



EKONOMIHÖGSKOLAN  
Lunds universitet

Företagsekonomiska institutionen

VT 2007

Magisteruppsats

Införandet av mål för  
**God ekonomisk hushållning**  
i Skånes kommuner

**Författare:**

Daniel Henriksson  
Fredrik Ljunggren

**Handledare:**

Mikael Hellström  
Gert Paulsson

---

## Sammanfattning:

**Uppsatsens titel:** Införandet av mål för God ekonomisk hushållning i Skånes kommuner

**Seminariedatum:** 4 juni 2007

**Ämne/kurs:** FEK 591 Magisterseminarium, Huvudämne: Redovisning, 10 poäng

**Författare:** Daniel Henriksson & Fredrik Ljunggren

**Handledare:** Mikael Hellström & Gert Paulsson

**Nyckelord:** God ekonomisk hushållning, Målstyrning, Kommun, Revision, Intressenter

**Syfte:** Uppsatsens syfte är att studera hanterandet av mål för god ekonomisk hushållning i kommunen och dess påverkan på den kommunala revisionen, för att analysera fenomenets roll i styrningen av kommunen.

**Metod:** I enlighet med målet att uppfylla uppsatsens syfte har vi valt att genomföra en kvalitativ undersökning med en deskriptiv ansats. Uppsatsens primärdata har införskaffats genom nio intervjuer av ekonomichefer, politiker och förtroendevalda revisorer i Helsingborgs, Kävlinge och Osby kommun. Vi har även genomfört fyra intervjuer med sakkunniga biträden. Sekundärdata har samlats in i form av kommunala finansiella dokument. Institutionalia och teorier har samlats in i huvudsak från lämplig facklitteratur och forskningsartiklar.

**Teoretiska perspektiv:** I uppsatsen har vi valt att presentera och diskutera agentteorin av Jensen och Meckling. Mål för god ekonomisk hushållning kopplas till målstyrning och till Kaplan och Nortons balanserade styrkort. Vi undersöker revisorns roll i den kommunala revisionen, samt presenterar Carl Liggios teori om förväntningsgap och slutligen Streeck och Schmitters teori om regleringens uppbyggnad

**Empiri:** Undersökningen av Skånes 33 kommuners finansiella dokument för delåret 2006, samt revisorernas utlåtande visar att ca 21 % av kommunerna har upprättat och följt upp verksamhetsmål. Ca 85 % har, enligt revisorerna, på ett tillfredsställande sätt upprättat och följt upp finansiella mål för god ekonomisk hushållning.

**Slutsats:** Undersökning visar att Skånes kommuner överlag inte uppfyller lagens krav på finansiella och verksamhetsmässiga mål kopplade till god ekonomisk hushållning. Vidare ser vi de sakkunniga biträdena, det vill säga auktoriserade och certifierade revisorer, som viktiga för att processen med framtagande av mål skall komma igång ute i kommunerna och även då som garantier för att en framtida utvecklig drivs och utvecklas.

---

## Abstract

**Title:** Implementing goals for good economic management in the municipals of Scania

**Seminar date:** June 4<sup>th</sup>, 2007

**Course:** FEK 591, Master thesis in Business Administration, Major: Accounting, 10 Swedish credits (15 ECTS)

**Authors:** Daniel Henriksson & Fredrik Ljunggren

**Advisors:** Mikael Hellström & Gert Paulsson

**Keywords:** Good economic management, Management by Objectives (MBO), Municipal, Auditing, Stakeholders

**Purpose:** The purpose of this thesis is to study how the municipal has handle goals for good economic management and its influence on the municipal audit, in order to analyse the role of the phenomenon in the municipal management.

**Methodology:** In order to fulfil the purpose of this thesis we have chosen to conduct a qualitative research with a descriptive approach. The primary data for this thesis has been collected through nine interviews with Chief Financial Officers, politicians and the layman auditors in Helsingborgs, Kävlinge and Osby municipal. We have also accumulated four interviews with special audit advisers. The secondary data has been collected in form of municipal financial documents. The theoretical base of this thesis has been provided from appropriate specialist literature and research articles.

**Theoretical perspectives:** In this thesis we have chosen to present and discuss the agent theory by Jensen and Meckling. Objectives for good economic management bring to bear with management by objectives and Kaplan and Norton's balanced scorecard. We analyse the auditor's role in the municipal audit and present Carl Liggios theory concerning expectations gap and finally Streeck and Schmitters theory about the structure of regulation.

**Empirical foundation:** From the empirical survey of the 33 municipals of Scania concerning the financial documents for the interim report for 2006 and the auditor reports conclude that 21 percent of the municipals have established and followed up goals for the municipal activity. Approx. 85 percent of the municipals have, according to the auditors, established and followed up financial goals for good economic management.

**Conclusions:** The empirical information has showed that the municipals of Scania do not in general fulfil the law concerning goals for good economic management. Our belief is that the special audit advisers have an important function in the process of implementing goals. The special audit advisers can also be seen as a surety for future development and implementation.

---

## Förord

Under uppsatsen gång har vi mött mängder med utmaningar. Utmaningar, vi som författare har varit tvungna att ta oss förbi. Ibland kan det dock behövas råd och där vill vi rikta ett mycket varmt tack till våra handledare Mikael Hellström och Gert Paulsson för deras stöd i vår uppsatsprocess.

Vi vill också speciellt tacka våra 13 respondenter för den tid som de avsatt åt våra intervjuer. Vi är väl medvetna att vi har intervjuat Er under en hektisk period och vi är tacksamma för Ert engagemang. Vi önskar också rikta ett tack till all personal ute i Skånes kommuner som hjälpt oss med informationsinsamlingen. Utan Er hjälp hade vår uppsats aldrig blivit av.

Lund 14 maj 2007

Daniel Henriksson

Fredrik Ljunggren

---

# Innehållsförteckning

<b>1</b>	<b>INLEDNING.....</b>	<b>7</b>
1.1	BAKGRUND.....	7
1.2	PROBLEMDISKUSSION.....	8
1.3	PROBLEMSTÄLLNING.....	10
1.4	SYFTE.....	11
1.5	ÄMNESVAL.....	11
1.6	POSITIONERING.....	12
1.7	AVGRÄNSNING.....	12
1.8	UPPSATSENS DISPOSITION.....	13
<b>2</b>	<b>METOD.....</b>	<b>14</b>
2.1	VETENSKAPSTEORETISK UTGÅNGSPUNKT.....	14
2.2	DESKRIPTIVT SYFTE.....	15
2.3	UNDERSÖKNINGSANSATS.....	16
2.4	UNDERSÖKNINGSMETOD.....	17
2.5	DATAINSAMLING.....	19
2.5.1	<i>Primärdata</i> .....	19
2.5.2	<i>Sekundärdata</i> .....	21
2.6	RELIABILITET OCH VALIDITET.....	22
2.7	KÄLLKRITIK.....	23
2.8	KAPITELSAMMANFATTNING.....	24
<b>3</b>	<b>INSTITUTIONALIA.....</b>	<b>25</b>
3.1	KOMMUNEN OCH DESS ORGANISATION.....	25
3.2	GOD EKONOMISK HUSHÅLLNING.....	26
3.3	STATENS OFFENTLIGA UTREDNING 2001:76.....	27
3.3.1	<i>Uppföljning av ekonomi och verksamhet</i> .....	28
3.3.2	<i>Utredningens överväganden och förslag</i> .....	30
3.3.3	<i>Det finansiella perspektivet på god ekonomisk hushållning</i> .....	31
3.3.4	<i>Det verksamhetsmässiga perspektivet på god ekonomisk hushållning</i> .....	32
3.3.5	<i>Delårsrapportering</i> .....	33
3.4	PROPOSITION 2003/2004:105.....	34
3.5	FÖRENINGAR.....	35
3.5.1	<i>Nationella föreningar</i> .....	35
3.5.2	<i>Regionala föreningar</i> .....	37
<b>4</b>	<b>TEORIDISKUSSION.....</b>	<b>38</b>
4.1	AGENTTEORI.....	39
4.2	ATT STYRA MOT MÅL.....	41
4.2.1	<i>Målstyrning</i> .....	41
4.2.2	<i>Olika typer av mål</i> .....	43
4.2.3	<i>Uppföljning och mätning</i> .....	43
4.2.4	<i>Kritik mot målstyrning</i> .....	45
4.2.5	<i>Balanserat styrkort (BSC)</i> .....	45
4.3	REVISIONENS ROLL.....	47
4.3.1	<i>Moraliska syndromer</i> .....	47
4.3.2	<i>Kommunal revision</i> .....	48
4.3.3	<i>Kontrollinstrument</i> .....	49
4.3.4	<i>Förväntningsgap</i> .....	50
4.4	INSTITUTIONELL TEORI.....	53
4.5	KAPITELSAMMANFATTNING.....	55

<b>5</b>	<b>RESULTATREDOVISNING.....</b>	<b>56</b>
5.1	DOKUMENTSTUDIE AV SKÅNES KOMMUNER .....	56
5.2	INTERVJUER MED KOMMUNALA RESPONDENTER .....	58
5.2.1	<i>God ekonomisk hushållning</i> .....	58
5.2.2	<i>Utvecklingen av finansiella och verksamhetsmässiga mål</i> .....	59
5.2.3	<i>Uppföljningen av finansiella och verksamhetsmässiga mål</i> .....	60
5.2.4	<i>Revisionens roll</i> .....	61
5.2.5	<i>Framtiden och trender</i> .....	63
5.3	INTERVJUER MED SAKKUNNIGA BITRÄDEN .....	63
5.3.1	<i>God ekonomisk hushållning</i> .....	64
5.3.2	<i>Revisionsprocessen</i> .....	64
5.3.3	<i>Granskning av finansiella mål</i> .....	65
5.3.4	<i>Granskning av verksamhetsmässiga mål</i> .....	66
5.3.5	<i>Revisionens roll</i> .....	67
5.3.6	<i>Framtiden och trender</i> .....	67
<b>6</b>	<b>ANALYS .....</b>	<b>69</b>
6.1	GOD EKONOMISK HUSHÅLLNING .....	69
6.1.1	<i>Kommunens utveckling av finansiella och verksamhetsmässiga mål</i> .....	70
6.1.2	<i>Kommunens uppföljning av finansiella och verksamhetsmässiga mål</i> .....	73
6.1.3	<i>Revisionens roll</i> .....	74
6.1.4	<i>Regleringens utformande</i> .....	77
<b>7</b>	<b>SLUTDISKUSSION.....</b>	<b>80</b>
7.1	FENOMENET – MÅL FÖR GOD EKONOMISK HUSHÅLLNING .....	80
7.2	REFLEKTIONER ANGÅENDE UNDERSÖKNINGEN .....	82
7.3	FÖRSLAG PÅ FORTSATT FORSKNING.....	83
	<b>KÄLLFÖRTECKNING .....</b>	<b>84</b>
	MUNTLIGA KÄLLOR .....	84
	PUBLICERADE KÄLLOR .....	85
	ELEKTRONISKA KÄLLOR .....	88
	OREFERERADE KÄLLOR .....	89
	KOMMUNSPECIFIKT .....	90

## Bilagor

---

Bilaga 1: Dokumentstudie av Skånes kommuner

Bilaga 2: Intervjufrågor till förtroendevalda revisorer

Bilaga 3: Intervjufrågor till sakkunniga revisorer

Bilaga 4: Intervjufrågor till kommunfullmäktige

Bilaga 5: Intervjufrågor till ekonomichefer/direktörer

---

## Förkortningar

<b>FAR</b>	Föreningen Auktoriserade Revisorer (Organisationen heter sedan 1 september 2006 FAR SRS).
<b>KEF</b>	Föreningen Sveriges Kommunalekonomer
<b>KEFU</b>	Rådet för Kommunalekonomisk Forskning och Utbildning
<b>KF</b>	Kommunfullmäktige
<b>KFi</b>	Kommunforskning i Västsverige
<b>KL</b>	Kommunallag (SFS 1991:900)
<b>KS</b>	Kommunstyrelsen
<b>Prop.</b>	Proposition
<b>RKA</b>	Rådet för främjande av Kommunala Analyser
<b>RKR</b>	Rådet för Kommunal Redovisning
<b>SKL</b>	Sveriges Kommuner och Landsting
<b>SKYREV</b>	Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer
<b>SOU</b>	Statens Offentliga Utredningar
<b>STAREV</b>	Samarbetsorgan för förtroendevalda revisorer i kommuner, landsting och regioner med egna revisionskontor
<b>Öhrlings PwC</b>	Öhrlings PriceWaterhouseCoopers

# 1 Inledning

---

*I detta kapitel behandlas bakgrunden till uppsatsens ämne – god ekonomisk hushållning samt dess påverkan på revisorernas roll. Sedermera för vi en problemdiskussion som renderar i uppsatsens problembestämming. Avslutningsvis redogörs arbetets syfte och disposition.*

---

## 1.1 Bakgrund

Det kommunala självstyret är djupt förankrad i demokratiska principer och har lång historisk bakgrund i Sverige. Redan 1862, då den första kommunförordningen antogs, skapades det system som bygger på medborgarnas egna lekmannainsatser för att styra och bestämma i frågor som berör det lokala eller det regionala planet. Även om det kommunala självstyret inte är entydigt uttryckt i grundlagen går det att utläsa ur till exempel regeringsformen (RF 1:7) ”kommunerna får taga ut skatt för skötseln av sina uppgifter”. Vilka dessa uppgifter är, har genom åren både blivit fler och allt mer reglerade från statligt håll. En kommun måste numera erbjuda sina invånare en hel rad av olika servicefunktioner, som skola, socialtjänst och äldreomsorg etcetera. Fortfarande har en kommun dock stora möjligheter att utforma dessa tjänster på sitt egna sätt. Kommunen kan även bestämma vilken grad av kvalitet som ska råda på de enskilda tjänsterna. Kultur och fritid är områden som fortfarande är mer eller mindre oreglerade och fritt för den enskilda kommunen att bygga upp och styra som den vill. Annars är trenden att staten, det vill säga regering och riksdag, försöker styra och ålägga kommunerna att utföra allt fler uppgifter. Detta utan att alltid för den sakens skull tillföra de ekonomiska resurser som kan behövas. Den kommunala ekonomin blir allt mer ansträngd och utrymmet för eget självstyre minskar. (Wetterberg, 2004)

Under 80-talet och även genom införandet av 1991 års kommunallag (SFS 1991:900) uppmuntrades kommunerna att försöka styra sin verksamhet med hjälp av att sätta upp olika former av mål för verksamheten. Många kommuner tog till sig nya målstyrningsmodeller för att få en mer effektiv kontroll över verksamheten och hålla nere sina kostnader. (Philgren & Svensson, 1989) Verksamheten och dess ekonomi blev allt viktigare under 90-talet, när många kommuner och landsting plågades av allt större kostnader, med stora underskott



som följd. Kraven på insyn och kontroll ökade både från kommunens egna styrelser, men framförallt från allmänheten och staten. (Brorström et al, 2005) När det avslöjades fusk med redovisningen av tidningsjournalister, kom allmänheten att tappa förtroendet för folkvalda politiker. Ett exempel är den så kallade Motalaskandalen där journalisten Britt-Marie Citron (1995) avslöjade att förtroendevalda politiker åkte på privata nöjesresor med sina respektive och lät skattebetalarna betala.

