

**Björn Brorström**

**GOD EKONOMI**

**- OM BEDÖMNING AV KOMMUNERNAS OCH  
LANDSTINGENS EKONOMI**

**KFi-rapport**

**nr 21**



Syftet med KFi:s rapportserie är att sprida forskningsresultat från pågående och avslutade projekt. KFi-rapport nr 21 är författad inom ramen för forskningsprogrammet "God ekonomi". I rapporten förs resonemang kring innebörden av begreppet god ekonomi. Vad utmärker en kommun eller ett landsting som har god ekonomi? Ett försök att besvara denna fråga görs genom att betrakta kommunen/landstinget utifrån olika perspektiv. I rapporten behandlas också de olika perspektivens principiella påverkan på innehållet och utformningen av den finansiella redovisningen. Rapporten är författad av Björn Brorström, docent och institutchef inom 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"

9. Johansson I-L., Leijon S., Nilsson L., Westerlund B., 1991

"God kommunal organisation"

10. Jansson L., 1991

"Ekonomrollen i förändring. Ekonomistyrningsfunktionen i kommuner och landsting"

11. Brorström B., 1991  
"Ekonomi för beslutsfattare. Den finansiella analysens uppgift, innehåll och utformning"
12. Norén L., 1991  
"Mot behovsstyrning av kommunal förvaltning"
13. Bengtsson U. & Brorström B., 1992  
"Redovisning av förändring och motståndskraft - resonemang kring den finansiella redovisningens uppgift"
14. Brorström B. & Solli R., 1992  
"Ekonomi i en kommun - ett praktikfall om styrning och information"
15. Wise L.R., 1992  
"Transitions in Local Government Pay Administration"
16. Jönsson S. & Solli R., 1992  
"Stadsdelscheferna i Göteborg och reformen. Erfarenheter 1990-91"
17. Johansson I-L & Wikström E., 1992  
"Engagemanget - organisationens livsande? En studie av den enskilda människans engagemang i kommunal verksamhet"
18. Brorström B. & Edlund V., 1993  
"Ekonomistyrning i teori och praktik - ideal och effekter"
19. Leijon S., 1993  
"Att välja kommunens organisationsform - eller att verka i det komplicerade samspelet mellan omvärld, interna förutsättningar, verksamhetsambitioner och begränsade resurser"
20. Jensen C., 1993  
"Aktörers föreställningsramar om kommunal organisering stadd i förändring"
21. Brorström B., 1993  
"God ekonomi - om bedömning av kommunernas och landstingens ekonomi"

## **Innehållsförteckning** sid.

1. Inledning - syfte och uppläggnig	1
2. God ekonomi - verksamhetens inriktning och organisation	2
3. God ekonomi - en självständig redovisningsenhet	5
4. God ekonomi - en del av den gemensamma sektorn	10
5. Några avslutande kommentarer	11

Noter

Referenser



## 1. Inledning - syfte och uppläggning

I denna uppsats står begreppet god ekonomi i centrum. Uppsatsen och de förda resonemangen är föranledda av den diskussion som bedrivs rörande kommunernas och landstingens ekonomiska situation \*). En del hävdar därvid att situationen är mycket ansträngd och att kommunerna därför idag utgör betydande riskobjekt ur ett kreditgivningsperspektiv. Andra menar att sådana bedömningar och krisbilder är betydligt överdrivna. De baserar sig på förenklingar och okunskap kring hur kommunernas ekonomi och verksamhet ska bedömas.

Begreppet god ekonomi betraktas i uppsatsen utifrån tre olika perspektiv. Först ses kommunen ur ett organisationsteoretiskt perspektiv. Ett resonemang förs kring hur ekonomin kan bedömas om utgångspunkten för bedömningen är verksamhetens art och inriktning och den organisation som finns för att bedriva denna verksamhet. Vilka förutsättningar råder för en långsiktig överlevnad och hur verkar man för att uppnå långsiktig överlevnad är frågor som väcks och behandlas. I det därpå följande avsnittet ses kommunen som en självständig redovisningsenhet. Ett betraktelsesätt appliceras som innebär att kommunernas ekonomi diskuteras utifrån ett finansiellt perspektiv. Det tredje perspektivet är att kommunerna ses som en del av den gemensamma sektorn. Förhållandet till staten uppmärksammas och resonemang förs kring hur denna relation påverkar bedömningarna av ekonomin.

De olika betraktelsesätten har också konsekvenser för hur den finansiella redovisningen utformas och på vilka grunder den ställs samman. I uppsatsen förs därför också resonemang kring innebörden av god redovisningssed och hur tolkningar av denna påverkar bedömningarna. Uppsatsen avslutas med några avslutande kommentarer kring hur kommunernas ekonomi bör redovisas och bedömas.

