

På rätt väg!

**Mål för god ekonomisk
hushållning i kommuner
och landsting**

Björn Brorström
Pierre Donatella
Hans Petersson

KFi-rapport nr 99

ISBN 978-91-977502-6-4

© KFi tillsammans med författarna

2009

KFi – Kommunforskning i Västsverige
Pilgatan 19A
411 22 Göteborg

tfn 031-786 59 00
fax 031-786 59 09

E-post kfi@kfi.se
www.kfi.se

FÖRORD

Under 2004 reviderades kommunallagens ekonomikapitel och lagen om kommunal redovisning. Revideringen avsåg bland annat innebörden av och kraven på budgetering och redovisning av god ekonomisk hushållning. Av förarbetena framgår att det inte ansågs vara varken möjligt eller meningsfullt att definiera kravet på god ekonomisk hushållning och därigenom skapa ett enhetligt krav riktat till kommuner och landsting. Alternativet blev därför att komplettera lagstiftningen med ett krav på att mål skall upprättas och relateras till god ekonomisk hushållning.

Under sommaren 2008 gav Finansdepartementet i uppdrag åt KFi att genomföra en studie av lagförändringarnas påverkan på praxis. Studien genomfördes senhösten 2008 och består av en genomgång av 2007 års årsredovisningar för ett urval av kommuner samt en enkätundersökning där ekonomicheferna ger sin syn på saken. Eftersom konjunkturläget förändrats sedan enkätundersökningen genomfördes kan redovisade uppfattningar ha förändrats. Synen på balanskravet är exempelvis en sådan fråga. I rapporten framgår att balanskravet numera efterlevs i stor utsträckning men att respekten för kravet varierat över tid. Det allt sämre konjunkturläget kommer att skapa en ekonomisk obalans i ett antal kommuner och den stora frågan är om den allt bättre efterlevnaden och respekten för balanskravet med anledning av det kommer att brytas. I så fall råder ett starkt samband mellan konjunkturen och respekten för ekonomiska krav.

Den genomförda studien innebär att det är tredje gången sedan lagförändringen trädde i kraft som forskare vid KFi kartlagt förekomsten och utformningen av mål som är relaterade till god ekonomisk hushållning. Uthållighet när det gäller longitudinella studier brukar belönas och då i form av att mönster och trender identifieras. Så är det till viss del även i det här fallet. Den genomförda studien visar precis som de tidigare genomförda studierna att ekonomicheferna är av uppfattningen att det i stor utsträckning finns mål som är relatera-

de till god ekonomisk hushållning. För det finansiella perspektivet är det 99 procent som gör den bedömningen och för verksamhetsperspektivet är det 77 procent. Denna bedömning skall emellertid ställas mot den genomförda kartläggningen av årsredovisningar där bedömningen blir väsentligt annorlunda. Likväl som diskrepansen är svårtolkad är det en omständighet värd att uppmärksamma. Beror det på att ekonomicheferna varit alltför positiva i sin bedömning eller handlar det om att vi har tillämpat för stränga kvalifikationskrav när årsredovisningarna granskats?

Situationen innebär att det idag finns mål som är relaterade till god ekonomisk hushållning i ett antal kommuner. En närmare bestämning av i vilken utsträckning sådana mål förekommer beror på vilken bedömning som väljs. Studien visar också att arbetet med att upprätta mål anses vara en viktig fråga och att det handlar om en kontinuerlig utveckling och förbättring. Så i det avseendet har lagstiftningen haft betydelse och påverkat praxis. Men samtidigt är det viktigt att vara observant på förekommande brister. Att en styrmodell tillämpas är ju inte detsamma som att den är effektiv och ändamålsenlig.

Göteborg 28 april

Björn Brorström, Pierre Donatella och Hans Petersson

| | |
|---|-----------|
| 1. UTGÅNGSPUNKTER, SYFTE OCH DISPOSITION | 1 |
| 2. TVÅ RELEVANTA STUDIER | 2 |
| 3. EKONOMICHEFERNAS BILD AV SITUATIONEN | 4 |
| Mål och riktlinjer | 4 |
| Redovisningsenheter och god ekonomisk hushållning | 5 |
| Uppföljning av mål | 6 |
| Negativa resultat, synnerliga skäl och åtgärdsplaner | 7 |
| Underbalanserad budget | 9 |
| 4. MÅL I ÅRSREDOVISNINGEN | 10 |
| Finansiella mål i årsredovisningen | 10 |
| Verksamhetsmål i årsredovisningen | 11 |
| Vilka redovisningsenheter omfattas av målen? | 12 |
| Revisorernas kommentarer | 13 |
| 5. REFLEKTIONER MED BETYDELSE FÖR UTVECKLING AV STYRNING OCH REDOVISNING | 14 |
| REFERENSER | 16 |

1. UTGÅNGSPUNKTER, SYFTE OCH DISPOSITION

En revidering av ekonomikapitlet i kommunalagen och av lagen om kommunal redovisning skedde 2004. Revideringen avsåg innebörden av och kraven på budgetering och redovisning av god ekonomisk hushållning och ekonomi i balans. Till grund för förändringarna i lagarna låg propositionen God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting (Prop. 2003/04: 105). Propositionen baserades på Ekonomiförvaltningsutredningens betänkande med samma namn (SOU 2001:76) och remissvar och kommentarer som denna utredning föranlett. Av förarbetena till förändringarna i lagstiftningen framgår att det inte ansågs vara möjligt och inte heller meningsfullt att definiera innebörden av kravet på god ekonomisk hushållning och därigenom skapa ett enhetligt krav riktat mot kommuner och landsting. Istället valde lagstiftaren att komplettera gällande lagstiftning med ett krav på att mål ska upprättas. Målen ska behandla finanserna och verksamheten och de ska relateras till god ekonomisk hushållning. Lagstiftaren förefaller ha varit väl medveten om svårigheterna att formulera uppföljningsbara mål för verksamheten och kravformuleringen i lagtexten avseende mål och riktlinjer för verksamheten är vagare än kravet på de finansiella målen. Förändringen av lagstiftningen innebär att krav numera också ställs på att antagna mål ska behandlas och utvärderas i årsredovisningens förvaltningsberättelse. Vidare föreskrivs att revisorerna ska bedöma om resultaten i delårsrapporten och årsbokslutet är förenliga med de mål som fullmäktige beslutat om.

Förändringen av kravet på ekonomi i balans innebar att tiden för att återställa ett uppkommet underskott förlängdes med ett år och numera är tre år. Lagstiftningen ger nu också möjlighet att anta en underbalanserad budget om det finns synnerliga skäl till det. I förarbetena återfinns vägledande resonemang kring vad som kan vara synnerliga skäl. Bland annat gäller att kommuner och landsting med en mycket god finansiell utveckling och stark ställning ska kunna budgetera underskott och ta i anspråk eget kapital eftersom det inte är något självändamål att förvalta en stor förmögenhet. Även större omstruktureringsåtgärder i syfte att uppnå god ekonomisk hushållning är skäl till att budgetera ett underskott. De framhålls i förarbetena tydligt att möjlig-

heten att underbalansera budgeten bör ske med stor restriktivitet och endast under enskilda år. Därtill har en precisering och ett förtydligande skett av kravet på att en åtgärdsplan ska antas om ett underskott uppstår. Ytterligare en förändring, men som inte är förenad med något av kraven ovan, är att delårsbokslutet ska behandlas i fullmäktige.