När 1991 års kommunallag trädde i kraft, avskaffades en rad bestämmelser som berörde offentlig ekonomisk förvaltning. Bland annat ströks en gammal regel om förmögenhetsskydd till förmån för en mer allmän förhållning till *god ekonomisk hushållning*. Anledningen till denna generella förhållning till god ekonomisk hushållning var, att regeringen, både ansåg att det varken var meningsfullt eller ens möjligt att i detalj reglera vad som är god ekonomisk hushållning och att det kommunala självstyret bör respekteras. Regeringen betonade dock att ingen offentlig organisation, varken kommun eller landsting, som har en i princip obegränsad livslängd ska använda delar av sin ansamlade förmögenhet för att täcka löpande behov. Detta kom att kallas generationsregeln, där varje generation ska stå för sina egna kostnader. Att teckna lån för att klara de löpande kostnaderna ansågs inte heller vara i enlighet med god ekonomisk hushållning. (Prop. 2003/04:105)

## 1.2 Problemdiskussion

I propositionen (2003/04:105) *God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting* aktualiserades frågan om att de offentliga organisationerna borde få en helhetssyn på sin verksamhet och därmed inte enbart fokusera på det finansiella perspektivet. Införandet ledde till ett antal märkbara förändringar. Den första förändringen ledde till flera reformer, de utgick från att kommuner och landsting skulle införa verksamhetsmässiga och finansiella mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning. Lagstiftarens förhoppning med lagändringen är att kommunerna och landstingen skall både utöka och fördjupa styrningen av verksamheten. Målen skall utvärderas i förvaltningsberättelserna. Den andra förändringen är att kommunens och landstingets revisorer, det vill säga förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden, måste numera lämna ett utlåtande om huruvida dessa uppsatta mål och riktlinjer uppfylls i delårsrapporten och i årsredovisningen. Tanken med denna förändring är att öka revisorernas betydelse i kommuner och i landsting och att möjliggöra en bättre uppföljning av verksamheten under pågående år. Med detta kan övervakningen öka, för att tillvarata samhällets intressen. Den tredje förändringen innebär en lättnad i

balanskravet. Offentliga organisationer behöver inte lämna en budget som är i balans om det föreligger särskilda omständigheter.

Lagförslaget mötte motstånd i riksdagens kammardebatt. Moderaternas representant i finansutskottet menade att syftet med mål för god ekonomisk hushållning inte var tillräckligt tydliga i lagförslaget, risken är att lagen blir en ”papperstiger”. Moderaterna var också starkt kritisk mot lättnaderna i balanskravet och menade att detta riskerar att hota samhällets välfärd på lång sikt om kommunerna och landstingen urholkar det egna kapitalet. Centerpartiets representant framförde partiets åsikt att hur styrningen av landstingens och kommunernas verksamhet inte bör komma från centralt håll. Centerpartiet menade att de lokala styrena ska individuellt utarbeta lämpliga metoder för uppföljning av verksamheten. (Riksdagen [www<sup>1</sup>]) Propositionen godkändes i riksdagens kammare den 27 oktober 2003. Lagen trädde i kraft den första januari 2005. Riksdagen beslutade dock om ett undantag, de kommuner och landsting som fattat beslut om sin budget för 2005 före den förste december 2004 undantogs. Därmed fick lagen full verkan då samtliga kommuner och landsting skulle ha upprättat finansiella och verksamhetsmässiga mål för god ekonomisk hushållning från och med den första januari 2006. (Riksdagen [ibid.]) Centerpartiets representant förde fram en intressant fråga kring regleringens struktur. Utvecklandet av normer och praxis kan enligt partiet drivas av olika institutioner förutom staten. Det skulle vara intressant att undersöka vilka som är potentiella intressenter och hur de kan påverka utvecklingen av mål för god ekonomisk hushållning.

Den kommunala revisionens betydelse och utformning är ett ämne som debatteras ständigt i fackpress och i den allmänna debatten. Ekonomin inom kommuner och landsting påverkar varje enskild individ som bor och verkar i Sverige. Behovet av en sund offentlig ekonomi i balans är oerhört viktigt för samhället som helhet, en god ekonomisk hushållning är en förutsättning för en hållbar framtid.

Uppfattningen om vad som innefattas av en revision bland beställarna av revisionen brukar ofta skilja sig mot vad revisorerna i realiteten utför. Denna missuppfattning kallas för förväntningsgap. (FAR, 2006) En intressant tankeställning är om och i så fall hur förväntningsgapet förändras i samband med den förändrade lagstiftningen?

De offentliga organisationernas påverkan på samhället gör att det är av särskild vikt att de finansiella rapporterna presenteras på en korrekt och sanningsenligt sätt. Det är de förtroendevalda revisorerna som ska granska kommunernas och

---

<sup>1</sup> [http://www.riksdagen.se/Webbnav/index.aspx?nid=101&dok\\_id=GS0921&bet=2004/05:21](http://www.riksdagen.se/Webbnav/index.aspx?nid=101&dok_id=GS0921&bet=2004/05:21), 2006-11-07

landstingens finansiella rapporter. Till sin hjälp anlitar de ett sakkunnigt biträde. Denna person kan komma från ett externt revisionsbolag eller om kommunen eller landstinget är tillräckligt stort, kan de ha egna anställda revisorer. De sakkunniga skall användas i den omfattning som krävs för att upprätthålla god revisionsred. Införandet av den nya lagstiftningen innebar en väsentlig förändring av revisorernas roll. Tidigare har de granskande haft ett huvudsakligt fokus på de finansiella faktorerna där resultatet för verksamheten jämfördes och följdes upp mot budget för den aktuella perioden. Numera skall revisorerna även granska och uttala sig om mjukare värden i form av verksamhetsmål och riktlinjer. Frågan är hur arbetsuppgiften förändras för revisorerna och hur de hanterar denna förändring?

Ett mycket intressant perspektiv är att den kommunala verksamheten i och med lagändringen, numera måste sätta upp både finansiella och verksamhetsmässiga mål. Dessa mål skall dessutom vara kopplade till god ekonomisk hushållning. De verksamhetsmässiga målen ska mäta hur kostnadseffektivt den kommunala verksamheten bedrivs (Prop. 2003/04:105). Detta är en ny situation för kommunerna och en viktig fråga är hur organisationerna hanterar upprättandet av finansiella och verksamhetsmässiga mål och mått för verksamheten? Har kommunerna förändrat sin styrning av verksamheten? Sedan tidigare har de offentliga organisationerna flitigt använt sig av finansiella mål. Fokus på upprättande och uppföljning av mål intensifieras, hur påverkas målstyrningen i kommunerna av detta? Att utreda både utvecklandet och uppföljningen av mål anser vi är intressant, då de är starkt förknippade med varandra. Det är viktigt att betona att målstyrning är en fortgående process, där förra årets mål utgör underlag för nästa års arbete. Eftersom utvecklingen av mål skapar grunden för det fortsatta arbetet, är det rimligt att anta att kommunerna har fokuserat mer på denna del under det första året (2006).

## 1.3 Problemställning

- **Hur följer Skånes kommuner den nya lagstiftningen avseende mål för god ekonomisk hushållning?**

För att besvara uppsatsens huvudfråga har vi två följdfrågor.

- Hur har kommunerna gått till väga för att utveckla och följa upp målen för god ekonomisk hushållning?
- På vilket sätt har revisionens roll påverkats i samband med införandet av mål för god ekonomisk hushållning?

## **1.4 Syfte**

Uppsatsens syfte är att studera hanterandet av mål för god ekonomisk hushållning i kommunen och dess påverkan på den kommunala revisionen, för att analysera fenomenets roll i styrningen av kommunen.

## **1.5 Ämnesval**

Att använda sig av målstyrning är ingen nyhet, varken inom näringslivet eller inom offentlig förvaltning. Mängder av forskning inom ämnet finns. Målstyrningsmodeller förekommer frekvent inom akademisk undervisning. Det som intresserade oss var hur målstyrningen ser ut i den offentliga verksamheten, framförallt i kommunerna. Införandet av god ekonomisk hushållning innebär att målstyrningens roll betonas ytterligare i verksamheten. Då fenomenet – mål för god ekonomisk hushållning – är en ny företeelse för majoriteten av kommuner och landsting från 2006, blir själva utvecklingen av målen mest intressant. Det är dock svårt i detta inledande skede att göra en distinkt skillnad mellan utveckling, införande och uppföljning av målen. Vi kommer därför att ha som målsättning att studera processen som helhet. Vårt val av huvudämne är hur kommunerna följer lagstiftningen avseende mål för god ekonomisk hushållning.

Efter att båda författarna har ägnat sig åt över sex terminers studier vid Ekonomihögskolan i Lund kan vi konstatera att revision är ett ämne som har berörts vid ytterst få tillfällen. En arbetsuppgift som en del revisorer åtar sig är granskning av offentliga organisationer så som kommuner och landsting. Detta är vad vi kallar kommunal revision. Då akademiska undersökningar av kommunal revision bedrivs i mindre omfattning i förhållande till forskning av revision av privata företag, finner vi det intressant att fördjupa oss i detta ämne. Sveriges riksdag beslutade under hösten 2004, att samtliga kommuner och landsting ska införa dels finansiella mål och dels verksamhetsmässiga mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning. Författarna anser att denna lagförändring är intressant ur ett revisionsperspektiv. Lagändringen innebär att de förtroendevalda revisorernas och det sakkunniga bitrådets arbetsuppgift förändras. Vi vill undersöka konsekvenserna av lagändringen. Som framgår är kopplingen mellan målstyrning och revision stark inom god ekonomisk hushållning, då revisionens uppgift är att granska målarbetet. För att uppfylla uppsatsens syfte kommer vi att granska dels alla Skånes kommuners finansiella dokument för halvåret 2006 och dels de förtroendevalda revisorernas och de sakkunniga bitrådenas utlåtande angående dessa dokument.

## **1.6 Positionering**

KEF har genomfört en riksomfattande undersökning, där budgetar för 2006 granskades i 65 kommuner och fem landsting. Resultatet de fann visar på att det finns klara brister bland offentliga organisationer om efterlevandet av den förändrade lagstiftningen om upprättande av finansiella och verksamhetsmässiga mål för god ekonomisk hushållning. I resultatet framgår att 20 % av de undersökta kommunerna och landstingen definierade vad de ansåg vara god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv. 97 % av de undersökta organisationerna redovisade finansiella mål i budgeten för 2006. (Brorström & Petersson, 2006) 2002 skrevs vid Linköpings Universitet en magisteruppsats av Andersson och Karlsson om god ekonomisk hushållning i Linköpings och Norrköpings kommun. Uppsatsen grundade sig på statens offentliga utredning SOU 2001:76 det vill säga innan propositionen 2003/04:105 antogs. Vidare har vi tagit del av en magisteruppsats (Hanberth & Klein, 2006) vid Linköpings Universitet som bland annat undersökt hur god ekonomisk hushållning påverkar redovisning av kommunernas pensionskulder. Hur god ekonomisk hushållning enligt propositionen (2003/04:105) påverkat den kommunala verksamheten och dess revision framstår som ett både intressant och utforskat område.

## **1.7 Avgränsning**

Vi har inte för avsikt att studera det så kallade balanskravet och dess koppling till god ekonomisk hushållning. Inte heller tar vi upp de frågor som berör redovisningen av kommunala pensionskulder då denna fråga utretts i tidigare uppsats.

## 1.8 Uppsatsens disposition

### *Kapitel 2*

**Metod** I det här kapitlet presenterar vi det vetenskapliga förhållningssätt vi valde för att genomföra denna analys. Här berättar vi även om hur vi gått till väga för att samla in våra data. Metoden har till uppgift att beskriva de verktyg vi använt oss av för att uppnå vårt syfte.

### *Kapitel 3*

**Institutionalia** Inledningsvis presenteras den kommunala organisationen kortfattat. Kapitlet fortsätter med en presentation om hur lagstiftaren definierar god ekonomisk hushållning i SOU 2001:76 och Prop. 2003/04:105. Kapitlet avslutas med att kortfattat redogöra för vilka externa intressenter som finns kring kommunal förvaltning samt redovisning och revision.

### *Kapitel 4*

**Teoridiskussion** I det här kapitlet diskuterar vi de teorier som vi har använt oss av för att kunna fördjupa vår analys av uppsatsens empiriska insamling.

### *Kapitel 5*

**Resultatredovisning** I kapitel fem redogör vi för den empiriska informationen som vi samlat in. Vi kommer här att presentera vad som framkom under intervjuerna med våra respondenter.

### *Kapitel 6*

**Analys** I detta kapitel kommer vi att analysera den empiriska informationen från innehållsanalysen och intervjuerna med hjälp av den litteratur och teori som har beskrivits i kapitel 3 och 4. Detta leder till ett besvarande av uppsatsens problemformulering och syfte.

### *Kapitel 7*

**Slutdiskussion** I detta avslutande kapitel kommer vi att föra en diskussion om hur och vem som bör skapa praxis och normer för mål angående god ekonomisk hushållning. Kapitlet avslutas med en reflektion angående den här undersökningen samt förslag på fortsatt forskning.

## 2 Metod

---

*Under metodkapitlet presenteras vår förhållning till tidigare inhämtade kunskaper inom ämnet. Sedan följer en genomgång av de metodologiska val som vi gjort i uppsatsen. Sist i kapitlet diskuterar vi vårt källkritiska förhållningssätt till den litteratur och övrig information som vi samlat in under uppsatsens gång.*

---

### 2.1 Vetenskapsteoretisk utgångspunkt

En av de mest viktiga och grundläggande besluten i samband med planeringen av vår studie, var att besluta vilket förhållningssätt vi som författare skulle ha till det fenomen som vi ämnade undersöka i uppsatsen. Genom att presentera vilket förhållningssätt vi har till ämnet kan vi på så sätt skapa en förståelse hos läsaren hur vi har hanterat våra tidigare inhämtade kunskaper och erfarenheter inom ämnet redovisning och revision. Då båda författarna har mer än tre års högre studier inom ekonomi med inriktning på redovisning, har vi införskaffat både kunskaper och erfarenheter, som vi har nytta av i uppsatsen vilket kan driva den framåt. Det finns två vetenskapliga utgångspunkter som en författare kan utgå från dels den *positivistiska skolan*, där forskaren endast har en roll att objektivt granska ett fenomen där han/hon skiljer mellan fakta och personliga värderingar och dels den *hermeneutiska skolan*, vilket vår uppsats bygger på. (Jacobsen, 2002)

Många författare menar att den hermeneutiska skolan är diametral i förhållande till den positivistiska skolan. Hermeneutik betyder läran om texttolkning vilket innebär att författarnas syfte är att förklara och därmed skapa förståelse för ett specifikt fenomen (Lundahl & Skärvad, 1999). För att skapa kunskap och förståelse om kommunernas hanterande av mål för god ekonomisk hushållning samt hur revisorns roll har påverkats genom införandet av god ekonomisk hushållning, har vi genomfört intervjuer. Relevanta respondenter för uppsatsen var sakkunniga biträden, förtroendevalda revisorer, kommunala economichefer samt politiska representanter från kommunstyrelse och kommunfullmäktige.

Den hermeneutiska ansatsen illustreras ofta genom en spiral som används för att förklara undersökningens arbetsgång. Vid tiden för uppsatsens start hade båda författarna tidigare införskaffad kunskap om redovisning och revision. Genom litteraturläsning inhämtade vi ytterligare kunskaper om kommunal redovisning

och revision. Med denna kunskap som grund gick vi ut och genomförde intervjuer med respondenter inom området. Respondenterna försåg oss med ny information och nya kunskaper, vilket skapade nya frågor som vi sammanställde och analyserade. Med denna teknik uppstår nya frågeställningar som i sin tur leder till ständigt nya kunskaper och erfarenheter inom kommunal verksamhet samt revisorns roll. Detta innebär att den hermeneutiska spiralen aldrig tar slut eller blir sluten. (Eriksson & Wiedersheim, 2001)

<u>Positivism</u>	<u>Hermeneutik</u>
■ Kunskapsteorier är generella	■ Kunskapsteorier är unika och säregna
■ Verkligheten är objektiv som kan studeras med objektiva metoder och mått	■ Verkligheten är konstruerad av människor och måste studeras genom att man undersöker hur människor uppfattar den
■ Kunskap är gemensam	■ Kunskap är lokal och unik
■ Deduktiv metod	■ Induktiv metod
■ Distans till undersökningen	■ Närhet till undersökningen
■ Neutral och objektiv	■ Styrd av undersökarens värderingar
■ Siffror	■ Ord

Fig. 1 Huvudsakliga skillnader mellan positivism och hermeneutik  
(Fritt efter Lundahl Ulf & Skärvad Per-Hugo, 1999, s. 38ff)

## 2.2 Deskriptivt syfte

En viktig förutsättning för vilken ansats författarna väljer att använda i uppsatsen beror på det syfte som författarna har med undersökningen. Det finns två inriktningar som syftet kan besitta; en normativ eller en deskriptiv ansats. Ett normativt syfte innebär att författarna av uppsatsen ämnar uttala sig om hur ett fenomen borde vara eller te sig. Om uppsatsens syfte är av deskriptiv karaktär önskar författarna beskriva fenomenet, det vill säga hur något är. (Artsberg, 2005) I den deskriptiva ansatsen kan författarna därefter välja att utforma uppsatsen baserat på fyra varierande situationer; tvärsnittsstudie, tidsseriestudie, kohortstudie eller panelstudie (Jacobsen, 2002).