---

\*) Fortsättningsvis används kommun för att beteckna såväl primärkommuner som landstingskommuner

## 2. God ekonomi - verksamhetens inriktning och organisation

För alla typer av organisationer gäller att de måste röna uppskattning i sin omvärld. De måste visa att de har förmåga att anpassa sig till de krav som omgivningen ställer. Organisationer av olika slag måste därför ständigt bry sig om sin framtid och visa upp förändringsförmåga 1). Visar man sig vara värdig kan man förvänta sig fortsatt stöd i omgivningen. Anpassningen till olika intressenters förväntningar handlar i hög grad om att producera varor och tjänster som röner uppskattning. Denna uppskattning kan då visa sig i att varorna och tjänsterna kan avsättas på en marknad och organisationen får vederbörlig ersättning. Täcker ersättningen den förbrukning som prestationerna gett upphov till innebär det möjlighet till fortsatt verksamhet. De utförda prestationerna kan också röna uppskattning på så sätt att finansiärer beviljar och ger fortsatt stöd och anslag till verksamheten. Ersättningarna till organisationen kommer då via en budget.

Uppskattningen i omvärlden handlar emellertid inte bara om att utföra uppskattade prestationer. I syfte att bevara eller vinna legitimitet måste organisationer leva upp till vedertagna uppfattningar om på vilket sätt organisationen ska utformas och styras. Det räcker inte med att klara de legala krav som ställs. Trycket mot organisationerna att anpassa sig till vedertagna uppfattningar leder till att dessa måste begagna sig av moderna strukturer. Flera forskare inom området institutionell organisationsteori talar om att moderna organisationer legitimerar sig genom att visa upp rationalistiska fasader 2). Bakom dessa fasader och strukturer finns en komplicerad verklighet som kanske inte alltid ser ut på det sättet som den beskrivs. Innebörden av att "visa upp" är således att det viktiga inte behöver vara hur det faktiskt förhåller sig. Det viktiga är istället att få omgivningen att tro att det ser ut på ett visst sätt. Legitimitet handlar inte bara om vad man faktiskt gör utan det handlar också om vilka beslut som fattas och hur man uttrycker sig inom organisationen. Legitimeringsbaserna är prat, beslut och handling och strävan är att avspegla de förväntningar som omgivningen ställer 3).

Resonemanget ovan är en bidragande förklaring till den rikliga förekomsten av reformer inom det organisatoriska området. Det förutsätts att man hänger med och tillämpar moderna lösningar. Resonemanget förklarar också varför olika kommuners lösningar liknar varandra i så hög grad. Alla behöver nämligen inte mena allvar utan en del tillämpar "den nya organisationen" endast på pratplanet. Något egentligt beslut behöver inte ha fattats och än mindre behöver organisationsformen ha mött verkligheten. Legitimitetsskapande förändringar och reformer berör inte enbart organisa-



tionsstrukturen. Det handlar också om reformering av redovisningsmodeller, redovisningsprinciper och styrprinciper. I en nyligen publicerad studie behandlas staden New Yorks beslut att anpassa redovisningen till generellt accepterade grundläggande redovisningsprinciper (GAAP). En rad olika förklaringar till denna anpassning redovisas men huvudmotivet förefaller vara att det syftade till att återupprätta stadens anseende efter de stora finansiella problemen i början av 80-talet och därigenom återfå legitimitet för stadens finansiella praxis. Ett förhållande som stödjer denna tes är att införandet av GAAP inte kom att innebära några faktiska förändringar 4)! En annan illustration är en studie av målstyrning. Här visas hur målstyrning lanseras och sprids på ett sätt som gör att utomstående lätt kan få uppfattningen att målstyrning är infört. I själva verket visar det sig vara en helt annan situation. En rad oklarheter föreligger och nyckelaktörer inom organisationen har helt olika uppfattningar om vad målstyrning egentligen innebär. Någon grund för en faktisk tillämpning av målstyrning föreligger således inte. Alltihop är bara prat 5).

Kommunerna är i hög grad finansierade av gemensamma medel och någon direkt koppling mellan utförda prestationer och ersättningar från medborgarna finns ju inte. Finansiering sker alltså med utgångspunkt från en allmän uppfattning om att den verksamhet som kommuner bedriver och det sätt på vilket den genomförs är viktig. För kommuner gäller att med olika åtgärder försöka bevara och förstärka legitimiteten. Olika hot utifrån som kan innebära en försvagning av legitimiteten möts med motdrag. Ett ifrågasättande av verksamhetens kvalitet möts med ett stort intresse för att införa och genomföra systematiska kvalitetsbedömningar. Ett ifrågasättande av den monopolistiska situationen möts av ett stort intresse för att konkurrensutsätta verksamheten och införa tydliga rågångar mellan dem som beställer och dem som utför. Ett ifrågasättande av en för stark byråkrati möts med organisatoriska förändringar som syftar till en ökad grad av decentralisering och införandet av resultatenheter djupt ner i verksamheten. För organisationen handlar dessa olika åtgärder om att visa förändringsbenägenhet och därigenom bevara eller kanske tom förstärka legitimiteten.