De genomförda förändringarna innebär nya krav och förutsättningar för styrning och redovisning av ekonomi och verksamhet och det är angeläget att följa hur praxis utvecklas. Syftet med föreliggande studie och rapport är att kartlägga och klarlägga de ovan beskrivna lagförändringarnas påverkan på praxis. Data har insamlats på ett flertal sätt. En dokumentstudie har genomförts och 70 kommunala årsredovisningar och fem landstings årsredovisningar har studerats med fokus på att kartlägga förekomsten av mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Därtill har revisionsberättelsen, i de fall en sådan finns i årsredovisningen, granskats. En enkätstudie har genomförts med frågor avseende ekonomichefernas syn på de lagförändringar som genomfördes 2004 och på vilket sätt de nya kraven efterlevs. Som ett komplement till enkätstudien har tolv telefonintervjuer genomförts med avsikten att skapa ytterligare kunskaper rörande ett antal av frågorna i enkäten.

I det följande avsnittet redovisas kortfattat resultat från tidigare studier som behandlat förekomsten och beskrivningar av god ekonomisk hushållning, innebörden av god ekonomisk hushållning och frekvensen av mål för ekonomi och verksamhet i kommunala budgetar. Därefter följer en redovisning av resultatet av enkätstudien och de kompletterande telefonintervjuerna. En redovisning av dokumentstudien lämnas i avsnittet därefter. Rapporten avslutas med några centrala reflektioner baserade på de framkomna resultaten. Dessa reflektioner är särskilt viktiga utgångspunkter för den fortsatta utvecklingen av styrning och redovisning av kommunal ekonomi.

2. TVÅ RELEVANTA STUDIER

Två tidigare studier är av särskild betydelse för den uppföljning av kommunernas och landstingens utvecklingsarbete med mål och riktlinjer i årsredovisningen som nu genomförts och avrapporteras i föreliggande rapport. Resultatet av dessa studier är nödvändig information för att kunna tolka de resultat som framkommit.

Brorström och Petersson (2006) granskade och rapporterade om 2006 års budgetdokument. Lagförändringen gällde som tidigare nämnts från och med december 2004 och det var i 2006 års budgetdokument som bestämmelserna i praktiken tillämpades för första gången. Granskningen omfattade budgetdokumenten från 65 kommuner och fem landsting och visade att ett utvecklingsarbete hade påbörjats, men att mycket fanns kvar att göra för att kunna säga att lagen tillämpas. Av de granskade budgetdokumenten återfanns finansiella och verksamhetsmässiga mål i nästan samtliga dokument, men det var endast i ett fåtal som målen var kopplade till god ekonomisk hushållning. Av de finansiella målen i budgetdokumentet var det 40 procent som var kopplade till god ekonomisk hushållning och för de verksamhetsmässiga målen var det 15 procent. En klar dominans och överrepresentation för det finansiella perspektivet, vilket författarna inte uppfattade som förvånande med tanke på att god ekonomisk hushållning tidigare betraktats och i praxis definierats utifrån ett strikt finansiellt perspektiv. Bland dem som upprättat mål som var kopplade till god ekonomisk hushållning noterades ett antal brister, bland annat framfördes att djuplodande analyser och förklarande resonemang saknades. Samtidigt fanns det också tydliga brister när det gällde kopplingen mellan god ekonomisk hushållning och antagna mål, men även när det gällde koppling mellan de finansiella och verksamhetsmässiga perspektiven. Författarna konstaterade avslutningsvis att ett utvecklingsarbete med sikte mot etablering av en ny praxis – där arbetet med mål är i fokus – påbörjats.

Den andra studien genomfördes av Donatella, Petersson och Brorström (2007) och avsåg en granskning av 2007 års budgetdokument. Totalt granskades budgetdokumenten för 72 kommuner och fem landsting. Återigen visade kartläggningen att nästintill alla kommuner redovisade såväl verksamhetsmässiga som finansiella mål i budgetdokumenten, men att det var långt ifrån alla som kopplat antagna

mål till innebörden av god ekonomisk hushållning. I nästan hälften av de granskade kommunerna och landstingen återfanns finansiella mål som var relaterade till god ekonomisk hushållning och för verksamhetsperspektivet gällde att sådana mål återfanns i cirka en tredjedel av kommunerna och landstingen. Mer övergripande konstaterades att cirka 60 procent av kommunerna på olika sätt arbetade med mål som var kopplade till god ekonomisk hushållning. Av dessa var det endast var femte kommun och landsting som fullt ut bedömdes följa lagstiftarens intentioner och både redovisade verksamhetsmässiga och finansiella mål som var kopplade till god ekonomisk hushållning. För de kvarvarande kommunerna och landstingen – det vill säga 40 procent – gällde att det inte fanns någon koppling mellan antagna mål och god ekonomisk hushållning.

Resultaten från den andra kartläggningen visade således att en förbättring skett jämfört med den första studien, det vill säga att allt fler upprättar mål relaterade till god ekonomisk hushållning. Samtidigt ska det givetvis uppmärksammas att det rör sig om en långsam utvecklingstakt mellan 2006 och 2007. Brister noterades återigen rörande avsaknaden av förklaringar och djuplodande resonemang kring antagna mål. Det var svårt att förstå hur och varför antagna mål var kopplade till god ekonomisk hushållning och i många av de fall där det bedömdes finnas mål kopplade till god ekonomisk hushållning rörde det sig om en välvillig tolkning från utvärderarnas sida. Samtidigt noterades också brister när det gällde kopplingen mellan övergripande och nämndvisa mål samt kopplingen mellan finansiella och verksamhetsmässiga mål.

Vid sidan av kartläggningen genomfördes också en kompletterande enkätundersökning som riktades till ekonomicheferna i de 72 kommunerna där budgetdokumentet granskats. Det visade sig att nästan alla (94 procent) ekonomichefer var av uppfattningen att finansiella mål med koppling till god ekonomisk hushållning hade upprättats. När det gäller verksamhetsmässiga mål kopplade till god ekonomisk hushållning ansåg drygt hälften (56 procent) av ekonomicheferna att sådana mål upprättats. Det vi ser är alltså en betydande diskrepans mellan författarnas bedömning och ekonomichefernas bedömning. Här fördes flera förklaringar av varierande karaktär fram. En möjlighet ansågs vara att kvalifikationskraven vid

den genomförda kartläggningen varit allt för stränga. En annan förklaring som fördes fram var att det fanns mål i budgetdokumentet men att de förbisetts och då som en konsekvens av undermålig redovisning. En tredje tänkbar förklaring var att det snarare handlade om förhoppningar bland ekonomicheferna än faktiskt tillstånd, *bör* snarare än *är* som det uttrycktes i rapporten. Oavsett vilken av dessa förklaringar som är mest relevant är diskrepansen ett problem. Kan en utomstående granskare med kunskaper och erfarenheter från området inte utläsa vilka mål som är relaterade till god ekonomisk hushållning är det givetvis inte tillfredställande, och är det någon av de andra förklaringarna som är mest relevant återstår en del arbete fortfarande. Sådan bedömdes situationen vara när 2007 års budgetdokument hade granskats.

3. EKONOMICHEFRNAS BILD AV SITUATIONEN

För att kartlägga uppfattningarna i kommunsektorn rörande tillämpningen av lagstiftningen har en enkätundersökning genomförts. Enkäten har riktats till ekonomichefen i respektive kommun och det rör sig således om en totalundersökning. Enkäten omfattade totalt tolv frågor och behandlade skilda aspekter av god ekonomisk hushållning och kravet på ekonomi i balans. När enkätundersökningen avslutades hade svar inkommit från 245 av de 290 kommunerna. Svarsfrekvensen för enkäten som helhet är därmed drygt 84 procent, svarsfrekvensen varierar emellertid mellan olika frågor som följd av ett visst internbortfall, men inte så att det påverkar tolkningar och slutsatser. Den höga svarsfrekvensen är givetvis mycket tillfredställande och innebär att resultaten från enkätundersökningen är representativa för kommunsektorn.