Det som författarna vill åstadkomma med denna uppsats är att beskriva hur Skånes 33 kommuner har hanterat införandet av mål för god ekonomisk hushållning. Med detta resultat som bakgrund, vill vi beskriva om de kommunala revisorernas betydelse har påverkats och i så fall hur revisorns roll har förändrats. Författarna har haft målsättningen, att med detta arbete, samla ihop aktuell kunskap som kan ligga till grund för kommande uppsatser eftersom arbetet behandlar ny lagstiftning och att det inte finns någon undersökning som har



granskat hur Skånes kommuner har hanterat lagförändringen. Vi har förhoppningen att arbetet kan ge ett teoretiskt bidrag och då förklara detta fenomen. Med detta som underlag ser vi uppsatsens syfte som deskriptivt. Författarna önskade att se hur Skånes kommuner hanterat införandet av god ekonomisk hushållning, genom att granska delårsrapporterna för 2006 samt undersöka hur denna specifika lagändring har påverkat revisorns roll. Som framgår av ovan är uppsatsen konstruerad som en tvärsnittsstudie.

## 2.3 Undersökningsansats

När uppsatsens syfte var bestämt, blev nästa naturliga steg i det metodologiska utformandet att välja uppsatsens ansats. Det finns tre huvudsakliga ansatser att arbeta med; induktiv, deduktiv samt abduktiv. (Jacobsen, 2002)

Den induktiva ansatsen bygger på att forskaren med öppet sinne och utan förväntningar går ut i verkligheten där han/hon samlar in information vilket sedan blir grunden för nya kunskaper och teorier. Genom att forskaren inte har förväntningar kan resultatet återges på ett korrekt sätt. (Lundahl & Skärvad, 1999) Den deduktiva ansatsen innebär till viss del motsatsen där forskaren först bildar sig uppfattningar och förväntningar genom befintliga teorier om hur ett fenomen ter sig i verkligheten. Därefter går han/hon ut i empirin och samlar in data för att testa om forskarens teorier är korrekta. (Bryman & Bell, 2005) En kombination av detta är att varva teori och empiriska undersökningar ett flertal gånger. Denna metod kallas enligt Jacobsen (2002) abduktiv ansats, dock finns det flera definitioner om vad den abduktiv ansats innebär.

Studien som vi valt att genomföra utgår från verkligheten och en aktuell händelse. Vi anser det som svårt, om inte omöjligt att avgöra vilken ansats som denna uppsats har. Uppsatsen utgår från en empirisk datainsamling och med denna information som grund kan författarna generera nya kunskaper och teorier. Samtidigt gick författarna in i uppsatsprocessen med kunskaper inom ämnet som vi med fördel använde i arbetet. Det är även i teoribildningens grund som uppsatsen tar sin form. Detta leder till en kluvenhet då författarna hämtade inspiration från både den induktiva och den deduktiva ansatsen. Det skulle vara lätt att då hävda att uppsatsens ansats är abduktiv, då det existerar en större mängd definitioner väljer vi att istället presentera vårt tillvägagångssätt. Ponera att man sätter induktiv och deduktiv ansats som ytterligheter på en skala. Vår uppsats är mer inspirerad av den induktiva ansatsen och ligger då närmare den på skalan i förhållande till den deduktiva.

Tanken med arbetet, vilket vi nämnt ovan, är att finna nya kunskaper om denna företeelse som vi valt att undersöka. Vår målsättning är att uppsatsens undersökning kännetecknas av öppenhet. Anledningen till den öppna ansatsen är för att på bästa möjliga sätt kunna samla in relevant information utan att ha några förväntningar. På så sätt kan empiriinsamlingen genomföras utan att forskaren gallrar informationen. (Jacobsen, 2002)

Då lagen om god ekonomisk hushållning för kommuner och landsting trädde i kraft till fullo den förste januari 2006 finns det begränsad forskning om fenomenet. När det gäller utredningen angående revisorns roll avsåg vi att undersöka om den har förändrats i samband med införandet av mål för god ekonomisk hushållning. Vi önskade undersöka just hur detta fenomen har påverkat revisorn och hans/hennes arbete. Inom detta område finns det ingen omfattande forskning. Detta innebär att vi som författare kunde genomföra en empirisk undersökning utan påverkan av tidigare forskning. Det finns dock en del kritik som ifrågasätter att en forskare kan arbeta inom ett nytt område utan att påverkas av tidigare erfarenheter och kunskap. Eftersom det finns begränsad forskning inom ämnet såg författarna inte detta problem som något besvärande. Andra faktorer som vi haft i åtanke är kritik mot att det ibland kan vara omöjligt att samla in all information som är av betydelse inom ämnet. (Jacobsen, 2002) Författarna är fullt medvetna om detta dilemma och vi har försökt att utforma den empiriska undersökningen efter detta.

För att ge en överblick, har författarna valt att utföra en deskriptiv undersökning. Vi önskar att med denna uppsats samla in relevant information och med denna som bas generera större kunskaper om detta ämne.

## **2.4 Undersökningsmetod**

Vid vetenskapliga undersökningar skiljer forskarna på två olika angreppssätt; kvantitativa och kvalitativa metoder. Kvantitativ metod leder ofta till en hög grad av formalisering. Kvantitativa undersökningar är ofta hårt strukturerade och därmed mindre flexibla vid förändringar under utredningens gång. En kvantitativ metod är lämplig vid utredningar där forskaren önskar finna lite information om mycket och ge undersökningen en bredd. (Jacobsen, 2002) Undersökningar av detta slag innebär att forskaren ofta har en utpräglad distans och ytlighet till det undersökta fenomenet, då intresset för att gräva djupare i ämnet saknas (Holme & Solvang, 1997). Detta kännetecknar den positivistiska skolan som vi diskuterade ovan under vår presentation av uppsatsens vetenskapsteoretiska utgångspunkt.

Den kvalitativa metoden har en avvikande struktur i förhållande till den kvantitativa metoden. Kvalitativa undersökningar är betydligt mindre formaliserade. Metoden kännetecknas av en stark öppenhet där forskaren i minsta möjliga mån försöker styra den information som samlas in. (Bryman & Bell, 2005) Tanken bakom en kvalitativ utredning är att skapa förståelse hos läsaren för det undersökta fenomenet. Kärnan i metoden är att med hjälp av den insamlade informationen tränga in i fenomenet och på så sätt antingen få en djupare förståelse för problemet eller beskriva en helhet av ett sammanhang. Den kvalitativa metoden bygger på en närhet till källan som förser forskaren med information, (Holme & Solvang, 1997) just detta är ett typiskt drag för den hermeneutiska ansatsen som presenterades ovan.

Med bakgrund till ovanstående resonemang har vi valt att använda oss av den kvalitativa metoden vid vår undersökning. Vi anser att denna metod är lämplig då vi önskar att beskriva och förklara hur Skånes kommuner har valt att hantera införandet av mål för god ekonomisk hushållning och därmed se hur revisorernas roll har påverkats. Självfallet finns det många fördelar och nackdelar med att välja en viss typ av metod. Genom att undersöka Skånes kommuner har vi fokuserat informationsinhämtningen, vilket gör att vi kan beakta betydligt mer information än om vi hade undersökt fler kommuner och landsting. Med ett mindre antal undersökta enheter möjliggörs vår förhoppning att kunna gå på djupet inom ämnet. Jacobsen (2002) menar att forskaren med en kvalitativ metod får möjlighet att identifiera nyanser och detaljer i respondenternas svar vilket ger en djupare förståelse för fenomenet.

Det finns dock även en del kritik mot en kvalitativ metod vilket vi som författare bör beakta. Bryman och Bell (2005) anser att informationen som samlas in riskerar att vara subjektiv, med det menar de att öppenheten kan leda till att den insamlade informationen är irrelevant då forskaren inte ska styra vilken information som avges av respondenten. En annan nackdel är att närheten till fenomenet kan leda till att forskaren blir hänförd av det som han/hon studerar. På så sätt riskerar forskaren att minska eller förlora sitt kritiska förhållningssätt. (Jacobsen, 2002) Ett tredje dilemma är att med den kvalitativ metoden kan författaren inte göra generaliseringar i ett större perspektiv (Holme & Solvang, 1997). Som ett exempel kan vi inte uttala oss om hur samtliga kommuner i Sverige har hanterat införandet av god ekonomisk hushållning, då vi endast undersökt hur det förhåller sig i Skåne. Sammantaget har vi vid intervjuerna försökt att hålla en distans till respondenterna för att därmed värdera deras svar objektivt.

## 2.5 Datainsamling

Vi började vårt arbete med att söka efter litteratur som behandlar kommunal revision. Vi sökte även efter äldre forskningsarbeten, bestående av bland annat uppsatser författade på olika universitet runt om i Sverige. Enligt Bernard (2002) är det viktigt att först ta reda på vad som redan är gjort inom det valda forskningsområdet. Om forskaren inte är noggrann riskerar han/hon att studera och ta fram data som redan finns. Även Andersen (1998) påpekar detta samt hävdar att det krävs grundliga och systematiska litteraturstudier för att nå ett bra resultat i en undersökning. Studierna kunde i vårt fall ge värdefull information om rådande teorier men främst information om andras erfarenheter som är gjorda vid tidigare undersökningar. I detta inledande skede bör författaren gå systematiskt tillväga och bör enligt Bernard (2002) använda sig av tre grundläggande tillvägagångssätt, fråga andra, läsa tidskriftsartiklar och söka i olika biblioteks databaser. Vi fick hjälp av våra handledare som framför allt tipsade om olika personer som kunde sitta inne med information i vårt ämne. Vidare fick vi råd om arbeten och undersökningar som dessa personer och andra experter gjort. Vi läste facktidningar till exempel Balans och vi studerade ett antal uppsatser skrivna inom kommunal verksamhet. Genom att studera referenslistan i dessa artiklar och arbeten fick vi upplysning om intressant litteratur. Vidare hittade vi sen litteratur genom att söka i Lunds Universitets databaser Lovisa och Elin. Någon enstaka litteratur hittade vi även på plats i biblioteket genom att systematiskt söka efter facklitteratur på aktuell hyllsignatur. Sökningar på Internet och olika länkar som till exempel SKLs hemsida och Öhrlings PwCs hemsida hjälpte oss att hitta olika publikationer, broschyrer samt övrig information som var av relevant betydelse för vår uppsats.

### 2.5.1 Primärdata

Vi samlade in primärdata genom att utföra telefonintervjuer i tre olika kommuner, där vi intervjuade kommunens ekonomichef, förtroendevalda revisorer samt politisk representant från antingen KS eller KF. I några kommuner hade både ordförande och revisorer bytts ut med anledning av ny majoritet i KS och i KF på grund av valet 2006. Vi fick därför ibland intervjua förre detta ordförande eftersom det var de som var ansvariga för implementeringen/granskningen av målen angående god ekonomisk hushållning vid delåret 2006. För att belysa revisorns roll intervjuade vi även fyra sakkunniga biträden.

### **Urval av intervjurespondenter**

Genom att först analysera det material, sekundärdata, vi samlade in från våra olika kommuner i Skåne (se avsnitt 2.6.2 nedan) fick vi möjligheten att dela in dessa i två olika grupper. Den första gruppen innehåller kommuner som följer lagen, 2003/2004:105, om god ekonomisk hushållning enligt de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga biträdena. Dessa kommuner hade då både infört finansiella och verksamhetsmål som de också följde upp regelbundet. I den andra gruppen, hamnade de kommuner som inte alls följde lagen eller höll på med att utveckla mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning vid tidpunkten för vår undersökning. Vi valde att fokusera vår undersökning på de kommuner i den första gruppen som enligt revisorerna kommit längst med god ekonomisk hushållning. Vi antog att dessa kommuner hade störst erfarenhet av att arbeta med både finansiella och verksamhetsmässiga mål med koppling till god ekonomisk hushållning. Vi ansåg därför att de här kommunerna borde besitta både mer och djupare information, vilket borde gynna vår undersökning. På grund av våra begränsade resurser, främst tidsaspekten, fick vi begränsa oss till tre kommuner. Efter innehållsanalysen av de finansiella dokumenten kom vi fram till att intervjua representanter från Helsingborgs, Kävlinge och Osby kommun.

### **Intervjuns struktur**

Vi använde oss av en kvalitativ ansats i vårt arbete och valde att göra intervjuer (jfr 2.4). Vi utformade intervjuerna enligt vad Bryman & Bell (2005) benämner som semistrukturerade. Vi är medvetna om att en öppen och helt ostrukturerad intervju har möjligheter att ”fånga upp” mer av intervjuobjektets åsikter, samt att risken för påverkan på svaren med ledande frågor minskar. Vi valde dock att förstrukturera intervjun med frågor skrivna i förväg, eftersom vi hade begränsade resurser och tid till förfogande. Jacobsen (2002) talar om öppen (ostrukturerad) och slutna intervju som två ytterligheter på en sammanhängande axel. Uppsatsens utfrågningar hamnade nära den öppna intervjun, eftersom vi använde en intervjuguide med övergripande frågor utan fasta svarsalternativ där respondenterna fritt fick associera kring ämnet och frågorna. Den öppna typen av intervju lämpar sig bäst när relativt få enheter ska undersökas eller om forskaren är speciellt intresserad av vad den enskilda individen har för åsikt om ett givet ämne. Även om vi bara valde att intervjua en enskild individ, antog vi att han eller hon ger oss en bild som är någorlunda representativ för den organisation individen representerar. Jacobsen (2002) påpekar nackdelen med att göra dessa typer av intervjuer. För att kunna följa upp dem på ett bra sätt bör de spelas in och sen transkriberas, för att slutligen kunna analyseras, vilket tar mycket tid och resurser i anspråk. Vi använde oss ändå av denna metod, men tyvärr tvingades vi begränsa oss till att göra ett mindre antal personliga djupintervjuer till förmån för telefonintervjuer. Nackdelen med telefonintervjuer är att vi fick svårare att avläsa hur den vi intervjuar uppfattade oss och våra frågor. En fördel med

telefonintervjun var att intervjuareffekten blev mindre eftersom samtalet blev mer anonymt då intervjuaren inte kunde påverka respondenten som vid ett personligt möte.

Eftersom vi förberedde intervjufrågorna i förväg skickade vi ut dem till våra respondenter minst 24 timmer före intervjun. Detta för att den intervjuade då fick möjlighet att förbereda sig på vårt ämne och göra själva intervjun smidigare. Vi var också tydliga med att ange syftet med vår undersökning samt garanterade att svaren skulle behandlas konfidentiellt om respondenten så önskade. Svenning (1999) framhäver hur viktig konfidentiell behandling av svaren är för den enskilde samt att det är de sammanlagda resultaten som räknas, inte enskilda personers åsikter.

## 2.5.2 Sekundärdata

Vi samlade in en stor mängd data genom att begära fram de undersökta kommunernas årsredovisningar 2005, budget för 2006 med flerårsplan, delårsrapporter 2006 med yttrande från förtroendevalda revisorer och utlåtande från sakkunniga biträden. Detta material betraktar vi som sekundärdata eftersom det inte är vi, utan kommunerna och revisorerna som framställt dokumenten. Vidare har vi som tidigare nämnts tagit del av tidigare forskning i form av avhandlingar och uppsatser vid universitet, samt litteratur och akademiska artiklar som berör vårt ämne.