En slutsats av ovanstående resonemang är att en kommun som är framgångsrik i legitimeringssträvandena även fortsättningsvis kommer att erhålla resurser. Kommunen kan därför sägas ha en god ekonomi. Den långsiktiga överlevnaden garanteras av att kommunen utåt visar att man genomför verksamhet och organiserar verksamhet på ett sätt som överensstämmer med de värderingar som gäller. Dålig ekonomi har den organisation vars verksamhet inte längre uppskattas. Ett aktuellt exempel från kommunsektorn på det här fenomenet är konsumentverksamheten. I

en studie av konsumentverksamheten i tre kommuner illustreras att man lyckats mindre väl i marknadsföringen av sina insatser och då inte mot kunderna/brukarna utan mot beslutsfattarna som fördelar resurser 6). En konsekvens av denna bristfälliga interna marknadsföring eller legitimeringsprocess, som kan antas gälla för konsumentverksamheten inom många kommuner, är att verksamheten avvecklas när man tvingas till prioriteringar. Den klarar inte konkurrensen med annan verksamhet som av olika skäl åtnjuter högre legitimitet. I en situation där verksamheten inte längre erhåller några resurser kan man onekligen tala om att verksamheten har en dålig ekonomi!

Ur ett organisationsteoretiskt perspektiv kan alltså kommunens ekonomi bedömas utifrån förmågan att legitimera sig. Den normativa implikationen är att kommunen aktivt måste verka för skapa legitimitet. Enligt organisationsforskaren Butler måste en organisation klara att hantera två motstridiga krav. Det ena är att göra saker på ett effektivt sätt i meningen att producera mycket. Det andra är att kunna anpassa sig till omvärlden på ett ändamålsenligt sätt, dvs att klara att förändra inriktningen på den produktiva verksamheten 7). Ett sätt att klara av dessa båda krav är att låta olika organisatoriska enheter svara för olika saker. Man isolerar organisatoriska delar från varandra och låter den ena stå för anpassning och den andra för produktivitet 8). En organisationsform som erbjuder denna möjlighet är den så kallade beställar/utförar-organisationen. De senare ska producera verksamhet på ett effektivt sätt och de förra ska beställa och finansiera. Eftersom finansiären inte har något ansvar för att utföra får den rikligt med tid över till att utveckla retoriken avseende resursbehovet. På det principiella planet förefaller beställar/utförar-organisation vara förenlig med strävan efter en god ekonomi. Om organisationen är praktiskt genomförbar är en helt annan sak.

Att uppnå långsiktig överlevnad handlar således om att kunna övertyga omvärlden om organisationens förträfflighet. Redovisningen får med ett sådant synsätt en speciell uppgift nämligen att bidra till att förstärka den image som organisationen önskar ha. Den handling som utåt beskriver kommunen är årsredovisningen och denna kan alltså få till syfte att förmedla en viss bild av organisation och verksamhet. En sådan bild kan vara att visa upp kommunen som en väl fungerande kommun med god service, låg skatt och stabil ekonomi. En annan bild kan vara att uppvisa professionalitet inom olika områden och då också inom redovisningsområdet 9). Mycket kraft och resurser satsas på arbetet med årsredovisningen. Denna ska följa alla de krav och rekommendationer som gäller. Den faktiska användningen av årsredovisningen som ett beslutsunderlag

blir av underordnad betydelse jämfört med den symboliska betydelsen som den i alla avseende högklassiga årsredovisningen har.

### **3. God ekonomi - en självständig redovisningsenhet**

#### **Inledning - handlingskraft på kort och lång sikt**

Ett annat perspektiv på kommunen och ett annat sätt att resonera rörande begreppet god ekonomi är att betrakta kommunen som en självständig redovisningsenhet. Denna enhet interagerar med omvärlden och ansvarar fullt ut för fattade beslut och vidtagna åtgärder. Den självständiga redovisningsenheten har ett fullständigt och odelat finansiellt ansvar. Innebörden av god ekonomi i det här perspektivet är att upprätthålla ett oberoende av omvärlden i den meningen att fortsatt existens inte ska avgöras av aktörer utanför organisationen 10).