För att skapa djupare förståelse för en del av områdena som behandlades i enkätundersökningen och resultaten som redovisades har kompletterande telefonintervjuer genomförts. Totalt har tolv telefonintervjuer genomförts med ekonomichefer från olika delar av landet. Intervjuerna har varit av olika slag och inriktning, men de flesta av intervjuerna kan betraktas som en uppföljning och ytterligare undersökning av svar som lämnats i enkäten. Vid intervjuerna har framför allt tre aspekter behandlats; revisorernas kommentarer rörande upprättade mål, upprättandet av åtgärdsplaner och, i de fall det förekommer, om skälen till varför en underbalanserad budget antagits.

Mål och riktlinjer

99 procent av kommunerna har upprättat finansiella mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Det är två kommuner av de 245 som besvarat enkäten som inte har upprättat finansiella mål i enlighet med lagens krav. För verksamhetsmässiga mål och riktlinjer som är kopplade till god ekonomisk hushållning gäller att tre av fyra kommuner upprättat sådana. En klar majoritet av kommunerna således, men ändå en betydande skillnad jämfört med förekomsten av finansiella mål.

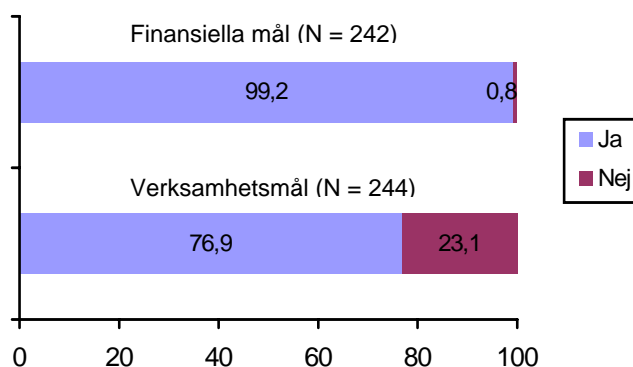


Diagram 1: Har mål för god ekonomisk hushållning antagits?

Resultaten från enkäten är tydliga i det avseendet att kommunerna tillämpar mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Samtidigt bör det observeras att beskrivningen ger en övergripande bild av situationen – en tillämpning behöver inte innebära att styrsystemet fungerar – och en viss försiktighet måste finnas vid tolkningen. För att kunna göra en rättvisande bedömning måste resultatet ställas mot övriga frågor i enkäten, genomförda intervjuer och dokumentstudien. Sammanställningen av de öppna frågorna i enkäten och de genomförda intervjuerna visar nämligen på ett flertal olika problem och utmaningar som måste hanteras.

Situationen idag innebär att mål kopplade till god ekonomisk hushållning antagits, men att det finns brister och tillkortakommanden. Ett flertal ekonomichefer hänvisar också till ett fortsatt arbete under kommande år och en fortsatt förbättring inom området är enligt ekonomichefernas uppfattning således att vänta. Lagstiftningen har i detta avseende haft en högst påtaglig påverkan på praxis eftersom det uppenbarligen är en prioriterad fråga och att ett utvecklingsarbete bedrivs. Samtidigt som detta konstateras är det också viktigt att behandla de i dagsläget faktiska omständigheterna utan att blicka framåt.

Det finansiella perspektivet är jämförelsevis välutvecklat. De antagna finansiella målen är tydligt formulerade och därmed möjliga att mäta och följa upp. Målen bedöms vara viktiga i styrningen av ekonomi och verksamhet. När det gäller det andra perspektivet, det vill säga verksamhetsperspektivet, så är det jämförelsevis outvecklat. Verksamhetsmässiga mål har

som tidigare nämnts antagits i tre av fyra kommuner, men det anses fortfarande finnas betydande problem och utmaningar. Problemen föreligger framför allt vid formulering av tydliga och mätbara mål. Konsekvensen av otydliga verksamhetsmål beskrivs i ett antal fall vara att målen förlorat sin styrande funktion. Vanligt förekommande, när det finns antagna verksamhetsmål som är övergripande, är att tillämpa olika indikatorer för att kunna följa upp målen och på så vis hantera problemet.

Arbete med mål kopplade till god ekonomisk hushållning försvåras också av en rad samordningsproblem. Ett övergripande problem är att koppla samman det finansiella och det verksamhetsmässiga perspektivet, vilket i många fall fortfarande beskrivs vara en stor utmaning. En del har antagit övergripande mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning medan andra har antagit sådana mål även för enskilda nämnder eller verksamhetsområden och även här kan det finnas samordningsproblem. Det framhålls också att det kan finnas svårigheter att relatera antagna mål till god ekonomisk hushållning.

Andra samordningsproblem som framkom uttryckligt i samband med flera av intervjuerna, handlar om organisering och olika organisatoriska gränser. En första och övergripande fråga behandlar samarbetet mellan politiker och tjänstemän. Det är ingen tvekan om att ekonomicheferna uppfattar att det till syvende och sist är en politisk fråga att besluta om målens utformning, men samtidigt finns det olikheter mellan kommunerna rörande process och ansvarsfördelning. I en del kommuner har den politiska ledningen självständigt utarbetat målen utan förankring i tjänstemannaorganisationen. Mer vanligt förekommande förefaller det dock vara att den politiska ledningen tillsammans med ett antal tjänstemän utarbetar förslag till mål. En annan fråga handlar om samarbetet mellan ekonomer och verksamhetsföreträdare och även här är det skillnader mellan olika kommuner och områden. Det är uppenbart så att ekonomiavdelningen har en central funktion i detta arbete, även när det gäller arbetet med att utforma verksamhetsmål. Olikheterna visar sig ofta mellan olika verksamheter vilket påpekas av de allra flesta ekonomicheferna.

Det är viktigt att betona att det ovan förda resonemanget baseras på en samlad bild och att det finns stora olikheter mellan kommunerna. En del kommuner har enligt egen utsago kommit mycket långt i sitt arbete med att styra verksamheten med mål kopplade till god ekonomisk hushållning och borde rimligen utgöra förebilder för andra kommuner som inte kommit lika långt.

Redovisningsenheter och god ekonomisk hushållning

I föregående avsnitt behandlades hur många som antagit mål som var kopplade till god ekonomisk hushållning. Även om det inte explicit behandlades antyds att målen företrädesvis tar sikte på att styra verksamheten inom redovisningsenheten kommunen. Det bekräftas också i den fråga som ställts till ekonomicheferna som angivit att kommunen upprättat mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Det visar sig att nästan åtta av tio kommuner som antagit finansiella och verksamhetsmässiga mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning avser redovisningsenheten kommunen. Mål som avser koncernen förekommer också när det gäller finansiella mål, det sker i 14 procent av kommunerna medan övriga inriktningar är tämligen sällsynta. När det gäller verksamhetsmål så finns sådana som är kopplade till redovisningsenheten koncernen respektive redovisningsenheterna kommun och koncern i cirka var tionde kommun.

| | Finansiella mål (N=235) | Verksamhetsmål (N=184) |
|---------------------------|-------------------------|------------------------|
| Kommun | 77% | 77% |
| Koncern | 14% | 10% |
| Kommun och bolag | 3% | 9% |
| Kommun och koncern | 2% | 2% |
| Bolag och koncern | 1% | 1% |
| Kommun, bolag och koncern | 3% | 1% |
| <i>Totalt</i> | <i>100%</i> | <i>100%</i> |

Tabell 1: Vilka redovisningsenheter omfattas av de antagna målen?

Som synes är kommunen den dominerande redovisningsenheten och man kan fråga sig vilken betydelse det övergripande koncernperspektivet har i styrningen. Inte heller enskilda bolag styrs genom mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning, utan här används andra styrmedel.

Uppföljning av mål

Nästan samtliga kommuner har som tidigare nämnts upprättat mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Av dessa utvärderar 97 procent de fastställda målen. Resultatet från enkäten visar således att en klar majoritet av ekonomicheferna angivit att en utvärdering av fastställda mål för god ekonomisk hushållning redovisas i årsredovisningens förvaltningsberättelse.

