliggande forskningsprogram som bas kommer de enskilda projekten att preciseras. Meningen är att samtliga projekt skall starta under första halvåret 1991. För projekten "Finansiella karaktäristika i kriskommuner" och "Användning av konsoliderad redovisningsinformation" gäller att dessa bör under förutsättning att adekvat finansiering erhålls kunna slutföras under 1991. De båda övriga projekten är mer omfattande och kräver en längre tidsperiod.

REFERENSER

Amnå E., mfl, 1985

"Kommunal decentralisering - Utvärdering av försöken med kommundelsnämnder i Eskilstuna, Umeå och Örebro, Civildepartementet

Anthony R.N., 1978

"Financial Accounting in Nonbusiness Organizations - An Exploratory Study of Conceptual Issues", FASB Research report

Bohlin H., 1987

"Aktieägarna och årsredovisningen", Studentlitteratur

Boland R., 1979

"Control Causality and Information Systems Requirements, Accounting, Organizations and Society, Vol 4, No 4 sid 259-272

Brorström B., 1982

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

Brorström B., 1987

"Decentralisering i kommuner - Om lokal frihet och central styrning", Studentlitteratur

Brorström B., 1990

"Effektivitet - begrepp, synsätt och modell", KFi-rapport nr 4, Göteborg

Brorström B., Johansson S., 1990

"Pågående forskning - Modell för effektivitetsbelysning och tillvägagångssätt vid införande", KFi-artikel nr 1

Brunsson N., (red) 1986

"Politik och ekonomi - Om rationalitet som samhällsföreställning", Studentlitteratur

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", Studentlitteratur

Herzlinger R., Sherman H.D., 1980

"Advantages of Fund Accounting in Nonprofits", Harvard Business Review maj-juni, sid 94-105

Johansson S., 1990

"Uppföljning av Kf/Lf-86 - Kommunernas och landstingens budget-och redovisningsmodell", KFi-rapport nr 3

Jönsson S., 1989

"Kommunal organisation - Från programbudgetering till kommundelsnämnder", Studentlitteratur

Lucas H.C. Jr, 1975

"Why Information Systems Fail", Columbia University Press

MacIntosh N.B., 1985

"The Social Software of Accounting and Information Systems", Wiley

Olson O., 1983

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

Pettersson, O., 1989

"Makt i det öppna samhället", Carlssons

Rombach B.,

"Rationalisering eller prat - Kommunernas anpassning till en stagnerande ekonomi", Studentlitteratur

Solli R., 1988

"Decentralisering i kommuner - Om politik och administration på lokal nivå", Studentlitteratur

Solli R., 1990

"Ekonomi för dem som gör något", avhandlingsmanus

Stewart J., 1988

"Styrning och ledarskap i kommuner", Studentlitteratur

Von Wright G.H., 1978

"Humanismen som livshållning", R&S