Ett finansiellt oberoende eller annorlunda uttryckt finansiell handlingskraft förutsätter såväl en gynnsam långsiktig utveckling som beredskap att kunna hantera problem i ett kortsiktigt perspektiv. Med det senare menas att kommunen har tillräcklig betalningsberedskap för att kunna möta uppkomna svårigheter. Betalningsberedskapen kan då bestå i tillgång på likvida medel eller säkra utfästelser om upplåning vid behov. Betalningsberedskapen kan också bestå i att kommunen förfogar över tillgångar som snabbt kan omvandlas till likviditet och användas för att möta utbetalningsströmmarna. En god ekonomi förutsätter att kommunen upprätthåller kontroll över betalningsströmmarna och undviker drastiska åtgärder.

I det kortsiktiga perspektivet handlar det således om att kontrollera inbetalningar och utbetalningar. I det långsiktiga perspektivet handlar det istället om kontroll av intäkternas och kostnadernas utveckling. Med intäkter förstås värdet av utförda prestationer och med kostnader förstås den resursförbrukning som de utförda prestationerna föranlett. En väsentlig principiell skillnad finns mellan den kortsiktiga och den långsiktiga bedömningen. Medan den förra handlar om faktiska betalningar och faktiska förhållanden handlar den senare om bedömningar. Det är ju frågan om att fastställa värden på prestationer och förbrukning. Den långsiktiga bedömningen aktualiserar värderingsproblematiken inom redovisningsområdet.

Underlaget för den långsiktiga bedömningen är enhetens resultaträkning och balansräkning och olika nyckeltal baserade på dessa båda räkningar. Ett centralt nyckeltal är därvid soliditet. Detta mått beskriver enhetens förmåga att göra rätt för sig i ett långsiktigt perspektiv. Måttets nivå är i sig ett uttryck för finansiell styrka men någon entydighet avseende vilken nivå som ska råda finns inte. En låg nivå på soliditeten kan vara ändamålsenlig om verksamheten bedrivs under stabila förhållanden. Det förhållandevis begränsade egna kapitalet ger då en god avkastning. Däremot kan en låg soliditet under instabila förhållanden utgöra ett stort hot. Vid en låg egenfinansiering är ju enheten i högre grad beroende av beslut och åtgärder vidtagna av aktörer i enhetens omvärld. Soliditetsnivån kan således sägas vara ett uttryck för vilken risk man utsätter sig för. Var gränsen går för ett för högt risktagande vet man dessvärre med säkerhet först i efterhand och då är det för sent.

Något precist uttalande om den finansiella situationen kan således inte göras utifrån soliditetsnivån även om en extremt hög eller låg nivå väcker funderingar. Vad man däremot kan göra och grunda bedömningar på är att följa utvecklingen av soliditeten över tiden. En fallande soliditet innebär då en finansiell försvagning och ett ökat risktagande medan en stigande soliditet innebär en förstärkning och ett minskat risktagande. Utifrån konstateranden rörande soliditetsutvecklingen fördjupas den finansiella analysen och förklaringar till utvecklingen söks. Detta sker genom att närmare granska resultatutvecklingen och tillgångsutvecklingen. I det förra ingår därvid att skilja mellan det verksamhetsmässiga resultatet och resultatet av placering och upplåning, dvs man skiljer ut finansnettots påverkan på det totala resultatet. Analysen av verksamhetens ekonomiska resultat innefattar i nästa steg en analys av utvecklingen av intäkter och kostnader 11).

Som tidigare nämndes aktualiseras vid den långsiktiga bedömningen värderingsproblematiken. En bedömning av en redovisningsenhets ekonomi måste förutsätta att räkningarna är upprättade i enlighet med god redovisningssed. Begreppet god redovisningssed refererar därvid till den praxis som gäller hos en representativ kvalitativ krets av bokföringsskyldiga. Begreppet används i den nya kommunallagen. Observera att formuleringen är god redovisningssed. Det finns således enligt lagstiftaren inte någon särskild kommunal redovisningssed utan kommunerna har att även ta hänsyn till och följa den utveckling som sker inom andra sektorer.

## God redovisningssed

Resonemang kring vad som är innebörden av god redovisningssed baseras på en grundläggande referensram. Denna referensram består av ett antal principer för god redovisningssed. Under årens lopp har ett flertal teoretiker formulerat olika uppsättningar av grundläggande redovisningsprinciper 12). Flera av dessa har nog gjort det med förhoppningen att just deras principuppsättning ska bli den allmänt giltiga. Någon sådan principuppsättning finns emellertid inte idag. Däremot har de olika uppsättningarna många gemensamma drag och bildar därigenom en principiell kärna i innebörden av god redovisningssed. Principerna konstituerar innebörden av god redovisningssed i en allmän mening. Några betydelsefulla principer som äger stor allmängiltighet beskrivs nedan 13).