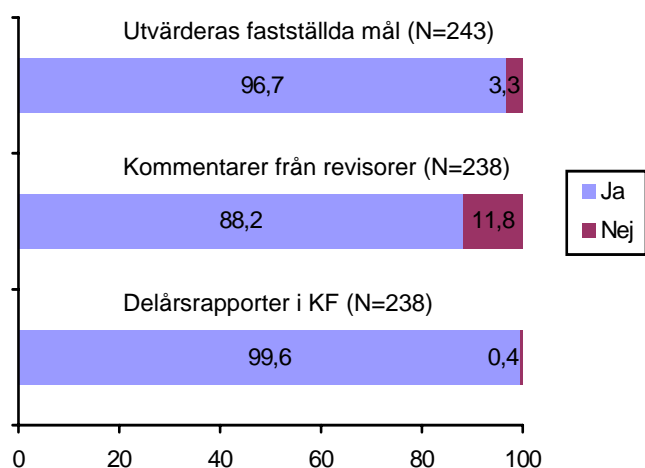


Diagram 2: Delårsrapporter, utvärdering av mål och kommentarer från revisorerna

Kommentarerna till frågan tyder på att bakom förekomsten av utvärdering av fastställda mål för god ekonomisk hushållning döljer sig framför allt uppföljning av de finansiella målen. Flera ekonomichefer betonar också att arbetet med att följa upp de finansiella målen bedrivits sedan tidigare. Något som sannolikt bör tolkas som att det var ett viktigt styrmedel även innan införande av tvingande lagstiftning. Kommentarna rörande uppföljningen av verksamhetsmässiga mål och riktlinjer visar inte på samma enhetlighet. Här finns en större variation. De verksamhetsmässiga målen följs inte upp i lika stor utsträckning, vilket framför allt anges vara en följd av att de är allmänt formulerade och

därmed inte tillräckligt tydliga för att kunna mätas. Flera ekonomichefer menar att det finns en avsevärd otydlighet när det gäller verksamhetsperspektivet, men tillägger samtidigt att ett utvecklingsarbete pågår. Det kommer att bli bättre framöver. Ett annat problem när det gäller uppföljning av antagna mål härrör från att målen avser en mandatperiod och att det därmed är svårt med avstämning och uppföljning under enskilda år.

Revisorerna medverkar aktivt i arbetet med uppföljningen. I nio av tio kommuner förekommer att revisorerna avlämnat en bedömning av resultatets förenlighet med de mål som kommunfullmäktige beslutat om för god ekonomisk hushållning. Denna bedömning avser framför allt de finansiella målen och huruvida utfallet är förenligt med dessa mål. När det gäller verksamhetsperspektivet är det väsentligt annorlunda. Här förefaller revisorernas kommentarer vara av olika karaktär och inriktning. Kommentarer avseende verksamhetsmålen lämnas i vissa fall inte och då uppenbarligen av skälet att målen inte bedömts vara möjliga att följa upp eller som en följd av att revisorerna inte anser sig ha tillräckligt med underlag för att kunna göra en relevant bedömning. I en del kommuner där sådana brister förekommer har revisorerna endast kommenterat de finansiella målen och deras förenlighet med redovisat utfall. Därutöver har kritik framförts mot att det finns en otydlighet som inte möjliggör en tillfredställande och korrekt uppföljning av verksamhetsmålen och en uppmaning har därvid lämnats om att ett förtydligande bör ske. Men även i kommuner där arbetet med mål kopplade till god ekonomisk hushållning upplevs fungera väl framförs kritik från revisorerna i vissa fall och avser då hanteringen av mål som inte uppfyllts. En ökad tydlighet och öppenhet av redovisningen efterfrågas och har då bland annat avsett att avvikelsernas storlek, skäl till avvikelserna och en redogörelse för planerade åtgärder bör behandlas.

På det hela taget är ekonomichefernas bedömning att revisorerna har haft en viktig roll i arbetet med uppföljningen av mål kopplade till god ekonomisk hushållning. Bedömningen avser i detta avseende framför allt de sakkunniga revisorerna. Samtidigt ska det framhållas att det vanligtvis inte förefaller göras någon distinktion mellan förtroendevalda och sakkunniga revisorer. Ett antal ekonomichefer betrak-

tar revisionen som ett viktigt stöd eller en viktig samarbetspartner i arbetet med att utveckla en väl fungerande modell för mål kopplade till god ekonomisk hushållning. Andra ekonomichefer framhåller att samarbetet mellan kommunföreträdare och revisorer inte varit lika omfattande och förtroligt, men beskriver ändå revisorernas arbete och granskning som en viktig faktor. En av de intervjuade ekonomicheferna beskrev revisionens arbete som en ”viktig påskyndare” vilket, att döma av enkätundersökningen och genomförda intervjuer, kan betraktas som en relevant beskrivning av förhållandena i många kommuner.

När det gäller delårsrapporter så behandlas de i kommunfullmäktige i nästintill alla kommuner. Det är endast i en av kommunerna som delårsrapporten inte behandlas i kommunfullmäktige. Ekonomichefen som företräder kommunen i fråga har inte lämnat någon förklaring eller kommentar till varför detta inte sker.

Negativa resultat, synnerliga skäl och åtgärdsplaner

Sedan kravet på ekonomi i balans infördes år 2000 har 70 procent av kommunerna någon gång under perioden redovisat ett negativt resultat. Av dessa kommuner har närmare 40 procent utnyttjat möjligheten att inte återställa ett uppkommet underskott med hänvisning till synnerliga skäl. Skälen som har anförts är av olika karaktär och inriktning och det går inte att finna någon enhetlighet. Istället är det några övergripande inriktningar.

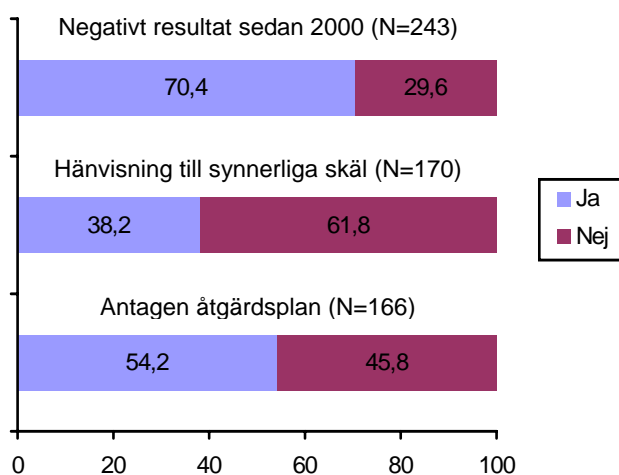


Diagram 3: Underskott, synnerliga skäl och åtgärdsplaner

Ett i flera kommuner återkommande motiv är omstruktureringskostnader som på olika sätt förväntas minska driftskostnaderna och förbättra förutsättningarna för kommunen i fråga att i framtiden upprätthålla en god ekonomisk hushållning. Det rör sig huvudsakligen om insatser som har att göra med verksamheten i kommunala fastighetsbolag och olika investeringar, men i några fall också om förändringar av den kommunala organisationen för att möta förändrade förutsättningar. Ett annat i flera fall återkommande motiv är att betydande poster av engångskaraktär uppstått och därför inte återställts. Återigen rör det sig om verksamhet i bostadsbolag och då vanligen i form av aktieägartillskott eller realisationsförluster. Hänvisning till realisationsförluster har i några fall även förekommit för andra verksamheter. Kommuner som skrivit ner tillgångar, men ännu inte realiserat tillgången, har också nämnt det som ett motiv för att inte återställa det uppkomna underskottet.