### **Innehållsanalys av kommunspecifika dokument**

Vår undersökning bygger till stor del på analyser av en stor mängd dokument. Vi har studerat över 100 dokument, bestående av yttranden från sakkunniga biträden och förtroendevalda revisorer, delårsrapporter och budgetar för år 2006 i Skånes samtliga 33 kommuner (jfr kommunspecifikt material - källförteckning). Normalt består yttrandet från de förtroendevalda revisorerna av cirka en A4-sida text med hänvisning till det sakkunniga bitrådets rapport som i regel är mer omfattande både till antal sidor (8-12 sidor) och till innehåll. Rapporten har i regel innehållsförteckning och/eller detaljerade rubriker, samt utförlig presentation av själva granskningen med en slutsats eller ett omdöme. Vi satte upp en kodningsmall med fyra parametrar när vi gjorde vår analys av dessa dokument (yttranden). Parametrarna var;

- Finns finansiella mål,
- Har dessa finansiella mål utvärderats,
- Finns verksamhetsmål och
- Har dessa verksamhetsmål utvärderats.

Eftersom flertalet kommuner hade yttrande av både sakkunnigt biträde och förtroendevalda revisorer blev det normalt åtta parametrar som måste uppfyllas för att kommunen skulle anses följa lagen om god ekonomisk hushållning. Vidare samlade vi in en mängd citat och data från dessa dokument, som ligger till grund för vår analys och slutsats.

Eftersom vi begärt in både budget 2006 och delårsrapporten 2006, som revisorerna granskat, fann vi det naturligt att studera även dessa dokument. Vi har mer översiktligt studerat dessa handlingar och följt upp vad som skrivits angående god ekonomisk hushållning, samt hur kommunerna valt att presentera finansiella mål, verksamhetsmässiga mål och riktlinjer och uppföljningen av dessa.

## 2.6 Reliabilitet och validitet

Att kritiskt diskutera uppsatsens reliabilitet eller tillförlitlighet är avgörande för att läsaren skall kunna få en uppfattning om uppsatsens slutsatser är rimliga och trovärdiga. När forskare samlar in empirisk information utsätts respondenterna för varierande stimuli och signaler, vilket påverkar dem. Det finns två kända effekter som kan uppstå i samband med informationsinsamling, nämligen *intervjuareffekter* och *kontexteffekter*. Intervjuareffekt uppstår i samband med en intervjusituation. Den som intervjuas kan influeras av bland annat intervjuarens kroppsspråk, artikulering och klädsel. Resultatet av detta blir att respondenten inte ger ett neutralt svar utan informationen speglar hur intervjuaren har uppträtt. Kontexteffekt kan uppstå om intervjun genomförs i en miljö som är ovan för respondenten till exempel hemma hos forskaren. Detta kan innebära att respondenten inte ger ett ofärgat svar. (Jacobsen, 2002)

Validitet kan även benämnas som giltighet, detta brukar i sin tur delas in i intern och extern giltighet. Den interna giltigheten mäter huruvida något beskrivs på ett korrekt sätt. Den externa giltigheten beskriver om det resultat som framkommit ur undersökningen är generaliserbart i ett vidare perspektiv. Kvalitativa undersökningar som fokuserar på ett mindre urval av respondenter innebär att det ofta går att genomföra generaliseringar av slutresultatet, då forskaren går nära in på problemet och samlar in en stor mängd information. På så sätt kan undersökaren ge en korrekt beskrivning, det vill säga att den interna giltigheten är hög. Problemet är att det endast är en liten grupp som forskaren har undersökt och därmed är det svårt att visa att resultatet är representativt för en större grupp, alltså den externa giltigheten är ofta låg. (Holme & Solvang, 1997)

Den interna och externa validiteten är två faktorer som vi varit medvetna om och som vi har tagit hänsyn till under uppsatsprocessen. Då vi genomförde intervjuer dels med förtroendevalda revisorer, dels med sakkunniga biträden från flera revisionsfirmor (Öhrlings PwC/KomRev, Ernst & Young och KPMG) samt en stadsrevisor, hade vi för avsikt att få ett representativt urval. En faktor som styrker reliabiliteten i uppsatsens slutsatser är om respondenterna bekräftar varandras åsikter, om de anger liknande svar på intervjufrågorna. De sakkunniga biträdena som vi intervjuade har stor erfarenhet och kunskap inom området, revisorerna har en mycket god insyn i ämnet, på grund av detta anser vi att informationen som vi samlade in har god reliabilitet. Politikerna och ekonomicheferna i kommunerna som vi genomförde intervjuer med, har samtliga flerårig erfarenhet inom kommunal verksamhet. Vi anser att dessa faktorer sammantaget styrkte svarens tillförlitlighet.

## 2.7 Källkritik

Vi har i så stor utsträckning som möjligt valt att använda oss av primära källor, när vi samlade in våra data. Detta eftersom vi då hade en rimlig möjlighet att kontrollera och bedöma äktheten och oberoendet av källan. Ejvegård (2003) benämner detta som *äkthetskrav*, att data inte är förfalskad och *oberoendekrav*, att data inte ryckts ur sitt sammanhang och därmed kunnat tolkas felaktigt. Vi har därför, när vi använt oss av litteratur, försökt att gå till botten och hitta ursprungskällan i den mån detta varit möjligt och relevant för vår undersökning. Ejvegård (2003) diskuterar även *färskhetskrav* och *samtidighetskrav*, vilket vi naturligtvis tagit i beaktande. Vår undersökning är beroende av senaste data för att få en så aktuell och sann bild som möjligt. Vi har vidare sökt och använt senaste aktuella upplaga av litteratur och i görligaste mån undvikit att använda äldre litteratur, utom då det till exempel handlat om att beskriva den historiska utvecklingen.

Dokumentet vi begärt ut från de undersökta kommunerna bedömde vi att ha en mycket hög grad av tillförlitlighet för vår undersökning. Det finns dock alltid en risk för fel, till exempel missade en av kommunerna att kopiera upp de sista två sidorna i ett yttrande från sakkunnigt biträde, samt nio kommuner gav oss av misstag först uppgifter för 2005 istället för 2006, men dessa fel var relativt lätta att detektera och åtgärda.

Vi har förhoppningen att både de personliga intervjuerna och telefonintervjuerna som vi gjort har en hög nivå av tillförlighet. Vi ställde relativt öppna frågor och vi var hela tiden medvetna om och beaktade intervjuareffekten (Jacobsen, 2002).



## **2.8 Kapitelsammanfattning**

Då båda författarna under ett antal år har samlat in kunskap om redovisning och revision såg vi det naturligt att använda oss av den erfarenheten i denna uppsats. God ekonomisk hushållning är ett uttryck som har funnits under en längre tid i den offentliga debatten inom kommunal redovisning. Frasen aktualiserades åter i samband med propositionen 2003/04:105 vilken trädde i full kraft den 1 januari 2006. Då forskningen inom ämnet är begränsad ser vi att vår främsta uppgift är att ge en beskrivning om hur kommunerna har hanterat införandet av verksamhetsmässiga och finansiella mål för god ekonomisk hushållning. Det deskriptiva syftet gör det naturligt för oss att använda en kvalitativ undersökning.

Uppsatsens primärdata samlades in genom att genomföra intervjuer med politiska representanter från KS och KF, ekonomichefer, ordförande för de förtroendevalda revisorerna samt sakkunniga biträden. Vi intervjuade representanter från tre av de kommuner, vilka hade upprättat och följt upp mål enligt god ekonomisk hushållning. De sakkunniga biträdena som vi intervjuade hade lång erfarenhet och representanterna i kommunerna hade arbetat inom offentlig verksamhet under en längre tid, vilket styrkte svarens reliabilitet. Vi använde oss av semistrukturerade intervjuer, då detta möjliggjorde en kodning av resultatet. Detta i kombination med att respondenterna fick möjlighet att diskutera fritt kring temat. Sekundärdata samlades in genom litteratursökning, sökning i branschrelaterade litteratur, samt sökning av information på Internet. Ett källkritiskt tänkande har influerat oss under uppsatsens gång då vi endast valde att analysera, för ämnet relevant information.

## 3 Institutionalia

---

*I kapitlet som behandlar uppsatsens institutionalia, presenterar vi kortfattat den kommunala organisationen. Vi återger även förarbetet (SOU 2001:76) till propositionen (Prop. 2003/04:105). Vi redogör för potentiella intressenter som kan spela en viktig roll i utvecklingen av praxis.*

---

### 3.1 Kommunen och dess organisation

Enligt den svenska kommunallagen (1991:900) är makten att styra en kommun uppdelad på tre olika grundfunktioner. Kommunen består av ett beslutande organ, *kommunfullmäktige*, ett verkställande och beredande organ, *kommunstyrelsen* samt den granskande *revisionen*. (KL 3:1-6,8 § §)

#### **Kommunfullmäktige**

Kommunfullmäktige är folkets representanter och väljs vart fjärde år i allmänna val. I fullmäktige fattas alla kommunens övergripande och viktiga beslut. Det är fullmäktige som utser och bemannar kommunens olika organ som till exempel nämnder och förvaltningar som kommunen behöver för sin verksamhet. Beslut om mål och riktlinjer samt ekonomi är exempel på de viktiga frågor fullmäktige beslutar om. Fullmäktige har också till uppgift att två gånger per år pröva om de verkställande och beredande organen ska få ansvarsfrihet. (KL 3:9-12 § §)

#### **Kommunstyrelsen**

Kommunstyrelsen är det organ som bereder och verkställer kommunfullmäktiges beslut. Kommunstyrelsen har fått sitt mandat av fullmäktige och har därför att ansvara mot fullmäktige genom att förvalta verksamheten enligt deras beslut. Till sin hjälp har kommunstyrelsen olika nämnder och styrelser som kan fatta egna beslut inom ramen för sina olika förvaltningsuppdrag. Kommunstyrelsen har ansvaret för att samordna dessa olika förvaltningar, samt ha uppsikt över den verksamhet som bedrivs av nämnderna och andra kommunala bolag. (KL 6:1-6 § §)

## Kommunal revision

Kommunal revision har sin grund i demokratiska idéer och har utvecklats som ett kontrollinstrument efter konstitutionella maktfördelningsprinciper. Idéerna bygger på att skilja den lagstiftande, beslutande och verkställande makten från den dömande och kontrollerande makten, detta i första hand för att undvika maktmissbruk och korruption. Den kommunala revisionen verkar utifrån speciellt *förtroendevalda revisorer* och har två uppgifter; att vara granskare *åt* de folkvalda och samtidigt vara granskare för allmänhetens, kommuninvånarnas räkning. Båda dessa uppdrag är viktiga, men inte alltid lätta att förena. Det finns inga krav på att dessa så kallade *lekmän* skall vara oberoende eller vara speciellt utbildade för dessa uppgifter. Istället bygger systemet på att de anlitar *sakkunniga biträden* för att få hjälp vid granskningen. Biträdena är ofta välutbildade externrevisorer med god erfarenhet inom offentlig verksamhet och revision. På detta sätt får de förtroendevalda revisorerna den kunskap som krävs. Genom att de själva är en del av systemet de granskar, har de möjlighet att få god insyn och kunna kontrollera hur förtroendevalda i styrelser, nämnder och beredningar tar sitt ansvar. Informationen, revisionsrapporten som skapas, är till för att förbättra och korrigera det som behövs för att den kommunala verksamheten ska fortskrida på ett effektivt sätt, samt säkerställa att fullmäktiges beslut har verkställts. (Cassel 2000)

## 3.2 God ekonomisk hushållning

God ekonomisk hushållning infördes som ett nytt begrepp 1992 i samband med att kommunallagen (1991:900) genomgick en stor förändring. Det gamla så kallade *förmögenhetskyddet* från 1953 utgick och ersattes med en paragraf som talade om att kommuner och landsting skall följa god ekonomisk hushållning i sina respektive verksamheter. I förarbetena till denna lag angavs några få exempel på vad som är att betrakta som god ekonomisk hushållning men lagstiftaren betonade att det inte var meningsfullt att i detalj reglera vad det innebär utan att det är upp till var och en kommun och landsting att avgöra själv. Exemplet som anges förtydligar dock att balans mellan inkomster och utgifter måste finnas i ett längre perspektiv. (Brorström et al, 2003)

Kommunallagen från 1992 medförde vidare bestämmelser om att kommuner och landsting måste upprätta både årsbokslut och sammanställa en årsredovisning (KL 8:16 §). Denna årsredovisning skall upprättas med iakttagande av god redovisningssed (Lag (1997:614) om kommunal redovisning, 1 kap. 3 §). Under 1995 tillsattes en utredning för att ta fram ett mer distinkt krav, det så kallade

*balanskravet* formulerades. För att göra detta nya balansmått jämförbart mellan olika kommuner ställdes krav på en enhetlig redovisning. Detta faktum, samt att årsredovisningslagen för aktiebolag ändrades 1995 för att följa EU:s direktiv<sup>1</sup>, gjorde att det togs fram en lag om kommunal redovisning (SFS 1997:614). I samband med beslutet om kommunal redovisningslag beslutades också att inrätta RKR. Detta nya organ fick till uppgift att fram normer och göra uttolkningar om begreppet god redovisningssed. (Brorström et al, 2003)

Balanskravet som infördes år 2000 betydde att om en kommun fick ett eventuellt negativt resultat ett år måste kommunen återställa detta genom att åstadkomma ett lika stort positivt resultat under de kommande två åren. Lagen lämnade dock en möjlighet att frångå balanskravet om *synnerliga skäl* föreligger. Lagstiftaren har inte i förarbetena klargjort vad som ska anses vara synnerliga skäl utan det är en uppgift för det politiska systemet och dess revision. Lagstiftaren visar stor respekt för det rådande kommunala *självstyret* som har en lång historisk förankring i det svenska demokratiska traditionen. (Brorström et al, 2005)

Ytterligare en utredning initierades av regeringen för att i huvudsak göra en översyn av bestämmelserna om god ekonomisk hushållning, vidareutveckla balanskravet samt se över kommuner och landstings förvaltning av pensionsmedel. 2001 blev utredningen klar och i nästa stycke redogör vi huvuddragen från betänkandet SOU 2001:76.

### 3.3 Statens offentliga utredning 2001:76

Vi kommer i detta avsnitt och några av de följande att återge utredarens och remissinstansernas synpunkter från utvalda delar av betänkandet *God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting* (SOU 2001:76).