**Avgränsning av redovisningsenheten.** För att kunna upprätta en finansiell redovisning fordras en avgränsning av redovisningsenhetens omfattning i rummet. Ekonomiska enheter som kommunen har ett väsentligt inflytande över ska ingå i den totala finansiella redovisningen. Man talar om att en konsolidering ska ske och att en koncernredovisning ska upprättas.

**Principen om pågående verksamhet.** Denna princip är ett ställningstagande till enhetens varaktighet i tiden. Innebörden är att verksamheten antas komma att fortsätta att bedrivas om inte i all oändlighet så i alla fall så långt som det är möjligt att överblicka. Principen har betydelse för vilken roll balansräkningen tilldelas. Eftersom verksamheten antas fortsätta är det viktiga att spegla utvecklingen över tiden och balansräkningen tilldelas därför ett resultatutredningssyfte. Balansräkningen har således inte något egentligt självständigt syfte utan är underordnad strävan efter en rättvisande resultatredovisning.

**Objektivitetsprincipen.** De värden som används i redovisningen ska vara objektiva. För anskaffningar tillämpas de historiska värdena och för ersättningar gäller att dessa ska vara inom räckhåll. Formuleringen inom räckhåll innebär att ett utfört arbete kan intäktsredovisas om det bevisligen är utfört även om någon faktura ännu inte sammanställts och översänts.

**Försiktighetsprincipen.** Värderingar av tillgångar och skulder ska alltid ske försiktigt. Principen är inte logisk eftersom den innebär en olikartad behandling av tillgångar respektive skulder. Det handlar nämligen om att undvika en övervärdering av tillgångarna och en undervärdering av skulderna. Försiktighetsprincipen innebär också att det under normala omständigheter sannolikt föreligger en dold konsolidering. Därav följer att

principen även benämns konsolideringsprincipen.

**Matchningsprincipen.** En värderingsprincip som principiellt sett skiljer sig från försiktighetsprincipen är matchningsprincipen. Här handlar det om att på ett logiskt sätt identifiera sambandet mellan intäkter och kostnader. Intäkter och kostnader som hör ihop ska redovisas under samma redovisningsperiod. Matchningen sker oftast genom att resurser som anskaffats men inte förbrukats under perioden förs mot balansräkningen och redovisas som tillgångar. Vid värdering av tillgångar och skulder ger i de flesta fall de båda principerna samma resultat även om de i grunden är olika. En skuldredovisning av tex pensionsutfästelser och inarbetade semesterlöner är ju i överensstämmelse med försiktighetsprincipen och det följer också logiken om matchning. Skulden och kostnaderna tas upp i samma års bokslut som redovisningen sker av värdet på de genomförda prestationer som orsakat årets förbrukning. Skillnaden mellan försiktighetsprincipen och matchningsprincipen gör sig bland annat gällande vid värderingen av immateriella utgifter. För anhängare av försiktighetsprincipen är det främmande att ta upp tex en utbildningssatsning som en tillgång i balansräkningen medan det för "matcharna" är naturligt att göra så eftersom utbildningssatsningens effekter, dvs intäkterna inte kommer omedelbart utan med en viss fördröjning utspritt över flera år. De redovisade resultaten under de räkenskapsår som berörs påverkas av vilken princip som tillämpas.

**Principen om öppenhet.** Denna princip är en generalklausul inom redovisningsområdet. En ständig strävan efter att åstadkomma en så öppen redovisning som möjligt ska finnas. Tillämpade principer ska beskrivas och en kontinuerlig utveckling ska ske av använda modeller. Vidare gäller att väsentlig tilläggsinformation ska lämnas i noter eller i förvaltningsberättelsen.

### **Principernas konsekvenser**

Innebörden av det ovan sagda är bland annat att ett koncernperspektiv ska gälla i redovisningen. Detta är följderna av kravet på en rättvisande avgränsning av redovisningsenheten. Vidare gäller att resultatutredning är huvudsyftet eftersom verksamheten kan förväntas fortsätta att bedrivas. Balansräkningens poster ska således värderas på ett konsekvent sätt över tiden. Avsteg från en tillämpning av historiska anskaffningsvärden som grund för värdering sker i princip enbart när en mer försiktig värdering är

nödvändig för att undvika att poster i resultatutredningsbalansen är övervärderade. Sådana avsteg ska öppet redovisas och effekterna av dem tydligt anges.

Redovisningsprinciperna skapar ett normverk som styr innehållet i redovisningsrapporterna. Analyser av den finansiella ställningen och utvecklingen baseras på antagandet att dessa principer har följts. De mätprinciper som tillämpas idag leder till att en återhållsam bild av kommunernas ekonomi redovisas. Text gäller att en skuldredovisning av semesterlöner och pensionsåtaganden ska ske i enlighet med såväl försiktighetsprincipen som matchningsprincipen. Vidare innebär de etablerade principerna att värdering av tillgångar ska ske försiktigt. Uppskrivningar av tillgångarnas värde är därför i princip inte möjliga. En tillämpning av god redovisningssed innebär således att den finansiella redovisningen ger en försiktig och restriktiv beskrivning av utvecklingen och situationen. Redovisningen anger en miniminivå för det finansiella läget.