Ett antal kommuner har också valt att inte återställa ett uppkommet underskott med hänvisning till ekonomiska och verksamhetsmässiga förutsättningar. Den ena inriktningen är att hänvisning sker till en god finansiell ställning eller till att tidigare års upparbetade överskott nu tas i anspråk. Den andra inriktningen företräds av kommuner med svaga finanser och här är motivet att det uppkomna underskottet inte går att återställa samtidigt som en lagstadgad nivå på servicen till medborgarna ska upprätthållas. Ett annat motiv som är återkommande är hänvisningar till pensionsskulden och då vanligen bland kommuner som av allt att döma övergivit blandmodellen. Ökade kostnader som följd av förändrad beräkningsmodell för pensionsskulden anses särskilt ha påverkat och det har då angivits som ett synnerligt skäl.

För några kommuner handlar det om extraordinära händelser som ett skäl för att inte återställa ett uppkommet underskott. Ett antal kommuner har hänvisat till naturfenomen såsom stormar och översvämningar. Andra har hänvisat till särskilda överenskommelser med staten (kommundelegationen, kommunakuten och bostadsdelegationen). Ytterligare några har hänvisat till förändringar av statsbidragsregler och omfördelning av LSS-utjämning och anser det vara ett synnerligt skäl för att inte återställa det uppkomna underskottet.

Av kommunerna som redovisat underskott sedan kravet på ekonomi i balans infördes är det relativt jämt fördelat mellan antalet som antagit respektive inte antagit en åtgärdsplan. 54 procent har upprättat en åtgärdsplan och 46 procent har inte upprättat en åtgärdsplan. Ett antal kommuner har som tidigare nämnts utnyttjat möjligheten att hänvisa till synnerliga skäl för att inte återställa ett underskott och behöver således inte upprätta en åtgärdsplan. Det är en förklaring till att relativt få antagit en sådan plan. Samtidigt har ett flertal kommuner både hänvisat till synnerliga skäl och upprättat en åtgärdsplan sedan år 2000. Det innebär att statistiken över åtgärder som vidtagits när ett negativt resultat uppkommit blir missvisande, det är fler kommuner som varken hänvisat till synnerliga skäl eller antagit en åtgärdsplan än vad det vid en första anblick verkade vara. Av kommunerna som redovisat underskott sedan balanskravet infördes har var fjärde kommun enligt ekonomichefernas bedömning inte gjort någonting. Det vill säga trots att ett underskott redovisats har kommunen varken hänvisats till synnerliga skäl eller upprättat en åtgärdsplan.

Innebörden och effekterna av den skärpning och precisering av lagen som skedde 2005 förefaller dock ha haft betydelse. Av de kommuner som besvarat enkäten är det 37 stycken som sedan räkenskapsåret 2005 redovisat ett negativt resultat före extraordinära poster – vilket i brist på andra uppgifter använts som uttryck för huruvida balanskravet uppfyllts under perioden 2005-2007. Av dessa kommuner är det sex som varken hänvisat till synnerliga skäl eller antagit en åtgärdsplan. I en av dessa kommuner finns uppenbarligen ingen avsikt att återställa det uppkomna underskottet eller hänvisa till synnerliga skäl. Istället görs tolkningen att inga åtgärder behöver vidtas under förutsättning att det ackumulerade resultatet sedan balanskravet infördes är positivt. Det ackumulerade resultatet sedan år 2000 beskrivs och betraktas som ett fritt eget kapital som vid behov kan tas i anspråk. Någon liknande tolkning förekommer inte i någon av de andra fem kommunerna, utan här kommenteras att ett underskott redovisats och att kommunen därmed inte klarat av att leva upp till balanskravet. Vidare har kommentarer om återställning av underskottet och upprättandet av en åtgärdsplan utelämnats i årsredovisningen.

Bland en del av kommunerna som upprättat åtgärdsplaner förefaller det inte handla om nå-

gra mer sofistikerade insatser, utan i planen fastslås helt enkelt att det redovisade underskottet ska återställas inom den kommande treårsperioden. Några mer detaljerade planer förefaller inte finnas utan det specifika hanteras inom ramen för kommande års budgetarbete.

En av frågorna som indirekt aktualiseras som en följd av upprättandet av åtgärdsplaner är balanskravets betydelse. De ekonomichefer som intervjuats tycker uppenbarligen att kravet fyller en viktig funktion eftersom det definierar en miniminivå för det finansiella resultatet. Kravet är samtidigt viktigt för att motverka oansvarig och kortsiktig hantering av ackumulerat resultat. Regeln uppfattas som viktig så till vida att det är av stor betydelse att kunna hänvisa till en lagparagraf, det ger kraft åt argumenten om nödvändig hushållning med resurserna. Dessutom är det av stor betydelse att negativa resultat måste åtgärdas genom en åtgärdsplan. Det blir helt enkelt krångligt och det uppfattas inte som ett alternativ att underbalansera budgeten. Uppfattningarna är emellertid inte odelat positiva. En kritik som förts fram är kravets kortsiktighet. Detta har ett antal kommuner uppenbarligen undvikit genom att göra tolkningen att intäkterna inte behöver överstiga kostnaderna varje enskilt verksamhetsår utan över en längre period. I vilken omfattning denna tolkning förekommer kan vi utifrån föreliggande undersökning inte uttala oss om. Där emot kan vi uttala oss om att det i ett antal fall sker och då genom att tidigare års ackumulerade resultat på olika sätt matchas mot uppkomna underskott. En annan kritik mot balanskravet handlar om att det har en mycket stor betydelse vilket kan vara ett problem när det sker på bekostnad av det överordnade kravet på god ekonomisk hushållning. Det uppfattas vara en stor pedagogisk utmaning att förklara varför det är viktigt att styra mot en god ekonomisk hushållning snarare än att eftersträva att klara balanskravet.

Underbalanserad budget

Sedan lagförändringen 2004 är det ett fåtal kommuner som utnyttjat tillståndet att anta en underbalanserad budget med hänvisning till synnerliga skäl. Det är 0,8 procent, eller annorlunda uttryckt, två av kommunerna som utnyttjat den givna möjligheten. Möjligen är förklaringen till denna omständighet att det samhällsekonomiska läget varit tämligen gynnsamt

sedan lagförändringen trädde i kraft. När samhällsekonomi nu försvagats väsentligt är det sannolikt fler kommuner som kommer att överväga att anta en underbalanserad budget med hänvisning till synnerliga skäl.

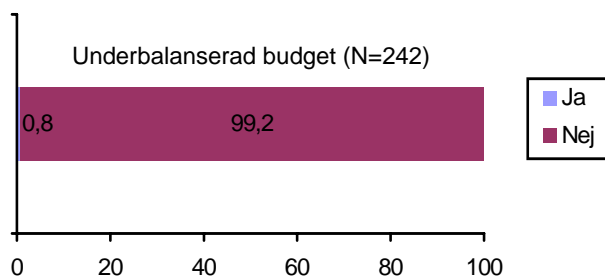


Diagram 4: Underbalanserad budget

De synnerliga skäl som förts fram från de två kommuner som antagit en underbalanserad budget är av skilda slag. I den ena kommunen hänvisas till en god finansiell ställning och att det därför är skäligt att ta i anspråk ett ackumulerat resultat. Det ska i sammanhanget nämnas att kommunen i fråga inte har några långfristiga skulder och därutöver fondtillgångar som anges motsvara ett års skatteintäkter. I det andra fallet hänvisas till, det mer övergripande och allmänna skälet, omställningskostnader för att anpassa den kommunala organisationen till nya förutsättningar. Den mer utförliga motiveringen visar att det inte rör sig om omställningskostnader eller strukturkostnader i en egentlig mening. Istället hänvisas till att så länge nödvändiga organisatoriska åtgärder inte vidtagits är det orealistiskt att anta en balanserad budget.