I utredningen SOU 2001:76 finns en genomgång av ekonomin i landets kommuner och landsting. Det framgår vidare att regeringen har farhågor om att vissa kommuner och landsting inte kommer att klara balanskravet och att medel därför bör reserveras för detta ändamål i budgeten för 2002. Sedan 1996 har regeringen haft medel avsatta för särskilda insatser i kommuner och landsting med en särskilt svår ekonomisk situation. Kommuner kan till exempel söka tillfälliga bidrag från bostadsdelegationen om kommunen har ett särskilt betungande åtagande på bostadsmarknaden. Regeringen har vidare inrättat en speciell delegation kallad, kommundelagationen, för att bereda ärenden om huruvida

---

<sup>1</sup> Sverige blev medlem i Europeiska Unionen 1 januari 1995.

kommuner och landsting ska få ekonomiska stöd för att uppnå balans. Under år 2000 tog regeringen beslut om bidrag enligt kommundelationens förslag till 36 kommuner och fyra landsting på sammanlagt 1 317 miljoner kronor. Dessa extra bidrag delades inte ut hur som helst utan kommuner och landsting hade först tillsammans med kommundelationen upprättat en åtgärdsplan som både måste implementeras och fullgöras innan hela bidraget betalades ut. (SOU 2001:76 avsnitt 4)

I utredningen presenteras en analys och utvärdering av kommundelationens arbete, gjord av Ernst & Young på uppdrag av riksdagens revisorer, nuvarande riksrevisionen. Rapporten framför bland annat kritik angående hur verksamheten styrs, hur måluppfyllelsen bedöms, samt om de beslutskriterier som bestämmer vilka kommuner och landsting som får hjälp. (Riksrevisionen [www<sup>2</sup>]) Revisorerna föreslår därför följande:

*”Riksdagens revisorer väljer att föreslå en avveckling av anslaget. Revisorerna föreslår i stället utredandet av ett nytt regelsystem som kan öka incitamenten till en god ekonomisk hushållning i kommuner och landsting.”*

Riksdagens revisorers rapport 2000/01:09 s. 8

Utredaren har vidare förhört sig om några kommuners och några landstings attityder till möjligheten att söka och få extra bidrag. Åsikterna varierar men de som fått extra bidrag är i regel mer positiva än de som inte behövt söka eller inte fått ansökan beviljad. Kommuner och landsting uttrycker också en viss osäkerhet om hur den offentliga verksamheten ska klara ökade behov av service i framtiden. Det är framförallt den ökande andelen äldre i Sverige samt kommuner och landsting allt större pensionsåtaganden för sin personal som tillmäts allt större betydelse. (SOU 2001:76 avsnitt 4)

### 3.3.1 Uppföljning av ekonomi och verksamhet

KL reglerar hur årsredovisning skall upprättas och behandlas. Det talas om sambandet mellan årsredovisning, revision och dechargedebatt. Det är viktigt att årsredovisningen överlämnas inom sådan tid att revisorerna hinner fullgöra sitt granskningsarbete och avge revisionsberättelse innan fullmäktige ska debattera frågan om kommunstyrelsens ansvarsfrihet (decharge). Det framgår av

---

<sup>2</sup> [http://www.riksrevisionen.se/templib/pages/StartPage\\_536.aspx](http://www.riksrevisionen.se/templib/pages/StartPage_536.aspx), 2006-12-06.

lagstiftningen att årsredovisningen skall hållas tillgänglig för allmänheten från och med kungörandet av det sammanträde där årsredovisningen skall godkännas av fullmäktige. Vidare framhävs vikten av detta skall ske med en så god aktualitet som möjligt för att åstadkomma en aktuell och relevant diskussion, vilket anses stimulera allmänhetens intresse att närvara och ställa frågor. (SOU 2001:76 avsnitt 7)

I 9 kapitlet, lagen om kommunal redovisning (1997:614), finns bestämmelser om delårsrapporter. Lagen har ändrats flera gånger men detta kapitel finns kvar 2006 och förkunnar:

*1 § Kommuner och landsting skall minst en gång under räkenskapsåret upprätta en särskild redovisning (delårsrapport) för verksamheten från räkenskapsårets början. Minst en rapport skall omfatta en period av **minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.***

*2 § Delårsrapporten skall innehålla en **översiktlig redogörelse för utvecklingen** av kommunens eller landstingets verksamhet och resultat sedan föregående räkenskapsårs utgång. Upplysningar skall då lämnas om*

- 1. sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av kommunens resultat eller ställning, och*
- 2. sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under rapportperioden eller efter dennas slut.*

Lagen (1997:614) om kommunal redovisning, 9 kap. 1-2 § §

I betänkandet redogörs för en enkät om delårsrapporter i kommuner och landsting, som gjorts på uppdrag av Finansdepartementet i december 2000. Av den framgår att i stort sett samtliga kommuner gör en delårsrapport men att över hälften gör 2 eller fler uppföljningar under året. Vidare visade undersökningen att i 91 % av kommunerna föredrogs rapporten och godkändes av fullmäktige (219 kommuner hade besvarat frågan). Frågor ställdes också i enkäten om hur kommunstyrelsen hanterar uppföljningen av eventuella avvikelser mellan budget och utfall i delårsrapporten. Svaren blev väldigt varierade. Några kommuner sa sig nästan aldrig ha behov av att vidta åtgärder eftersom avvikelser sällan sker. De övriga kommunernas svar, menar utredaren, beror på vilken slags styrning kommunen har, stark, svag eller medelstark/medelsvag. Av de 90 kommuner som besvarat denna fråga har 70 % av kommunerna visat att de har en stark eller relativt stark styrning. 10 % av kommunerna visar på en mycket svag eller obefintlig styrning

av kommunstyrelsen. Resterande kommuner ansågs ha medelstark/medelsvag styrning. I flera av de kommunerna med svag styrning fanns exempel på att kommunstyrelsen inte alls, eller sällan vidtog åtgärder, att KS accepterade budgetöverdrag eller godkände kompletteringsbudgetar eller att överdragen fördes över löpande till nästa års budget. De kommunerna med stark styrning vidtog ett flertal åtgärder och utkrävde ansvar från berörd nämnd, till exempel genom att kalla denna nämnd till överläggning och krävda omedelbara förslag på åtgärder eller genom att direkt ge direktiv om åtgärder för besparingar. Det visade sig också av undersökningen att många kommuner (36 %) använde sig av någon form av månadsrapportering för att följa upp verksamheten. (SOU 2001:76 kapitel 7)

Kommunforskning i Västsverige har på uppdrag av Svenska Kommunförbundet genomfört en studie av praxis i fråga om kommunernas delårsrapporter under våren 1999. Till grund för deras analys finns en enkätundersökning av ekonomicheferna i 83 kommuner, samt ett antal intervjuer med några av dem. I princip samtliga ekonomichefer ansåg att kravet på delårsrapporteringen i redovisningslagen är bra, 59 % besvarade enkäten. Flertalet av ekonomicheferna i undersökningen såg delårsrapporten som ett viktigt prognosinstrument, 55 % ansåg denna funktion som den främsta. Vidare ansåg 63 % att delårsrapporten ger ett tillförlitligt underlag för helårsprognosen. På frågan, granskar revisorerna delårsrapporterna svarade majoriteten av de tillfrågade nej (59 %). (Svenska kommunförbundet, 1999)

Denna undersökning tog också reda på vilka intressenter som de intervjuade ansåg vara mottagare av delårsrapporten eller vilka intressenter som de ansåg använde sig av den. Av de interna intressenterna rankades kommunstyrelsen som den främste användaren följt av fullmäktige, nämnder och förvaltningar. Av de externa intressenterna ansågs långivare vara den viktigaste, väldigt få ekonomichefer ansåg att enskilda medborgare tog del av rapporterna. I samband med intervjuerna framkom det att tidsåtgången för att framställa delårsrapporter ansågs som ett problem. Ett annat problem som de intervjuade tog upp var en farhåga om att en överdriven fokusering på delårsrapporter kan störa den mer långsiktiga ekonomiska fokusen. (ibid.)

### **3.3.2 Utredningens överväganden och förslag**

Utredaren presenterar sina bedömningar, överväganden och förslag i kapitel 9. Kommunallagens bestämmelser om god ekonomisk hushållning bör kompletteras och i viss mån förtydligas anser utredaren. De flesta kommuner och landsting har goda förutsättningar och nödvändiga verktyg för att uppnå och säkerställa god

ekonomisk hushållning redan idag. Därför är syftet med en komplettering och skärpning av bestämmelserna i första hand för att underlätta för kommuner och landsting att uppnå eller vidmakthålla god ekonomisk hushållning. Kraven på planerings-, budget och uppföljningsprocesserna bör förstärkas. Ett lokalt eller regionalt ansvarstagande skall stödjas samtidigt som ett politiskt ansvarstagande underlättas. Utredaren menar att det handlar om att skapa ytterligare förutsättningar för ett förhållningssätt som ska stimulera till ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet samt ett allmänt förnuftigt handlande och fortsätter vidare:

*”En möjlig väg att gå är att ge ytterligare signaler som betonar vikten av att respektive kommun eller landsting tydliggör vad som i det enskilda fallet utgör god ekonomisk hushållning och kontinuerligt utvärderar sina egen förmåga att uppnå och säkerställa denna. En förutsättning för detta är att den enskilda kommunen eller landstinget anger mål och policier inom ett antal väsentliga områden och utvärderar dessa kontinuerligt. I den processen förutsätts revisionen spela en framträdande roll, inte minst i samband med utvärderingen.”*

SOU 2001:76 s. 204

Utredaren belyser följande två mål/policys som särskilt bör uppmärksammas:

- Den finansiella målsättningen i den enskilda kommunen eller landstinget.
- Dokumenterade mål eller policys inom områden som är av betydelse för förutsättningarna att nå en god ekonomisk hushållning.

### **3.3.3 Det finansiella perspektivet på god ekonomisk hushållning**

Utredaren presenterar här en sammanfattning och en definition om vad som utredaren betraktar vara god ekonomisk hushållning utifrån det finansiella perspektivet:

*”Varje generation bör bära kostnaderna för den service som den generationen beslutat om och själv konsumerar. Detta betyder att ingen generation ska behöva betala för det som en annan generation förbrukar. I ett normalfall innebär detta att kapacitetsnivån, det vill säga förmågan att även i framtiden*



*producera service på nuvarande nivå, måste säkerställas. Överskottet (resultatet) måste därför vara tillräckligt stort för att nuvarande servicekapacitet ska kunna garanteras även för nästkommande generation (brukare/skattebetalare) utan att dessa ska behöva uttaxera en högre skatt för att erhålla samma service.”*

SOU 2001:76 s. 206

Utredaren anser att det är rimligt att kommunerna och landstingen anger en tydlig ambitionsnivå i form av mål angående den egna finansiella utvecklingen och ställningen. Även de helt eller delvis ägda företagen bör omfattas av dessa mål. Mål bör tas fram inför varje budgetår och för planperioden samt fortlöpande stämmas av i samband med behandlingen av årsredovisningen. Utredaren menar att följande element bör ingå i den finansiella målsättningen:

- Resultatkrav
- Skuldsättning (soliditetskrav, finansieringsstrategi)
- Risk (riskexponering och övrig osäkerhet)
- Flöde (in och utbetalningsströmmar)

Målen bör utformas och formuleras enligt vad som här anförts som god ekonomisk hushållning. Det bör stå varje kommun eller landsting fritt att anpassa målen till de omständigheter som råder i det enskilda fallet. Utredaren vill tydliggöra att det finns en risk att det så kallade balanskravet kan uppfattas som en målsättning enligt god ekonomisk hushållning. Utredaren betonar därför att god ekonomisk hushållning ofta utgör ”en högre ambitionsnivå” än vad som följer av det tidigare införda balanskravet. Syftet med de nya målformuleringarna är att utvärdera effektiviteten och tydliggöra vad som utgör god ekonomisk hushållning i den enskilda kommunen eller landstinget. (SOU 2001:76 kapitel 9)

### **3.3.4 Det verksamhetsmässiga perspektivet på god ekonomisk hushållning**

Utredaren menar att, genom att skapa förutsättningar för god ekonomisk hushållning utifrån ett verksamhetsperspektiv, bör kommunen markera ett klart samband mellan resursåtgång, prestationer, resultat och effekter. Detta för att, enligt utredaren, säkerställa en kostnadseffektiv och ändamålsenlig verksamhet. Även här bör man utgå från förhållandena i den enskilda kommunen eller det enskilda landstinget eftersom ambitionsnivåer och förutsättningar skiljer sig åt

mellan olika kommuner och landsting Utredaren betonar att för att kunna skapa ett klart samband mellan de ovan nämnda fyra komponenterna krävs bland annat:

- En utvecklad planering med framförhållning och handlingsberedskap
- Tydliga och mätbara mål
- En rättvisande och tillförlitlig redovisning som ger information om avvikelser gentemot uppställda mål
- Resultatanalys och kontroll som utvisar hur verksamhetens prestationer och kvalitet motsvarar uppställda mål
- En effektiv organisation som säkerställer måluppfyllelsen.

Utredaren anser inte att det är rimligt att reglera omfattning och innehåll i planer eller vilka områden som ska omfattas. Det viktiga är att dessa policys uttrycker realism och handlingsberedskap samt att de kontinuerligt utvärderas och ses över. Utredaren gör också en poäng av att dessa mål skall kunna jämföras med andra kommuner och framhåller vikten av att det utvecklas en kommunal databas enligt vad ett tidigare betänkande, SOU 2001:75, föreslagit. Denna databas skulle ge möjlighet till tvärspektoriell uppföljning och utvärdering av kommunal verksamhet. (SOU 2001:76 kapitel 9)

### 3.3.5 Delårsrapportering

Utredaren föreslår att delårsrapporten skall behandlas i fullmäktige. Detta eftersom flera kommuner redan gör detta och eftersom lagstiftaren bör stimulera denna utveckling och ge den ett formellt stöd. Utredaren föreslår vidare att revisorerna får utökade uppgifter i samband med revision av delårsrapporter och årsbokslut. Utredaren framför följande:

*”Jag anser också att revisorerna bör få en mer offensiv roll i sitt granskningsarbete genom att de får i uppgift att också bedöma om resultatet enligt delårsrapporter och årsbokslut stämmer överens med kommunens eller landstingets mål för den ekonomiska förvaltningen. Jag föreslår att en bestämmelse med denna innebörd införs i 9 kap. kommunallagen. Även denna åtgärd är ägnad att för fullmäktige och allmänheten tydliggöra ansvaret för den kommunala ekonomin.”*

SOU 2001:76 s. 236

### 3.4 Proposition 2003/2004:105

Propositionen som följde några år efter utredningen om god ekonomisk hushållning kom att i mångt och mycket ta fast på de förslag som utredaren till SOU 2001:76 tog fram. Regeringen föreslog:

*”Kommuner och landsting skall i planen för verksamheten ange mål och riktlinjer som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. I planen för ekonomin skall anges de finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. En utvärdering av om målen uppnåtts skall lämnas i årsredovisningen.”*

(prop. 2003/2004:105 avsnitt 5.1)

Lagstiftaren lägger sig inte i hur kommuner och landsting väljer att definiera sina mål för att nå god ekonomisk hushållning utan respekterar och värnar det så kallade kommunala självstyret. Det framhålls dock att dessa mål och riktlinjer kommer att bli det viktigaste styrdokumentet för den kommunala ekonomin och verksamheten. Vidare betonas att det är viktigt att dessa mål och riktlinjer uttrycker realism och handlingsberedskap och kontinuerligt utvärderas och omprövas. Angående verksamhetsperspektivet nämns vikten av att kommunen arbetar på ett kostnadseffektivt och ändamålsenligt sätt. God ekonomisk hushållning handlar om att skapa ett samband mellan resursåtgång, prestationer, resultat och effekter. Propositionen förtydligar att för att klara detta krävs en utvecklad planering med framförhållning och handlingsberedskap, samt tydliga och mätbara mål. Redovisningen måste vara tillförlitlig och ge information om avvikelser gentemot uppställda mål. Vidare behövs en effektiv organisation som med hjälp av resultatanalyser och kontroller kan följa upp att verksamhetens prestationer och kvalitet motsvarar de uppställda målen.

I propositionen ges exempel på vad som kan vara ett finansiellt mål. Ett resultatkrav kan sättas med tanke på framtida kapacitetsbehov, där förmågan att även i framtiden producera service på nuvarande behov skall säkras. Skuldsättningen på kort och lång sikt, det vill säga soliditeten kan vara ett annat mål. Flöden av in- och utbetalningsströmmar kan vara föremål för olika mål samt risk och osäkerhetsfaktorer bör vägas in i den finansiella målsättningen.