### **Bedömning i ett långsiktigt perspektiv**

Det finns anledning att nu återkomma till och fullfölja resonemangen kring vad god ekonomi är i ett långsiktigt perspektiv när kommunen betraktas som en självständig redovisningsenhet. Ett sätt att uttrycka detta är att god ekonomi innebär att ha en långsiktig utveckling som gör att soliditeten bevaras. Detta är utgångspunkten. Därefter måste hänsyn tas till den nivå som gäller för soliditeten. En låg soliditetsnivå är betydligt enklare att bevara än en hög soliditetsnivå. Kraven på förändring av eget kapital blir självfallet lägre i det första fallet. Vidare måste en bedömning ske av tillgångsutvecklingen. Befinner sig kommunen i en utvecklingsfas med stora investeringar är det rimligt att acceptera en viss försvagning av soliditeten medan det motsatta gäller om investeringsnivån är låg. Vid en sådan situation borde en viss förstärkning ske. Med tillämpning av god redovisningssed och med ovanstående kriterium på god ekonomi gäller att vissa kommuner idag inte kan anses ha en god ekonomi. Soliditeten faller, investeringsvolymen är låg, betydande obalanser finns mellan intäkternas och kostnadernas utveckling, räntebördan ökar och den finansiella risken tilltar. Det finansiella oberoendet är hotat i den meningen att problemet kanske inte kan hanteras om inte yttre förändringar som gynnar kommunen sker. Dessa yttre förändringar kan vara lägre ränta, samhällsekonomisk tillväxt och därigenom förbättrat skatteunderlag och/eller ökade intäkter

från staten till följd av ändrade bidragsregler.

#### **4. God ekonomi - en del av den gemensamma sektorn**

En försvagning har skett av kommunernas ekonomi när dessa betraktas som självständiga redovisningsenheter. Orsaken till försvagningen är framförallt förändrade förutsättningar vad gäller intäkterna. Med stor konsekvens och systematik har staten under senare åren lagt en allt större finansiell börda på kommunerna. Transfereringarna från stat till kommun har successivt minskats och dessutom har riksdagen fattat beslut om ett kommunalt skattestopp. Staten har nu också genom generaliseringen av statsbidragen skapat ett bidragssystem som är idealiskt för att åstadkomma ett fortsatt ökat tryck på kommunsektorn. Regeringen behöver inte ta ställning till var förändringar ska ske inom kommunsektorn. Detta innebär att risken för en ny "Feldt-historia" minimerats (14). Ansvar för detta finns ju nu på kommunnivå. Samtidigt når man också den fördelen att regerings- och riksdagspolitiker kan driva sina frågor genom att hävda behovet av speciallagstiftning för att verksamheten inte ska bedrivas med för låg kvalitet. Med utgångspunkt från ovanstående är frågan om kommunerna verkligen ska uppfattas som självständiga redovisningsenheter.

Kommunerna genomför på uppdrag av Sveriges riksdag allmännyttig verksamhet. Den kommunala verksamheten kan sägas utföras på delegation från riksdagen och uppdraget är att på ett effektivt sätt svara för att gemensamma välfärds mål uppnås. Verksamheten finansieras huvudsakligen genom uttag av skatt. En reglering av verksamheten sker i kommunallag och olika speciallagar. Det råder således ett mycket starkt beroendeförhållande mellan staten och kommunerna. Kommunerna åläggs uppgifter och staten reglerar finansieringen av dessa uppgifter. Visserligen äger enligt principen om den kommunala självstyrelsen kommunerna rätt att uttaxera sina invånare men i praktiken har det ju visat sig att riksdagen enkelt kan ändra på denna ordning. Det rådande kommunala skattestoppet är självfallet ett väsentligt ingrepp i den kommunala självstyrelsen och en illustration av kommunernas starka beroende av riksdagens beslut. En tolkning av detta starka beroende är att det till syvende og sidst blir frågan om den samlade offentliga sektorns ekonomi. Riksdagen har ett totalansvar för den gemensamma sektorn och kommunernas ekonomiska problem är inte större än problemet för hela den gemensamma sektorn. Huruvida kommunerna har en god ekonomi blir vid denna tolkning en fråga om dels



statens finanser, dels vilken legitimitet den offentliga sektorn har generellt och den kommunala sektorn speciellt. Det för oss alltså tillbaka till det första betraktelsesättet i denna uppsats där kommunen betraktades ur ett organisationsperspektiv. Sammanfattningsvis kan man då säga att huruvida kommunerna har en god ekonomi eller inte är alltså en fråga om legitimitet, om statens syn på kommunerna och om statens finanser.