4. MÅL I ÅRSREDOVISNINGEN

För att mål kopplade till god ekonomisk hushållning ska få betydelse i beslutsprocessen och bli ett viktigt instrument i kommunens eller landstingets styrning krävs det enligt lagstiftaren kontinuerlig avstämning, uppföljning och utvärdering. Därför ska det i samband med att årsredovisningen framställs upprättas en utvärdering av om målen uppnåtts. Denna ska redovisas i årsredovisningens förvaltningsberättelse.

I detta kapitel redovisas hur uppföljningen av finansiella och verksamhetsmässiga mål kopplade till god ekonomisk hushållning är utformad i 75 årsredovisningar. Urvalet avser 70 årsredovisningar från kommuner och fem årsredovisningar från landsting och är från samma kommuner vars budgetdokument granskats av Donatella, Petersson och Brorström (2007). Urvalet är av sådan omfattning att det ger en statistiskt säkerhetsställd bild av praxis.

Finansiella mål i årsredovisningen

I 2007 års budgetdokument redovisar nästan alla kommuner och landsting ett eller flera finansiella mål. Nästan hälften för dessutom någon form av diskussion kring vad som är god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv. Idag har således de flesta kommuner och landsting finansiella mål, men för närmare hälften av kommunerna och landstingen gäller att de formulerade målen saknar en koppling till god ekonomisk hushållning.

I årsredovisningen sker en uppföljning av de finansiella målen. Det är dock endast en fjärdedel av kommunerna som tydligt har kopplat de finansiella målen till en beskrivning av god ekonomisk hushållning. Detta är en något lägre andel än i budgetdokumentet, där cirka hälften av kommunerna och landstingen upprättat en beskrivning av god ekonomisk hushållning. Intrycket är också att beskrivningarna av god ekonomisk hushållning i budgetdokumenten vanligtvis håller en högre kvalitet än i årsredovisningarna där det i de flesta fall rör sig om mer koncentrerade och kortfattade beskrivningar.

En annan iakttagelse kring de finansiella målen är att det endast i ett fåtal av årsredovisningarna framkommer varför nivåerna för enskilda finansiella mål är att betrakta som god ekonomisk hushållning. Ingen förklaring lämnas till varför exempelvis 1,5 procent av

skatteintäkterna är ett tillfredställande resultat för den enskilda kommunen eller varför en oförändrad soliditet på 66 procent en lämplig nivå. Få kommuner och landsting analyserar de finansiella målen, utan i de flesta fall nöjer man sig med att konstatera vad utfallet blev för respektive nyckeltal som ligger till grund för det finansiella målet och konstaterar därefter huruvida målet är uppfyllt.

Ett krav som ställs av lagstiftaren på de finansiella målen är som tidigare nämnts att de ska följas upp och redovisas i årsredovisningens förvaltningsberättelse. Detta efterlever långt ifrån samtliga kommuner och landsting. Det finns tre inriktningar i årsredovisningen. En inriktning är att kommuner och landsting redovisar de finansiella målen i den finansiella analysen. Ibland ingår den i förvaltningsberättelsen, ibland placeras den bland övriga delar i årsredovisningen. Den andra inriktningen representeras av de kommuner och landsting som placerar de finansiella målen i förvaltningsberättelsen, oftast i ett avsnitt som benämns måluppfyllelse eller uppföljning av kommunens mål. Den tredje inriktningen är de kommuner och landsting som upprättar ett separat avsnitt för redovisning av god ekonomisk hushållning och som förutom en beskrivning också innehåller en redovisning av de finansiella och verksamhetsmässiga målen. Detta avsnitt placeras oftast i förvaltningsberättelsen.

Det finns ett antal för- och nackdelar med ovanstående inriktningar. Fördelen med att placera uppföljningen av de finansiella målen i den finansiella analysen är att det blir en naturlig koppling till kommunens finansiella ställning och utveckling. Nackdelen är att det oftast blir en svårtillgänglig beskrivning av god ekonomisk hushållning och att målen tenderar att försvinna tillsammans med annan finansiell information. Fördelen med att placera de finansiella målen tillsammans med kommunens övriga måluppföljning är att de skapar en helhet, speciellt intresseväckande är det om kommunen eller landstinget kan få de finansiella målen att hänga samman med de verksamhetsmässiga. Nackdelen är även här att det oftast inte blir någon kvalitativ beskrivning av god ekonomisk hushållning och att målen tenderar att försvinna tillsammans med all annan information. Fördelen med att skapa ett eget avsnitt kring god ekonomisk hushållning är att det sker en fokusering på frågeställningen. De finansiella och verksamhetsmässiga målen kan

sättas in ett sammanhang både i förhållande till varandra och i förhållande till de beskrivningar som oftast återfinns i dessa avsnitt kring god ekonomisk hushållning.

En annan fråga rörande de finansiella målen är om de formulerade och beslutade målen är enkla eller för svåra att uppnå. I vilken grad uppfylls de finansiella målen? Bland de studerade kommunerna fanns tio kommuner och landsting (7,5 procent) som under 2007 inte uppfyllde ett enda av sina finansiella mål, men det fanns också 27 kommuner och landsting (36 procent) som uppfyllde samtliga finansiella mål. Den genomsnittliga uppfyllnadsgraden för de finansiella målen uppgick till cirka 65 procent under 2007. Eftersom en kommun eller ett landsting i genomsnitt har cirka tre finansiella mål, innebär det att den genomsnittliga kommunen eller landstinget klarade av att nå två av tre finansiella mål under 2007.

Verksamhetsmål i årsredovisningen

Drygt en tredjedel av kommunerna och landstingen har i budgetdokumentet upprättat en beskrivning av verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Det är således mer ovanligt att koppla verksamhetsmål till god ekonomisk hushållning än vad det är att göra motsvarande för de finansiella målen. Det kan också konstateras att det är en fjärdedel av samtliga kommuner och landsting som i budgetdokumentet definierar vad som avses med god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv.

En klassificering i enlighet med en analysmodell som utvecklats av Almqvist och Högborg (2003) visar att de mest vanligt förekommande inriktningarna för de övergripande verksamhetsmålen är *aktivitetsmål* och *effekt-mål*. Med aktivitetsmål avses att styrning utövas genom utförda aktiviteter som till exempel vilka arbetssätt eller arbetsmetoder som ska tillämpas. Annorlunda uttryckt handlar det om att styra *hur* något ska uppnås. Med effektmål avses att effekterna ska styra, det vill säga att styra *vad* som ska uppnås. Det finns en del svårigheter med målen som är förknippade med problematiken kring mätning och uppföljning. Många kommuner och landsting väljer att koppla verksamhetsmål till olika resultat eller nivåer. För många som upprättat sådana mål råder oklarheter rörande inom vilken tidsperiod målet ska vara uppnått och i många fall

även om vilka nivåer som ska uppnås. I många fall saknas dessutom en förklaring till varför den angivna nivån eller det angivna resultatet är att betrakta som god ekonomisk hushållning för den enskilda kommunen eller landstinget.

Jämfört med de finansiella målen är det svårare att urskilja några generella mönster och trender i uppföljningen av de verksamhetsmässiga målen i årsredovisningen. Av de 75 studerade kommunerna och landstingen hade samtliga olika typer av verksamhetsmål som var förenade med olika nivåer i organisationen. Det är emellertid endast en dryg fjärdedel som i årsredovisningen följde upp verksamhetsmålen som relaterats till god ekonomisk hushållning. Det är färre jämfört med tillämpningen i budgetdokumentet, där en tredjedel av kommunerna och landstingen redovisade verksamhetsmål kopplade till god ekonomisk hushållning. Förklaringen till att inte alla kommuner och landsting i årsredovisningen följer upp de mål för god ekonomisk hushållning som återfinns i budgeten kan vara flera. En viktig förklaring är att ett antal av de verksamhetsmässiga målen som i budgeten kopplas till god ekonomisk hushållning inte är mål, utan inriktningar eller visioner och därför är svåra att följa upp. Detta styrks också av kartläggningen av budgetdokumenten, som visade att cirka hälften av de verksamhetsmässiga målen vilka var kopplade till god ekonomisk hushållning klassificerades som generella. Med detta menas att de inte är möjliga eller svåra att följa upp (se Donatella, Petersson och Brorström, 2007 för ett fördjupat resonemang rörande detta).