Delårsrapportens status höjs genom att den skall behandlas av fullmäktige och regeringen föreslår slutligen:

*”Revisorerna skall bedöma om resultatet i delårsrapporten och årsbokslutet är förenligt med målen för den ekonomiska förvaltningen. Revisorernas skriftliga bedömning skall biläggas delårsrapporten och årsbokslutet.”*

(prop. 2003/2004:105 avsnitt 5.3)

Flertalet av remissinstanserna är negativa till förslaget och menar att revisorerna redan kan granska delårsrapporten och att det därför inte behöver detaljregleras. Regeringen är tydlig och anger avsikten med att införa denna lag är att stärka revisionens ställning samt att revision av mål för den ekonomiska förvaltningen skall ske i alla landets kommuner och landsting. (prop. 2003/2004:105 avsnitt 5.3)

## 3.5 Föreningar

Det finns ett antal nationella och regionala föreningar som driver frågor som kan vara av betydelse för den kommunala utvecklingen i Sverige. Vi har tidigare tagit upp några intressenter som har möjligheter att påverka och utveckla en praxis kring mål angående god ekonomisk hushållning. De intressenter som vi tidigare behandlat är kommunerna själva, med fullmäktige och styrelse, kommunens nämnder och tjänstemän samt förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden. Ovan har vi även redogjort för staten i form av regeringens proposition och statens offentliga betänkande. I de följande två avsnitten presenterar vi några av de föreningar som har möjligheter att påverka den framtida utvecklingen.

### 3.5.1 Nationella föreningar

Inom kommunal förvaltning finns det ett flertal nationella föreningar och organisationer. Dessa kan i sin tur delas in i dels kommunal verksamhet och dels i kommunal redovisning/revision. Gemensamt för dessa föreningar och organisationer är att de kan skapa en bred förankring om vad praxis skall innefatta.

#### **Föreningar inom kommunal verksamhet**

Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) är en organisation som består av Sveriges samtliga kommuner, landsting och regioner. Förbundets huvuduppgift är att tillvarata medlemmarnas intressen, främja deras samverkan och ge dem service. Några av SKLs viktigaste uppgifter är att utveckla den kommunala

självstyret samt aktivt bevaka medlemmarnas intressen både nationellt och internationellt. (Sveriges Kommuner och Landsting [www<sup>3</sup>]).

Föreningen Sveriges Kommunalekonomer (KEF) är en yrkesförening för personer som arbetar med ekonomi inom kommunalsektor. Föreningen har omkring 2800 medlemmar och säger sig organisera merparten av kommunernas och landstingens ekonomer. Syftet med föreningen är att bidra med olika former av insatser för att höja medlemmarnas yrkeskompetens. Föreningens försöker lyfta fram det goda exemplet. Dessa goda exempel kommer från medlemmarna själva och handlar om allt från hur kommunen bör hantera bensinkort och kontantkassor till regleringar om upphandlingar etcetera. (Föreningen Sveriges Kommunalekonomer [www<sup>4</sup>])

Rådet för främjande av Kommunala Analyser (RKA) är en ideell förening bildad av staten och SKL i samarbete och som har till uppgift att förvalta och utveckla Kommundatabasen (Kommundatabasen [www<sup>5</sup>]). Syftet med denna databas är att underlätta jämförelser mellan olika kommuner och landsting. Föreningens verksamhet i nuvarande form startade den 1 januari 2006. (Rådet för främjande av Kommunala Analyser [www<sup>6</sup>]).

#### **Föreningar inom kommunal redovisning och revision**

Rådet för Kommunal Redovisning (RKR) bildades 1997 av staten, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet. Rådet är ett ideellt oberoende organ och har lagen om kommunal redovisning från 1998 som viktigaste utgångspunkt för sitt arbete. RKR:s huvuduppgift är att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner och landsting. RKR publicerar rekommendationer för att utveckla god redovisningssed. (Rådet för kommunal redovisning [www<sup>7</sup>])

Sveriges kommunala yrkesrevisorer (SKYREV) är en förening som bildades år 2000. Föreningen har som huvuduppgift att certifiera och godkänna de revisorer som arbetar som sakkunniga biträden inom kommunal revision. 2006 hade föreningen 350 medlemmar varav över 210 var certifierade enligt föreningens stadgar. (Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer [www<sup>8</sup>])

De kommuner, landsting och regioner i Sverige som har ett eget revisionskontor, har bildat ett samarbetsorgan kallat STAREV. Organisationen har för närvarande 22 medlemmar. STAREV ser sig själv som ett viktigt organ när det gäller

---

<sup>3</sup> <http://www.skl.se>, 2006-11-01

<sup>4</sup> [http://www.kef.a.se/kef\\_a.nsf](http://www.kef.a.se/kef_a.nsf), 2007-02-10

<sup>5</sup> <http://www.kommundatabas.se>, 2006-12-28

<sup>6</sup> <http://www.rka.nu/default.asp>, 2006-12-28

<sup>7</sup> <http://www.rkr.a.se/sida1.asp?Id=7>, 2006-12-05

<sup>8</sup> <http://www.skyrev.se>, 2006-12-21

utvecklingen av den kommunala revisionen och vad som ska granskas inom den samma. Utvecklingsarbetet sker genom utlåtanden i egenskap av remissinstans vid lagförslag och genom erfarenhetsutbyte bland medlemmarna. (STAREV [www<sup>9</sup>])

### **3.5.2 Regionala föreningar**

Utöver de organisationer som finns på det nationella planet finns också några regionalt förankrade föreningar. I Skåne finns till exempel Rådet för kommunalekonomisk forskning och utbildning (KEFU) som drivs av Lunds Universitet i samarbete med landstinget och kommunerna i Skåne. Föreningens syfte är att verka som ett forum för samarbete, samt att främja forskning och utbildning inom det kommunalekonomiska området. KEFU arrangerar olika seminarier där aktuella ämnen kan tas upp till diskussion. Vidare ger föreningen ett antal kurser som är riktade speciellt för anställda inom kommun och landsting. (Rådet för Kommunalekonomisk forskning och Utbildning [www<sup>10</sup>])

Kommunforskning i Västsverige (KFi) är ett exempel på en annan regional förening som drivs genom Göteborgs Universitet och ett samarbetsavtal mellan kommuner och landsting i Västsverige. Inom organisationen arbetar forskare som publicerat flertalet artiklar och böcker inom kommunal förvaltning. (Kommunforskning i Västsverige [www<sup>11</sup>])

---

<sup>9</sup> <http://www.starev.se>, 2006-12-18

<sup>10</sup> <http://www.kefu.se>, 2007-02-10

<sup>11</sup> <http://www.kfi.se>, 2006-12-09

## 4 Teoridiskussion

*I det här kapitlet diskuterar vi de teorier som vi fann relevanta för att djupare analysera och bearbeta den empiri vi samlat in. Kritik mot teorierna lyfts fram och diskuteras. Kapitlet binds samman av en illustration som återges i inledningen och i sammanfattningen för att ge läsaren en ökad förståelse.*

Teorigenomgången inleds med 4.1 agentteorin av Jensen och Meckling (1976). Vid närmare granskning ansåg vi att agentteorin bygger på två förutsättningar för kontroll. Den första förutsättningen är att uppdragsgivaren (medborgarna) har tillgång till relevant information om uppdragstagaren (kommunen) till exempel i form av mål och mått. Därför redogör vi för målstyrningsteorier (avsnitt 4.2) och uppföljning av mål. En typ av målstyrningsmodell som några kommuner använt är balanserade styrkort enligt Kaplan och Norton (1992).

Den andra förutsättningen är att det bör finnas någon form av övervakning av utföraren. I det kommunala sammanhanget är det revisorerna som har detta uppdrag. I denna avdelning redogör vi för revisorns roll (avsnitt 4.3) och förväntningsgapet (avsnitt 4.3.4) som kan uppstå vid ett revisionsuppdrag, framförallt när revisionsuppdraget förändras. De två förutsättningarna är beroende av varandra då övervakningen är beroende av utformningen av mål och mått för att kunna använda informationen som underlag för sin granskning. Den relevanta informationen kan i sin tur påverkas av eventuell kritik från övervakningen

Regleringen kring utformandet av mål för god ekonomisk hushållning bildar en brygga eftersom de tidigare två nämnda förutsättningarna är beroende av vilka intressenter som utformar regleringen, till exempel vem som ska utföra övervakningen och vilka mål som utgör relevant information (se figur nedan). Regleringens struktur (avsnitt 4.4) kan analyseras med Streeck och Schmitters modell (1985).

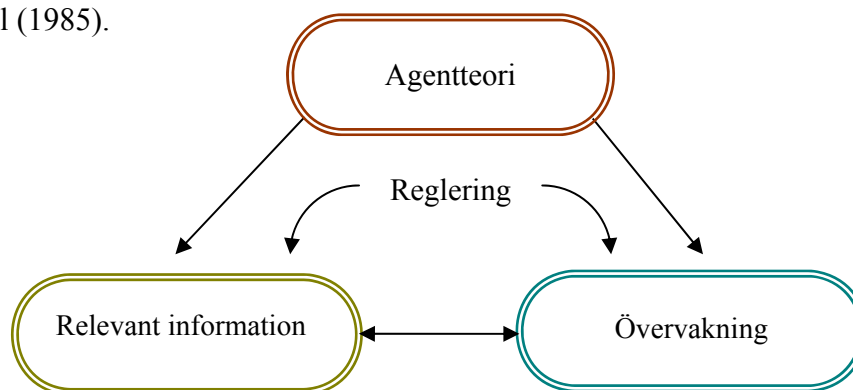


Fig. 2 Illustration av teorikapitlet

## 4.1 Agentteori

Agentteorin fick uppmärksamhet när dess grundare, Michael Jensen och William Meckling 1976 publicerade artikeln "*Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure*". Teorin behandlar förhållandet i ett uppdrag mellan principalen (uppdragsgivaren) och agenten (uppdragstagaren) och hur denna situation kan hanteras av parterna. Teorin var initialt avsedd för privata företag och förhållandet mellan företagets aktieägare och företagets styrelse med VD. Med tiden har teorin blivit applicerbar i de allra flesta organisationer som till exempel kommuner och landsting. Det finns flera perspektiv inom den kommunala verksamheten där beslutsmakten har delegerats, till exempel är det kommuninvånarna (principalen) som ger kommunpolitikerna (agenten) uppdraget att förvalta samhällets skattemedel för att upprätthålla en god kommunal service. Ett annat perspektiv är Kommunstyrelsen (principalen) som fördelar ansvaret för kommunens olika funktioner, exempelvis skola och teknisk förvaltning, ned till nämnder och förvaltningar (agenten). Med dessa perspektiv anser vi att agentteorin är användbar i vår analys av den empiriska informationen och för att därmed uppfylla uppsatsens syfte.

Agentteorin syftar till att förklara situationen då ägandet och organisationens förvaltning är skiljd. Därmed väljer principalen att överlåta beslutsfattandet till agenten, med förutsättningen att agenten kommer att agera enligt principalens intresse och mål. Ett grundläggande antagande i teorin är att agenten är begränsat rationell, vilket innebär att han/hon har en otydlig och instabil aspiration vid beslutsprocessen. Agenten har även begränsad information om potentiella alternativ samt konsekvenser i samband med beslut. Antagandena försvårar möjligheten för principalen att skriva fullständiga kontrakt, då det inte går att förutse agentens handlande. (Nygaard & Bengtsson, 2002) Detta kan uppstå i kommunala organisationer då det är svårt att förutse de politiska besluten beroende på vilka politiska partier som väljer att samarbeta med varandra. Dessa samarbeten kan även variera under en mandatperiod, vilket kan försvåra förutsägbarheten i politikernas beslut.

Ett problem i förhållandet mellan uppdragsgivare och uppdragstagare, enligt teorin, är att agenten är riskneutral i samband med företagets/organisationens ekonomi. I den egna ekonomin är agenten ytterst riskovillig, vilket innebär att han/hon begär ökad ersättning av principalen när agentens risk ökar. Detta innebär att balansgången mellan agentens bidrag och hans/hennes belöningsutformning vid kontraktsskrivning är oerhört viktig för att inte skapa en ojämnhet, vilket kan späda på den bristande målkongruensen. Ytterligare ett antagande är att parterna



syftar till att maximera sin nytta i alla situationer, vilket betyder att parterna tar de beslut som gynnar dem i största möjliga mån. I samband med att uppdragsgivaren överlåter beslutanderätten till uppdragstagaren, tappar uppdragsgivaren en del av sin inblick i organisationen. Detta leder till att agenten har tillgång till mer information om verksamheten än principalen. Därmed uppstår en *informationsasymmetri*. Med denna skevhet i tillgången på information, kan agenten utnyttja sitt övertag och fatta beslut som ligger i linje med hans/hennes eget intresse. (Jensen & Meckling, 1976) Beslut om onödiga verksamhetsinvesteringar, sett ur kommuninvånarnas perspektiv, som gynnar kommunpolitikerna skulle kunna vara en sådan situation som beskrivits ovan. Även nämnder och förvaltningar kan fatta beslut om investeringar som gynnar ansvariga, men som inte har förankring i kommunstyrelsen.

Då det finns en motstridighet mellan agentens och principalens intresse och mål, finns det fog för att på olika sätt styra agenten. Detta kan ske genom att införa varierande incitament som till exempel belöningsystem med beteendekontrakt och produktionskontrakt eller, vilket är intressant i ett kommunalt perspektiv, övervakning. (Nygaard & Bengtsson, 2002) I denna situation sker övervakningen genom de kommunala revisorerna, vars roll är att granska kommunens finanser och dess verksamhet. Denna granskning sker för att kontrollera att politikerna sköter sina arbetsuppgifter och att kommunen sköts i enlighet med kommuninvånarnas och kommunstyrelsens intresse.

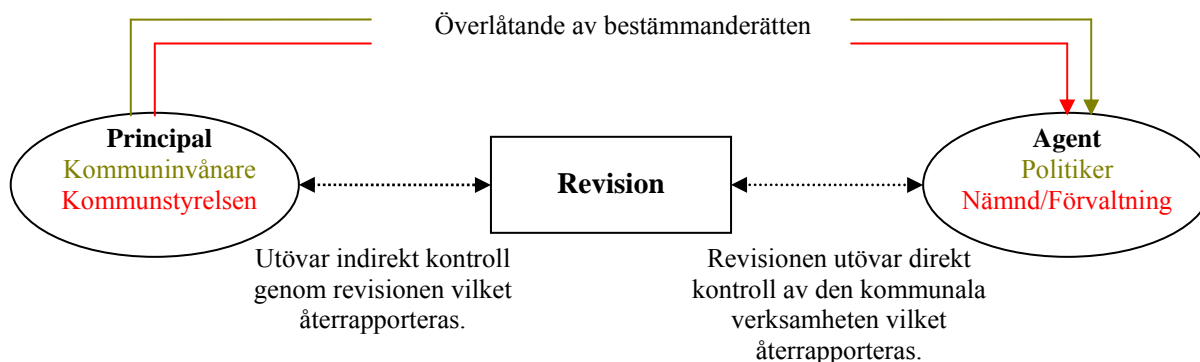


Fig. 3 Agent – Principal förhållandet i kommunal verksamhet

### Kritikiska synpunkter mot agentteorin

I enlighet med agentteorins omfattande användning i akademiska sammanhang har teorin utsatts för omfattande granskning. Kritik och ifrågasättande av teorin har funnits under en längre tid. Kritik har riktats mot teorins påstående att chefer och ledare i ideella och offentliga organisationer skulle sakna motivation för att

uppnå målkongruens med ägarna eftersom belöningssystem inte är tillåtna. Kritiker anser att teorin inte är universell, då den inte kan förklara situationer där uppdragstagaren agerar i enlighet med uppdragsgivarens intresse, utan något belöningssystem. Ytterligare en kritik som riktats mot agentteorin, är att modellen endast tar hänsyn till ett fåtal faktorer som påverkar uppdragstagarens beteende. Element som kan påverka agentens agerande är hans/hennes personlighet, förhållandet mellan agenten och principalen. (Anthony & Govindarajan, 2004) De kan till exempel vara släkt vilket i sin tur kan leda till målkongruens.

Sammantaget bör vi som författare av denna uppsats ta till oss av teorins kritik. Samtidigt måste vi väga in teorins fördelar då den kan hjälpa oss i den empiriska analysen. Efter noga avvägning anser vi att agentteorins fördelar överväger dess brister och att den bidrar till en fördjupad och bättre analys.