När en organisation är starkt beroende av en annan organisations bedömningar är det rimligt att anta att den förra strävar efter att uppvisa en bild som innebär fördelaktiga bedömningar. Denna strävan förstärks om det dessutom är på det sättet att den beroende organisationen känner sig starkt missgynnad av de beslut och åtgärder som vidtagits. Med utgångspunkt från perspektivet att en stark koppling råder kan således redovisningen komma att inspireras av taktiska inslag. Om en utvecklad praxis rörande god redovisningssed inte finns kan det ligga nära till hands att begagna redovisningen för att uppnå vissa syften. För den enskilda kommunen och kanske för sektorn totalt sett kan en sådan redovisning leda till kortsiktigt goda effekter. Problemet är emellertid att om taktiska inslag "accepteras" så kommer på sikt redovisningen att förlora i betydelse. Det blir inte längre möjligt att bedöma vad den finansiella redovisningen representerar och därigenom blir redovisningen meningslös. Några goda långsiktiga effekter och handlingar uppstår inte 15).

## 5. Några avslutande kommentarer

Bedömningen av kommunernas ekonomi påverkas således av vilket betraktelsesätt som anläggs och hur redovisningen sker. Betraktas kommunerna som självständiga redovisningsenheter är situationen besvärande för många. Försämringar har skett alldeles oavsett vilka finansiella mått som används vid bedömningen. Betraktas kommunen ur ett organisationsteoretiskt perspektiv eller som en del av den gemensamma sektorn kan bedömningen av kommunen utfalla på ett annorlunda sätt. Bedömningen påverkas då av hur framgångsrikt kommunen kan förväntas hävda sina intressen och hur de som bedömer kommunen uppfattar situationen.

Olika perspektiv och tolkningar leder till olika bedömningar och en förståelse för att så är fallet är självfallet av central betydelse. Olika

tolkningar kan således göras men principerna för utformningen av beslutsunderlaget i finansiella frågor, den finansiella redovisningen, får inte påverkas av vilken typ av bedömning som görs. Innehållet och utformningen av den finansiella redovisningen måste följa gällande principer och normer och en fortsatt utveckling av den kommunala redovisningen måste ske i enlighet med dessa principer och normer. En tydlighet och säkerhet kring vad redovisningen representerar är grunden för att långsiktigt positiva effekter av den finansiella redovisningen och en tillämpning av god redovisningssed ska uppstå. För att uppnå goda effekter är det också viktigt att en kunskapsutveckling sker avseende innebörden av den kommunala redovisningen. Ett av problemen är idag att bedömare inte har tillräckliga kunskaper om rådande ekonomiska och redovisningsmässiga förhållanden och därför uttalar sig mer eller mindre ovederhäftigt. En högre kvalitet på resonemangen och debatten kring kommunernas ekonomi och en ständig strävan efter att motverka förenklade och felaktiga bedömningar är nödvändigt. Det är också väsentligt att vid den finansiella analysen ta hänsyn till den särart som kommunerna ändå har. Kommunerna bedriver allmännyttig verksamhet som finansieras genom utdebitering av medborgarna vilket självklart är en relevant omständighet när kommunerna bedöms.

## Noter

- 1) Se Meyer & Scott (1983) och Brunsson (1989)
- 2) Se Meyer & Rowan (1977), Meyer & Scott (1983) och Brunsson (1989)
- 3) Jfr Brunsson (1986) och Czarniawska-Joerges (1990)
- 4) Carpenter & Feroz (1992)
- 5) Studien av målstyrning genomfördes av Rombach (1991). Andra illustrationer av fenomenet är Sköldberg (1991), Czarniawska-Joerges (1987) och Brorström & Johansson (1992)
- 6) Öberg (1992)
- 7) Butler (1991)
- 8) I ett flertal studier har svårigheterna för produktionsorienterade och handlingsorienterade organisationer att anpassa sig till omvärlden belysts. Brunsson (1985). En studie som utvecklar resonemangen och förklarar fenomenet är Janis (1972)
- 9) Resonemangen kring årsredovisningens roll finns i bland annat Anthony (1978), Hopwood (1984), Ijiri (1975) samt Jönsson (1985)
- 10) Resonemangen är inspirerade av Donaldson (1971) och Donaldson & Lorsch (1983)
- 11) I Brorström (1991) och Bengtsson & Brorström (1992) presenteras en analysmodell som utgår från soliditet
- 12) Se tex Moonitz (1961), Mattessich (1964) och Ijiri (1975)
- 13) Resonemang kring grundläggande redovisningsprinciper återfinns i en idéskrift från Svenska kommunförbundets och Landstingsförbundets gemensamma referensgrupp (Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet 1990). Vidare har referensgruppen givit ut en skrift där referensgruppens utgångspunkter för finansiell redovisning i kommuner och landsting beskrivs. Titeln på denna skrift är "God redovisningssed" (Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet 1992).