Redovisningen av verksamhetsmässiga mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning sker på skilda platser i årsredovisningen och någon enhetlig praxis har ännu inte etablerats. Vanligast är att målen redovisas ihop med övriga övergripande verksamhetsmässiga mål i ett eget avsnitt i förvaltningsberättelsen. Detta avsnitt benämns ofta "Uppföljning av kommunens mål" eller "Måluppfyllelse". Det andra sättet, som nästan är lika vanligt, är att redovisa de verksamhetsmässiga och finansiella målen i ett eget avsnitt som benämns god ekonomisk hushållning. Detta görs oftast i förvaltningsberättelsen.

Ytterligare en iakttagelse är att uppföljningen av de verksamhetsmässiga målen är deskriptiv. Om målet inte har uppnåtts förekommer det endast i några enstaka fall att en kommentar lämnas till varför detta inträffat. Det

samma gäller när uttryck som ”målet är delvis uppfyllt” används. Även då saknas i många fall analyser eller kommentarer till varför målet endast delvis är uppfyllt.

En annan observation är att det i de studerade årsredovisningarna fanns verksamhetsmässiga mål kopplade till god ekonomisk hushållning vilka inte fanns med i budgetdokumentet. Förklaringen till detta kan vara att samtliga mål inte fångades vid kartläggningen av budgetdokumentet, men det förefaller även finnas kommuner där en efterkonstruktion skett. Målen finns i årsredovisningen men förefaller aldrig ha behandlats i budgetsammanhang.

Vilka redovisningsenheter omfattas av målen?

En frågeställning är om de finansiella och verksamhetsmässiga målen som kopplas till god ekonomisk hushållning också styr andra redovisningsenheter än kommunen eller landstinget. Exempel på sådana redovisningsenheter kan vara kommunala bolag eller sammanställd redovisning.

I de 75 granskade kommunerna och landstingen återfanns 258 finansiella målen. Av dessa var det en av de granskade kommunerna som tydligt hade valt att koppla två av sina fem mål till en annan redovisningsenhet än kommunen. Målen, som redovisas nedan, är kopplade till redovisningsenheten kommunkoncernen.

”Kommunkoncernen ska eftersträva en långsiktig tillväxt i balans och målet är bibehålla kommunens soliditet. I Soliditetsmättet exkluderas förmedlade lån till kommunala bolag och den del av det egna kapitalet som motsvarar ansvarsförbindelse för pensionsåtagande.”

”Kommunkoncernens skuldsättningsnivå får inte överskrida 90 kr per invånare.”

Det finns också några kommuner som tar sikte på att inom redovisningsenheten kommunen definiera finansiella mål som avser den affärsdrivande verksamheten. De två följande målen är sådana exempel.

”Den affärsdrivande verksamheten ska avgiftsfinansieras till 100%.”

”Kommunens långsiktiga resultat för de affärsdrivande affärsverksamheterna ska motsvara ett resultat som ger en god konsolideringsgrad för respektive affärsverksamhet och den framtida taxeutvecklingen bör maximalt motsvara inflationstakten.”

De verksamhetsmässiga målen som kopplats till god ekonomisk hushållning förefaller också i hög grad enbart vara kopplade till redovisningsenheten kommunen eller landstinget. Det finns dock ett antal kommuner och något landsting där målen i budget redovisas på ett sådant sätt att de även skulle kunna avse de kommunala bolagen. Detta är emellertid svårt att verifiera utifrån budgetdokumenten, då nästintill samtliga granskade kommuner och landsting i dokumenten underlåter att redogöra för vilka redovisningsenheter som målen avser.

I de 75 granskade årsredovisningarna återfanns cirka 80 övergripande verksamhetsmässiga mål som kopplades till god ekonomisk hushållning. Av dessa var det tre mål om tydligt avsåg andra redovisningsenheter än kommunen.

”Kommunala bolag är organ för kommunens verksamhet. Dessa står under kommunstyrelsens ansvar och ska följa direktiv från kommunfullmäktige och kommunstyrelsen inklusive delegation. Kommunstyrelsen ska få den information samt de uppgifter och handlingar som begärs.”

”Resultatenheter och bolag får inte optimera effektiviteten i sin verksamhet om detta som helhet medför nackdelar för den kommunala organisationen som överväger fördelarna för resultatenheten eller bolaget.”

”Kommun ska successivt sälja bolag, mark, fastigheter samt anläggningar som inte behövs för att driva den kommunala kärnverksamheten, skola, vård, omsorg och samhällsbyggnad.”

Sammanfattningsvis kan de konstateras att en stor andel både finansiella och verksamhetsmässiga mål som kopplats till god ekonomisk hushållning förefaller avse redovisningsenheten kommunen eller landstinget. Detta bör givetvis inte tolkas som att ledningen i kommuner och landsting underlåter sig att styra verksamhet som bedrivs i bolagsform, utan det förefaller fortfarande ske och då genom allmänna mål i budgeten och speciella budget- och ägardirektiv.

Revisorernas kommentarer

I arbetet för en god ekonomisk hushållning ansåg lagstiftaren att det var viktigt att tillvarata de kunskaper och erfarenheter som finns hos revisorerna. Mot bakgrund av detta gav regeringen revisorerna i uppgift att bedöma om resultatet i delårsrapporten och årsbokslutet är förenliga med de mål fullmäktige beslutat om. Revisorerna ska lämna ett skriftligt utlåtande som bör biläggas delårsrapporten eller årsbokslutet inför behandlingen i fullmäktige. I praktiken förefaller det som de flesta revisorer har valt att kommentera om målen är förenliga med resultatet i revisionsberättelsen som lämnas över till fullmäktige i samband med behandling av delårsrapport och årsredovisning.

I två tredjedelar av de granskade årsredovisningarna är revisionsberättelse inkluderad. I 80 procent av dessa berörde revisorerna huruvida kommunen eller landstinget klarat av att uppnå antagna finansiella och verksamhetsmässiga mål vilka kopplats till god ekonomisk hushållning.

Av de allra flesta revisionsberättelser framkommer att revisorerna utan svårigheter förefaller ha kunnat bedöma om kommunens eller landstinget resultat är förenligt med antagna finansiella mål. I nästan samtliga fall av de granskade revisionsberättelserna kommenteras huruvida målen har uppfyllts. Om alla eller något av målen inte uppfyllts så var det i få revisionsberättelser som det riktades någon kritik mot detta. I de allra flesta fall nöjde sig revisorerna med att konstatera att målen inte var uppfyllda.

Svårigheten för de allra flesta revisorer ter sig vara att bedöma om verksamhetsmålen som är kopplade till god ekonomisk hushållning är förenliga med kommunens resultat. Här framkommer tre olika typer av resonemang i revisionsberättelsen. Den första typen består av att

kommunen inte har kopplat några verksamhetsmässiga mål till god ekonomisk hushållning och därför kan revisorerna inte uttala sig i frågan. Den andra typen består av de revisorer som framhåller att det finns verksamhetsmässiga mål men att de är konstruerade på ett sådant sätt att det inte går att uttala sig om de uppfyllts. I ett antal av dessa fall uppmanar revisorerna fullmäktige att utveckla tydliga och mätbara mål. Hur det kan se ut får följande citat exemplifiera.

”Det föreligger svårigheter att mäta måloppfyllelse av många verksamhetsmål. Kommunfullmäktige bör pröva vad som är en arbetsuppgift och vad som är ett verksamhetsmål för god ekonomisk hushållning.”