## **4.2 Att styra mot mål**

Det finns många olika sätt och modeller för att hjälpa ledningen av en organisation att styra och få sina beslut genomförda. Den kommunala organisationen kan ofta inte ta en styrmodell som passar ut i näringslivet bland kommersiella företag, då dessa ofta drivs med vinstsyfte som det enda eller den viktigaste drivkraften. Genom åren har olika modeller, med varierande framgång, prövats av olika kommuner och landsting i Sverige. Flertalet av de undersökta kommunerna i Skåne använder målstyrningsmodellen, som vi beskriver i avsnitt 4.2.1 nedan. Några kommuner har anammat Kaplan och Nortons modell (1992) med balanserat styrkort, som i enlighet med målstyrningsmodellerna arbetar med visioner och mål. Några kommuner arbetar med olika utfästelser i form av garantier, till exempel kan en medborgargaranti vara att alla som behöver ska få barnomsorgsplats inom tre månader. Det finns andra modeller också till exempel Beställar-/utförarmodeller, men eftersom de fokuserar på uppdrag istället för mål kommer vi inte att redogöra för dem här.

### **4.2.1 Målstyrning**

Redan under 90-talet började många kommuner och landsting att försöka styra sin verksamhet med hjälp av visioner och mål. Genom att styra med tydliga mål, istället för detaljbeslut, ger kommunen den enskilde medarbetaren/avdelningen större frihet utan att göra avkall på medborgarna/kundernas krav på service. Svensson (1997) definierar kortfattat målstyrning enligt följande:

- Mål anges för verksamheten som helhet och dess delar
- Man följer upp i vad mån målen har nåtts
- Ledningen anger vad som ska åstadkommas, medan de anställda får större frihet att själva bestämma hur det ska gå till

Det krävs tre viktiga förutsättningar för att få en väl fungerande målstyrning. Det gäller att formulera tydliga mål. Det handlar om förmågan och viljan att följa upp graden av måluppfyllelse och slutligen krävs en ständig dialog mellan politiker, chefer och medarbetare. Dialogen är viktig dels för att förankra målen i organisationen och dels för att få alla delaktiga och engagerade i denna kontinuerliga process. Figuren nedan försöker illustrera hur denna process kan se ut, samt visa på hur alla nivåer i organisationen måste engageras för att ta fram, följa upp och hela tiden vidareutveckla målen. (Svensson, 1997)

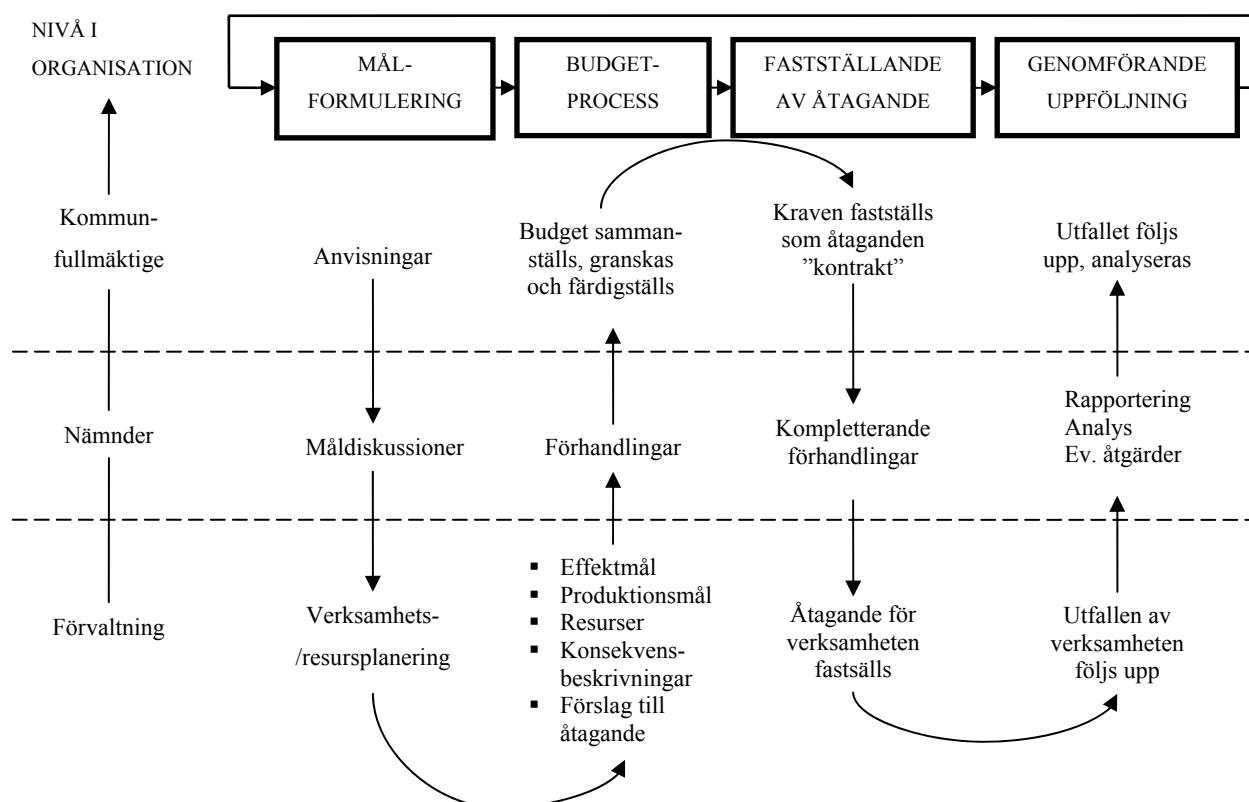


Fig. 4 Målstyrningsprocessen i kommuner

(Källa: Fritt efter Svensson, Arne, 1997, sid. 97)

### 4.2.2 Olika typer av mål

Ofta delas målen upp i *inriktningsmål*, *effektmål* och *produktionsmål* (Philgren & Svensson, 1989). Inriktningsmålet är relativt allmänt formulerat och anger bara inriktningen på verksamheten. Det behöver inte heller vara tidsbestämt, utan anger bara en grundsyn eller en viljeinriktning. Utifrån detta inriktningsmål kan ansvariga utveckla ett så kallat effektmål. Effektmålet är mer preciserat och mätbart samt tidsbestämt. Utgångspunkten är fortfarande kunden och vilka effekter ansvariga då vill skapa för medborgarna i kommunen. Inom verksamheten kan det sen uppstå behov av produktionsmål för att kunna nå fram till effektmålen. Produktionsmålen anger vad organisationen internt avser att göra, men säger inget om vilka effekter man avser att uppnå externt utmot kunden/medborgaren. I samband med dessa tre typer av mål talas det även om *resurser*. För att åstadkomma ett mål kan det behövas extra resurser och om då kommunfullmäktige avsatt en sådan specifik extra utgiftspost i budgeten kan det uttryckas som ett *resursmål*. (Ibid.)

Målen bör uppfylla följande krav för att vara användbara:

- Enkla, det vill säga lätta att förstå
- Realistiska, de skall vara möjliga att uppnå
- Mätbara, det måste gå att mäta och följa upp
- Tidsbestämda, när ska de vara uppfyllda
- Accepterade och kända i kommunen av både medarbetare och förtroendevalda politiker. (Hansson & Martinsson, 2005)

Alla mål och mått som används, både finansiella och verksamhetsmål, skall fastställas i budgeten för att sedan löpande stämmas av under året (Ibid.).

### 4.2.3 Uppföljning och mätning

Det kan vara svårt att mäta kvalitet, då detta kan anses vara en subjektiv fråga. Det kan vara svårt att till exempel sätta objektiva värden på hur bra olika medborgare i en kommun upplever kommunens service. Det finns en fara i att då välja att börja mäta allt som uppfattas som mätbart och på det sättet försöka bygga upp en bild av kvalitén på verksamheten. Med olika indikatorer kan kommunen försöka fånga in en verksamhet genom att använda flera olika variabler som tangerar verksamheten och sen jämföra dessa över tiden. Fördelen är att det går att följa upp en relativ förändring mot hur det varit tidigare, även om de olika indikatorerna inte ger hela sanningen av hur verksamheten fungerar. (Svensson, 1997)

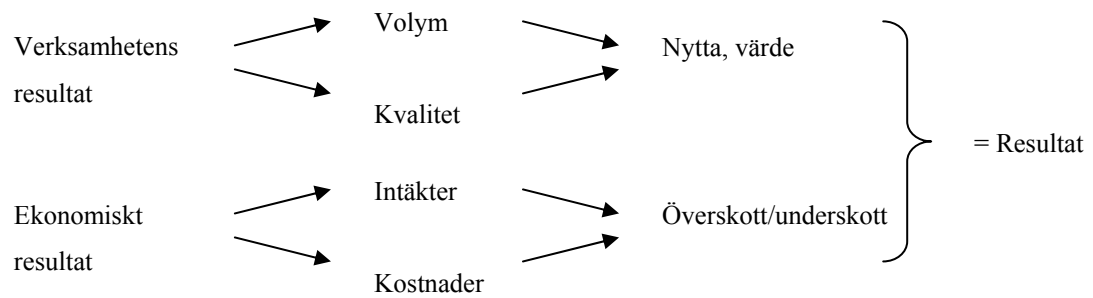


Fig. 5 Resultatets beståndsdelar

(Källa: Jan-Inge Hansson & Stefan Martinsson, 2005 sid. 13)

Hansson & Martinsson (2005) menar att för att kunna stämma av både det ekonomiska och det verksamhetsmässiga resultatet måste målen fångas i tre olika dimensioner; ekonomi, volym och kvalitet. Verksamhetens resultat beror till exempel både på antalet barnomsorgsplatser (volym) och på andelen föräldrar som är nöjda med barnomsorgen (kvalité). Till detta kommer det ekonomiska resultatet kostnad/barnomsorgsplats (ekonomi) som måste kopplas ihop med de övriga två. (Se figur 5 ovan)

Det finns ett flertal olika metoder för att samla in information om de mer subjektiva målen av kvalitets karaktär. Till exempel kan intervjuer eller skriftliga enkäter användas för att samla in kommuninnevånarnas åsikter om den kommunala servicens kvalitet. Egna observationer, tester och provtagningar är andra metoder som kan fungera ibland. Till de lite ovanligare och mer speciella metoderna hör peer review, där en fristående organisation gör en oberoende granskning eller anordna utvärderingskonferenser eller hearings, där olika intressenter bjuds in för diskussioner. Andra metoder kan vara att systematiskt behandla klagomål kombinerat med återkoppling genom daglig kontakt med kunderna. Benchmarking, där kommunen jämför sig och drar lärdomar av andra kommuner är ytterligare en metod. (Svensson, 1997)

#### 4.2.4 Kritik mot målstyrning

Det finns kritik mot att mål skulle vara ett lämpligt styrmedel i kommuner och landsting. Björn Rombach (1991) talar om flera nackdelar med målstyrning som ofta glöms bort eller negligeras. Den främsta nackdelen är ökade kostnader. Han påpekar att administrativa rutiner och styrtekniker inte är gratis. Litteraturen inom ämnet talar om hur omfattande och tidskrävande mätningar som kan behövas, men enligt Rombach tar litteraturen inte upp att detta också medför ökade kostnader inom administrationen. Han tar också fasta på att mål inom offentlig verksamhet är svåra att ta fram. Målen blir därför i regel oklara och svåra att mäta, vilket därför medför att målstyrning inte lämpar sig för organisationer inom offentlig verksamhet. (Rombach, 1991)

Lagstiftningen har alltsedan den nya kommunallagen infördes förespråkats och uppmuntrat kommuner att använda mål som styrmedel. Under 90-talet har detta ”målstyrningsideal svept fram som en stormvind och (nästan) överallt talades det om att målstyrning var infört eller skulle införas” (Brorström & Rombach, 1996 sid. 9). Trots detta menar Brorström och Rombach (1996) att det inte finns något framgångsrikt exempel på någon kommun, där målstyrning fått den framgång som dess förespråkare hävdar.

#### 4.2.5 Balanserat styrkort (BSC)

Balanced Scorecard (BSC) efter Robert Kaplan och David Nortons modell är en styrform som arbetar med flera olika perspektiv. Perspektiven är kund- och processperspektivet som fokuserar på nuläget, förnyelse- och utvecklingsperspektivet som fokuserar på framtiden, kombinerat med det traditionella finansiella perspektivet som fokuserar på historisk information. Modellen kan liknas vid alla instrument som en pilot har i sin cockpit. För att genomföra en flygning behöver piloten information från flera instrument samtidigt. Att styra ett flygplan med bara ett enda instrument är oklokt. På liknade sätt behöver en företagsledning mer än bara finansiella data för att kunna styra ett bolag effektivt idag. (Kaplan & Norton, 1992)

Ett balanserat styrkort börjar med framtagandet av en vision och en affärsidé. I kommuner användes ibland begreppet verksamhetsidé istället för affärsidé eftersom affärsidé förknippas mer med företag inom privat sektor. Visionen ska vara kort och slagkraftig och väcka engagemang och delaktighet, bland organisationens medlemmar, samt uttala ett framtida önskvärt tillstånd för

organisationen. Visionen ska kompletteras med verksamhetsidén som ska klargöra:

- Vilka som är kunder
- Vilka tjänster som ska tillhandahållas
- Hur verksamheten skall utvecklas
- Vilken kvalitet och vilket pris tjänsterna skall ha
- Framgångsfaktorer

Nästa steg i processen är att ta fram olika strategier för att nå den önskvärda positionen som uttryckts i visionen och i verksamhetsidén. För att göra detta behövs all den kunskap som finns i verksamheten av omvärlden med hänsyn tagen till de förväntade förändringar som är troliga vad gäller ändrad lagstiftning, kunder, medarbetare och den lokala politiska miljön etcetera. Exempel på övergripande strategier i en kommun kan vara; vi ska ha nöjda medborgare (kunder) eller vi ska ha motiverade medarbetare. (Ericsson & Gripne, 2004)

För att gå vidare och sammanställa själva styrkortet ska nu bestämmas hur många och vilka perspektiv som behövs för denna specifika verksamhet. Ericsson & Gripne (2004) rekommenderar fyra till fem perspektiv där de vanligaste är:

- Ekonomiperspektivet (igår)
- Kundperspektivet (idag)
- Medarbetarperspektivet (idag)
- Processperspektivet (idag)
- Utveckling och lärande (imorgon)

*Ekonomiperspektivet* blir självklart viktigt och brukar för de flesta verksamheter handla om att hålla sin budget. Utan *kundperspektiv* fås ingen information om hur nöjda kommuninvånarna är med verksamheten. Normalt åstadkommer en kommun inte bra service till medborgarna utan kompetent och motiverade medarbetare, varför även detta perspektiv blir viktigt. Ibland kan själva arbetsprocesserna vara avgörande för verksamhetens framgång och följs då upp i ett eget *processperspektiv*. För att hålla kompetens och effektivitet även i framtiden kan ett fokus på *utveckling och lärande* vara viktigt. Till alla valda perspektiv måste sättas mål som knyter an till visionen och verksamhetsidén som förklarades ovan. För att nå dessa mål ska sen tas fram *kritiska framgångsfaktorer*, som gör att det möjligt att ta fram mått eller styrtalet för att mäta och följa upp målen. (Ericsson & Gripne, 2004)

Olve et al (1997) talar om möjligheten att genom benchmarking jämföra nyckeltal och verksamhetsmått med andra kommuner. Benchmarking bör vara lättare att

genomföra mellan kommuner än i privata företag, eftersom alla kommuner kan vara helt öppna mot varandra utan att förlora något. För att underlätta detta skulle en gemensam styrkortmodell kunna användas. Olve et al (1997) redogör för en modell framtagen av två konsulter. De betonar god resurshållning som ett mer relevant begrepp i kommunal verksamhet än i övrig privat företagsamhet. De föreslår därför att ett kommunalt styrkort bör ha följande fyra fokus:

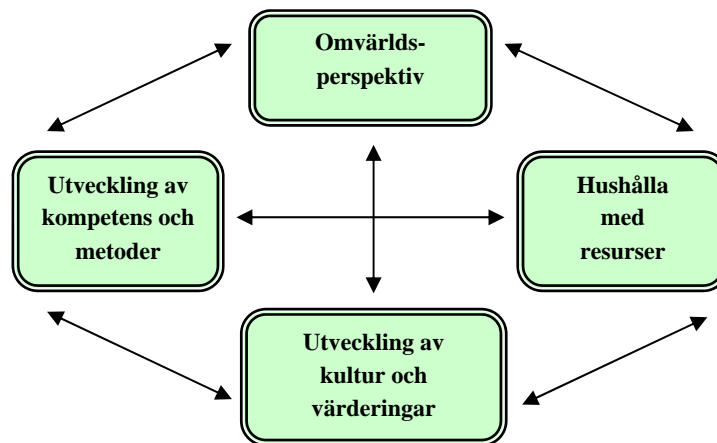


Fig. 6 Förslag på BSC-fokus i en kommun

(Källa: Olve Nils-Göran, Roy Jan & Wetter Magnus, 1997 sid. 246)

## 4.3 Revisionens roll

### 4.3.1 Moraliska syndromer

I en artikelserie från 2004 diskuterar Arthur Wyatt och James Gaa hur revisorns roll har förändrats genom de senaste decennierna. De menar att det finns två system av etiska normer för revisorer, även kallade *moraliska syndromer*. Det första syndromet kallas för *Guardian*. Det karaktäriseras av olika föreställningar så som beskydd, skapande av rättvisa, bearbetning och kontroll. Författarna menar att guardian syndrome är lämpligt inom all revision. Det andra syndromet kallas för *Commercial*. Detta syndrom fokuserar på produktion och utbyte av tjänster och varor. Anställda som arbetar i ett företag vilket är influerat av commercial syndrome förväntas att konkurrera med varandra. Personalen bör ständigt söka efter lönsamma investeringsmöjligheter, vara villiga att ta risker och att arbeta på ett effektivt sätt. När konsulter och rådgivare utan redovisningskunskaper tar överhand i revisionsföretag, tenderar commercial syndrome att få stor betydelse.