14) En smärre minskning av de specialdestinerade statsbidragen till skolan visade sig vara omöjlig att genomföra. Opinionen blev för stark och den person som kopplades till besparingskravet Kjell-Olof Feldt fick "ge sig". Historien finns bland annat beskriven i Feldts memoarer (Feldt 1991).

15) I en nyutkommen bok om användning av redovisningsmått diskuteras ingående förhållandet mellan mätprinciper och måttens effekter (Johansson & Östman 1992)

## Referenser

Anthony R.N., 1978

"Financial Accounting in Nonbusiness Organizations - An Exploratory Study of Conceptual Issues". FASB Research Report

Bengtsson U. & Brorström B., 1992

"Redovisning av förändring och motståndskraft - resonemang kring den finansiella redovisningens uppgift". Göteborg, KFi-rapport nr 13

Brorström B., 1991

"Ekonomi för beslutsfattare. Den finansiella analysens uppgift, innehåll och utformning". Göteborg, KFi-rapport nr 11

Brorström B. & Johansson S., 1992

"Från regler och konton mot värderingar och ansvarsenheter - En bok om decentraliseringens bryderier och förändrade styrformer i kommuner och landsting". Lund: Studentlitteratur

Brunsson N., 1985

"The Irrational Organization". London: Wiley

Brunsson N., (red) 1986

"Politik och ekonomi. En kritik av rationalitet som samhällsföreställning". Lund: Studentlitteratur

Brunsson N., 1989

"The Organization of Hypocrisy: Talk, Decisions and Actions in Organizations". Chichester: Wiley

Butler R., 1991

"Designing Organizations. A Decision-Making Perspective". London: Routledge

Carpenter V.L. & Feroz E. H., 1992

"GAAP as a symbol of legitimacy: New York State's decision to adopt generally accepted accounting principles" ur Accounting, Organizations and Society nr 7 1992 sid 613-643

Czarniawska-Joerges B., 1987

"Reformer och ideologier". Lund: Studentlitteratur

Czarniawska-Joerges B., 1990

"Kommunerna i sagolandet" ur Brunsson N. & Olsen J.P. "Makten att reformera" sid 216-231, Stockholm: Carlssons

- Donaldsson G., 1971  
"Strategy for Financial Mobility". Homewood, Illinois
- Donaldsson G. & Lorsch J.W., 1983  
"Decision Making at the Top. The Shaping of Strategic Direction". New York: Basic Books
- Feldt K-O., 1991  
"Alla dessa dagar - I regeringen 1982-1990". Stockholm: Norstedts
- Hopwood A.G., 1984  
"Accounting and the Pursuit for Efficiency" ur Hopwood A. & Tomkins C., "Issues in Public Sector Accounting". sid 167-187
- Ijiri Y., 1975  
"Theory of Accounting Measurement". AAA (American Accounting Research 10)
- Janis I.L., 1972  
"Victims of Groupthink". Boston: Houghton Mifflin
- Johansson S-E. & Östman L., 1992  
"Lönsamhetskrav - redovisningsmått - styrning. En helhetsansats för extern och intern användning av redovisningsmått". Lund: Studentlitteratur.
- Jönsson S., 1985  
"Eliten och normerna. Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis". Lund: Doxa
- Mattessich R., 1964  
"Accounting and Analytical Methods". New York: Irwin
- Meyer J.W., & Rowan B., 1977  
"Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony". American Journal of Sociology, 83: 340-63.
- Meyer J.W. & Scott W.R., 1983, 1992  
"Organizational Environments: Ritual and Rationality." California: Sage Publications
- Moonitz M., 1961  
"The Basic Postulates of Accounting". AICPA, New York
- Rombach B., 1991  
"Det går inte att styra med mål!". Lund: Studentlitteratur

Sköldberg K., 1991

"Reformer på en vridscen. Organisationsförändringar i kommuner och landsting". Lund: Studentlitteratur

Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, 1990

"Redovisning - en idéskrift kring externredovisning, finansiell analys och ekonomistyrning" (Referensgruppen i redovisning: övriga skrifter). Stockholm

Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, 1992

"God redovisningssed - referensgruppens utgångspunkter för finansiell redovisning i kommuner och landsting". (Referensgruppen i redovisning: Övriga skrifter). Stockholm

Öberg M., 1992

"Kommunens konsumentkontor - Verksamhet och effektivitet." Göteborg: KFi: U-serien nr 2