”Målen för god ekonomisk hushållning i den del som gäller kommunens verksamhet bör ytterligare tydliggöras och konkretiseras för att resultatet ska kunna bedömas på ett tillfredställande sätt. Detta förutsätter att kommunen fortsätter den pågående processen med att utveckla system för uppföljning och utvärdering av ekonomi och verksamhet.”

”Vi anser att konkreta och mätbara mål, inom ramen för god ekonomisk hushållning, måste formuleras och fastställas av kommunfullmäktige.”

Den tredje typen är de revisorer som nöjer sig med att konstatera att det pågår ett arbete eller bör starta ett arbete med att utveckla mål kopplade till god ekonomisk hushållning. Utifrån de förutsättningar som funnits har utvecklingen med att följa målen i revisionsberättelsen påbörjats.

5. REFLEKTIONER MED BETYDELSE FÖR UTVECKLING AV STYRNING OCH REDOVISNING

Mål för ekonomin kopplade till innebörden av god ekonomisk hushållning finns i nästan samtliga kommuners budgetar och årsredovisningar. Det har naturligtvis alltid funnits mål formulerade för den kommunala ekonomin och uppföljningar har skett gentemot dessa mål, men läget idag är att det gäller för alla. Lagstiftningen har naturligtvis starkt bidragit till den utveckling som skett under senare år och har varit i samklang med en nödvändig förändring för att kunna styra den kommunala ekonomin. Det finns emellertid fortfarande problem. Vid en granskning av dokumenten framkommer att kopplingen till god ekonomisk hushållning inte alltid är tydlig och det finns också anledning att problematisera de finansiella målens styreffekt och hur analysen sker i de kommunala årsredovisningarna. Det behövs ett fortsatt utvecklingsarbete och att goda exempel tas fram som visar hur finansiella mål kan formuleras och användas som underlag för styrning och analys.

Mål för verksamheten, vilka kopplats till god ekonomisk hushållning, förekommer i tre av fyra kommuner. Även inom detta område har en dramatisk utveckling ägt rum under senare år. Det finns emellertid fortfarande en stor utvecklingspotential och det finns anledning att, utifrån ekonomichefernas kommentarer till enkäten och studien av årsredovisningarna, fråga sig vilken betydelse målen egentligen har. I Brorström och Donatella (2008) framkommer att ekonomichefer är missnöjda med förmågan i kommunen avseende att formulera klara mål. Fler tar avstånd från påståendet att det finns en förmåga att formulera klara mål än de som instämmer.

Samtidigt som ekonomicheferna menar att det finns upprättade mål visar granskningen av årsredovisningarna att uppföljning sällan sker. Situationen idag innebär således att samtidigt som det i enlighet med lagstiftarens intentioner finns antagna mål så finns det en stor utvecklingspotential när det kommer till redovisning och uppföljning. En av slutsatserna som kan dras på grundval av genomförda studier är att lagförändringen påverkat praxis och att ett arbete med mål bedrivs i nästan samtliga kommuner och landsting. Samtidigt kvarstår det som tidigare nämnts ett flertal utmaningar, inte

minst avseende de redovisningstekniska aspekterna i årsredovisning och budgetdokument.

Vi noterar den stora betydelse som revisorerna förefaller ha för utvecklingen av ekonomiförvaltningen. Revisorerna har påtagligt stimulerat arbetet med upprättandet av mål, antingen i en stödjande roll eller som kritisk granskare. Vi noterar också att det är ett fåtal kommuner som nyttjat möjligheten att anta en underbalanserad budget. Möjligen är det en konsekvens av att kraven framförts och implementerats under ett för kommuner och landsting mycket gynnsamt samhällsekonomiskt läge. Kanske hade fler nyttjat möjligheten om det samhällsekonomiska läget varit annorlunda. Det finns hur som helst all anledning att följa utvecklingen framöver när konjunkturen nu viker och det handlar då inte endast om möjligheten att anta en underbalanserad budget, utan även om vad som sker på ett mer övergripande plan. Kommer antagna finansiella mål bibehållas och därmed rimligen inte uppnås under innevarande långkonjunktur? Och vad händer med synen på balanskravet när allt flera kommuner och landsting befaras redovisa underskott? Kravet tillskrivs ju en stor betydelse för att upprätthålla balans i ekonomin, men samtidigt uppfattas det vara allt för kortsiktigt och problematiskt eftersom det tränger undan det överordnade och långsiktiga kravet på god ekonomisk hushållning.

Sedan balanskravet infördes har förvånansvärt många nyttjat möjligheten att med hänvisning till synnerliga skäl inte återställa ett uppkommet underskott. Angivna skäl är dessutom av varierande karaktär. Till det kommer också att ett antal kommuner inte förefaller vara av uppfattningen att balanskravet behöver uppfyllas varje enskilt år, utan endast över en längre period. Samtidigt är det viktigt att notera revideringen av lagstiftningen 2005, som innebär ett förtydligande rörande vad som är att betrakta som ett synnerligt skäl, förefaller ha påverkat praxis. Skillnaderna före och efter 2005 är högst påtagliga. Samtidigt skall det förändrade förhållningssättet kanske inte till fullo tillskrivas lagförändringen, till exempel kan det vid tiden tämligen gynnsamma ekonomiska läget ha bidragit till utvecklingen. När de ekonomiska förutsättningarna nu väsentligt förändrats är det därför av stor betydelse att följa utvecklingen framöver.

Vidare är det också värt att notera att vi inte har funnit några väsentliga skillnader ur kvali-

tetssynpunkt mellan olika kommuntyper och landsting. Större kommuner och landsting är inte mer framträdande än mindre när det gäller utveckling i enlighet med lagens krav. Det är en intressant omständighet som tidigare noterats rörande målen i budgetdokumentet och som nu återigen bekräftas av studierna av årsredovisningen. Förebilderna behöver alltså inte återfinnas bland dokument och processer i de stora organisationerna där utvecklings- och utredningsresurserna rimligtvis borde finnas. Förebilderna kan lika gärna återfinnas bland små kommuner och vara produkten av enskilda personers insatser. Utifrån ett kvantitativt perspektiv ser vi däremot att kommungruppen "Större städer" och att stora kommuner (mätt i befolkning) återigen är överrepresenterade bland de kommuner som definierat god ekonomisk hushållning och kopplat sina verksamhetsmässiga och finansiella mål till detta i årsredovisningen.

Den genomförda studien visar att lagstiftningen efterlevs och att kvaliteten ökar över tid. Samtidigt förefaller styrsystemet inte fungera tillräckligt väl; målen är ofta svagt relaterade till kravet på god ekonomisk hushållning och någon tillfredsställande uppföljning sker inte. Förbättringar fordrar rejäla studier av vilka svårigheterna är och djuplodande beskrivningar av hur de som lyckats, och idag tillämpar en fungerande målstyrning, har bedrivit utvecklingsarbetet. Sådana beskrivningar kan ligga till grund för dels en fördjupad förståelse för förekommande hinder, dels för sammanställning av praktiskt relevanta idealmodeller för målstyrning.

REFERENSER

Almqvist, Roland och Olle Högberg, 2003
Organisationsreformer i kaleidoskop: stadsdelsnämndsreformen i Stockholm. *Kommunal ekonomi och politik*, vol 7, nr 3:(7-45).

Brorström, Björn och Pierre Donatella, 2008
Kapacitet att möta förändrade förutsättningar? På väg in i krisen. ROS-rapport 4: Kommunforskning i Västsverige.

Brorström, Björn och Hans Petersson, 2006
God ekonomisk hushållning – en praxisstudie av riktlinjer och mål av betydelse för en god ekonomisk hushållning. Föreningen Sveriges Kommunalekonomer.

Donatella, Pierre, Hans Petersson och Björn Brorström, 2007
Bristfälliga budgetdokument: Om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning. KFi-rapport nr 86.