Författarna menar på att det inte finns någon rätt och riktig etisk norm av dessa två syndromer. De passar dock mer eller mindre bra in i olika branscher. Wyatt och Gaa (2004) konstaterar dock att de två etiska normerna inte kan existera samtidigt i ett företag.

I artikelserien hävdar författarna att en stor del av revisionsfirmorna i de anglosaxiska länderna, under de senaste 150 åren, haft varierande influenser av både commercial och guardian syndrome. Under 1800-talet influerades revisionsfirmorna främst av Commercial, då revisorerna till stor del utförde finansiella tjänster i form av rådgivning. På mitten av 1800-talet skedde det en förändring av revisorns normer, som lutade mer mot Guardian. Orsaken till detta skift var införandet av hårdare reglering kring revision. Sedan slutet på 1950-talet har revisorerna närmast sig commercial syndrome igen, med större inslag av finansiell rådgivning. Författarna menar att det krävs reglering och kontroll för att inte riskera att få en beroende revision och för att skilja guardian och commercial syndrome åt i revisionsföretagen. Vid lagändringar kan det finnas incitament för revisorer att ägna sig åt rådgivning, samtidigt som de reviderar verksamheten. Till exempel kan kommuner vid lagändringar få ett behov av konsultation. Kommunen kan anse att revisorn är lämplig som konsult, då han/hon ofta har en god insyn i verksamheten. Vi vill med denna teori försöka analysera och förklara revisorernas roll vid införandet av mål för god ekonomisk hushållning.

### **4.3.2 Kommunal revision**

Det finns en undersökning av en forskningsgrupp från Umeå universitet, 2005 som bland annat har undersökt vad revisorerna granskar och hur granskningen har förändrats över tiden. Forskningsgruppen har upptäckt ett antal tendenser i revisionens utförande. De menar att revisionens roll har stärkts genom lagstiftningen under 1990-talet. Kommunerna som undersöktes i projektet granskades oftare. Den ökande kontrollen kunde härledas till granskning av nämnder, kommunala bolag och kommunala stiftelser. Verksamheternas interna kontroll är den del där revisorernas granskning har ökat mest mellan 1998-2002. Här har revisorerna valt att se på till exempel hur nämnderna sköter sin övergripande verksamhet och hur nämnderna generellt kontrollerar sin förvaltning. Dock menar forskarna att granskningen inte sker varje år, utan kontrollen inriktas mot att exempelvis granska och följa upp den interna kontrollen, för att säkerställa att den fungerar på ett tillfredställande sätt. Detta får till följd att kommunernas olika organ inte synas i lika stor omfattning som tidigare. (Hanberger et al, 2005)

Forskningsgruppen har funnit att revisorernas uttalande i sina revisionsrapporter har förändrats över tiden. Under 1995 fanns det någon form av kritik från revisorerna i en majoritet av utlåtandena. Med tidens gång har stämningen i revisorernas utlåtande förändrats. Rapporterna bestod under 2002 till stor del av positiv eller någon form av balanserad kritik. Över hälften av revisionsrapporterna innehöll positiv kritik, vilket är det motsatta förhållandet från 1995. Trots den positiva kritiken så fanns det en stor mängd förslag till både åtgärder och förändringar. En viss förklaring till revisorernas förändrade uttryck kan vara den förbättrade ekonomin i kommunerna, som gjort att balanskravet uppfylls. Detta samtidigt som kommunpolitikerna tagit del av kritiken som riktas mot kommunerna. Ändock vågar forskarna konstatera att revisorerna har ändrat sin attityd i revisionsrapporten till det positivare. (Ibid.)

Underlaget till revisionsrapporten påstås också vara bristfällig. Forskningsgruppens slutsats var att en utomstående läsare inte kan konstatera vilket underlag som revisorn baserar sin granskning och eventuell kritik på. Själva revisionsrapporten tenderar att bli allt mer standardiserad. Detta ses som positivt, då det går att jämföra flera kommuners revisionsutlåtande. Sammanfattningsvis kan vi se att den kommunala revisionen är under ständig förändring och därmed förändras också revisorns roll. Det intressanta i vår uppsats är att se om och hur revisorernas roll har påverkats av införandet av god ekonomisk hushållning. Upprättandet av mål för god ekonomisk hushållning är ett nytt fenomen som ska hanteras av kommunen och frågan är vilken roll revisorn har i det arbetet. (Ibid.)

### 4.3.3 Kontrollinstrument

Normalt ska revisionsrapporten ge den *återkoppling* som kommunstyrelsen behöver för att kunna följa upp sina beslut och göra de korrigeringar, som eventuellt behövs för att nå de önskade målen. Olle Lundin (1999) betonar bland annat återkopplingen som ett av tre viktiga kriterier för att den kommunala revisionen ska kunna fungera som ”kontrollinstrument”. De övriga två är revisionens *trovärdighet* och revisionens *bedömningsgrunder*.

För att revisionen skall bli meningsfull krävs att uppdragsgivaren får ta del av rapporten och sen får möjlighet att reagera. För att återkopplingen ska fungera krävs rapporteringsfrihet, där revisionen fritt får möjlighet att rapportera sina iakttagelser utan inskränkningar. Rapporteringsfriheten råder eftersom varje revisor har rätt till att avlägga ett individuellt yttrande om han/hon så önskar. Återkopplingen och betydelsen av revisionsberättelsen som kontrollinstrument, ökar när fullmäktige kan använda den och utkräva ansvar från de granskade. Kommunallagen ger fullmäktige möjligheter att utkräva skadeståndstalan eller till

och med entledigande av förtroendevald, vilket kan ske på grund av revisionskritik. (Lundin, 1999)

Trovärdigheten handlar om revisorns kompetens och oberoende. För att upprätta ett trovärdigt oberoende, bör revisorerna vara certifierade av en oberoende institution. Här brister lagstiftningen, då krav saknas både på legitimation och lagstadgade minimikrav på de förtroendevalda revisorernas kunskaper. Vidare ger kommunallagen revisionen rätt att ta del av alla de handlingar och upplysningar de behöver för att utföra sin granskning, men lagen ger ingen möjlighet att kräva utökade resurser för granskningen. Kommunfullmäktiges budget anger ramen för hur mycket yrkesmässig expertis revisionen kan köpa in till sin hjälp. När det gäller oberoendet är det svårt att inte anmärka på de partipolitiska bindningar som finns mellan granskare och den som ska granskas. Det blir således revisorn egen förmåga att bortse från ovidkommande fakta och endast beakta det sakligt relevanta som avgör graden av oberoende. (Ibid.)

Bedömningsgrunderna handlar om att det behövs standarder, praxis och sedvänja, dvs. värderingsprinciper för att kunna utföra en verklig kontroll. Lundin (1999) menar att dessa i mångt och mycket saknas eller är bristfälliga då det enda material som finns kommer från författningstext.

Att det saknas krav på att de förtroendevalda revisorerna skall vara oberoende samt inneha någon för uppgiften relevant utbildning, är något som även Filip Cassel (2000) framför kritik mot. Cassel föreslår en rad åtgärder som mynnar ut i att revisorn i sin roll skall bli helt oberoende samt vara certifierad och stå under Revisorsnämnden överinsyn. Avsikten med dessa åtgärder är att utkräva ett större ansvar av de förtroendevalda och öka effektiviteten inom den kommunala verksamheten. (Cassel, 2000)

#### **4.3.4 Förväntningsgap**

Carl Liggio var den första personen som använde uttrycket förväntningsgap inom revision i en akademisk artikel från 1974 (Koh, 1998). Förväntningsgap uppstår i situationer där uppdragsgivaren har en avvikande uppfattning av vad som skall göras av uppdragstagaren, i förhållande till vad som faktiskt utförs. Det som avgör hur omfattande förväntningsgapet blir beror på vilka intressenterna är och vilka deras förväntningar är. (FAR, 2006)

Brenda Porter (1993) genomförde en empirisk undersökning av förväntningsgapet inom revision. Hon kom fram till att förväntningsgapet var skillnaden mellan

samhällets förväntningar på revisionen och revisionens faktiska resultat. Denna skillnad kan enligt Porter delas in i två faktorer.

- **Reasonableness gap**, (Skillnaden i vad samhället förväntar sig av revisionen och vad revisionen rimligtvis kan förväntas att prestera),
- **Performance gap**, (Skillnaden i vad samhället rimligtvis kan förvänta sig av revisionen att genomföra och vad revisionen lyckas prestera).

Performance gap kan delas in i ytterligare två underdelar. Den första underdelen kallas för *deficient standards*, som är den del av förväntningsgapet som orsakas av bristfälliga regler och normer. Den andra underdelen kallas för *deficient performance*, vilket är gapet mellan den förväntade prestationen av revisionen och revisionens faktiska prestation

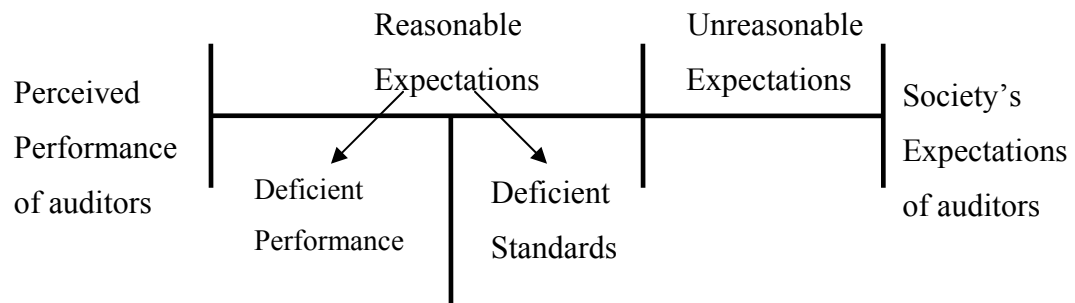


Fig. 7 Huvudsakliga strukturen av revisionens förväntningsgap

(Källa: Porter, Brenda, 1993, s. 50)

För att minimera revisionens förväntningsgap vid införande av nya regler och normer så finns det enligt Koh (1998) fem möjliga strategier. Den första strategin är att revisionsberättelsen utökas och förtydligar vad revisionen omfattar. Denna teori stöds enligt Koh (1998) av Nair och Rittenbergs undersökning från 1987 som visade att en utökad revisionsberättelse leder till att läsarens uppfattning angående ansvarsfördelningen mellan företagets styrelse och revisorn förändrades i förhållande till den traditionellt kortare revisionsberättelsen. Den andra strategin för att minska förväntningsgapet är att utbilda och informera läsaren av revisionsberättelse om vad revisionen omfattar. En omstrukturering av revisionsmetodologin är den tredje inriktningen som kan användas för att minska förväntningsgapet. Med det menar Koh (1998) att revisorn ska öka sin inblandning i företaget/kommunen, genom att till exempel agera som rådgivare. En del experter är tveksamma till detta förhållningssätt då en av revisorns viktigaste funktion att bedriva en oberoende och kritisk granskning. För att revisionen ska kunna genomföras på ett trovärdigt sätt måste revisionen vara oberoende och detta oberoende kan skadas, om revisorn blir inblandad i klientens verksamhet. (Wyatt & Gaa, 2004)

Att utöka revisorns ansvarsområde samt stärkande av revisorns oberoende är det fjärde alternativet av möjliga strategier. Den femte och sista strategin för att minimera förväntningsgapet är att, när samhället kritiserar revisorns prestation skall det genomföras en analys som undersöker varför kritiken uppkom. Detta för att kartlägga om förväntningsgapet berodde på bristande prestation från revisorn eller om det orsakats på grund av orealistiska förväntningar från samhället på revisorn. Därefter skall lämpliga åtgärder vidtas för att undvika att samma förväntningsgap skall uppstå igen. (Koh, 1998)

I en rapport från Svenska kommunförbundet (2002) ansåg dess utredare att den kommunala revisionen har överlag ett stort förtroende från dess intressenter, dock är revisionsuppdraget innebörd oklar för en del politiker. En åtgärd är att synas och höras oftare i bland annat den offentliga debatten. Författarna menade att revisorerna måste förmedla information och sprida kunskap om revisorns roll och uppdrag för att höja branschens status. Utredarna skrev även att revisorerna måste fastställa revisionens relation och samarbete med de granskade, det vill säga; kommunen. En av slutsatserna är att en strategiskt viktig framgångsfaktor i att åtgärda ovan nämnda problem, är att minska förväntningsgapet mellan parterna i revisionsprocessen.

Filip Cassel menar i sin bok (1996) att det finns skillnader mellan vad teorier hävdar omfattas av revisionen, vad motparten förväntar av den och slutligen hur revisionen de facto utförs. Förväntningsgapet kan skifta skepnad beroende på vilka intressenter som är inblandade. Revisorns uppgift, att granska om relevanta regler och lagar följs står indirekt i revisionsberättelsen, då revisorn skall följa god revisionssed. Problemet är ofta att uppdragsgivaren har liten eller ingen kunskap om vad god revisionssed innebär. Därmed finns risken att uppdragsgivarens förväntningar skiljer sig mot vad revisorn utför i verkligheten. Den offentliga verksamheten kännetecknas av att det existerar beslutsfattare på flera nivåer, t.ex. inom skolfrågor finns KF, barn- och ungdomsnämnd, områdesenhet för ett skolområde och den enskilda skolan. Risken finns att förväntningarna skiljer sig åt på de olika nivåerna, vilket kan öka förväntningsgapet. (Cassel, 1996)

Med en presentation av förväntningsgapet vid revisionsuppdrag, kan vi fördjupa analysen av det empiriska materialet. Införandet av god ekonomisk hushållning för kommuner och landsting har, vilket vi redogjort för tidigare, inneburit nya arbetsuppgifter för kommunerna och landstingen. Vi kan med förväntningsgapet, se om uppdragsgivarna av revisionen förväntar sig att revisorerna skall assistera och vara behjälplig i samband med upprättande av mål för god ekonomisk hushållning. Om där finns ett förväntningsgap, kan vi även se vilka faktorer som gapet orsakas av.

## 4.4 Institutionell teori

Den del av institutionell teori, som vi tänker behandla i denna uppsats, syftar till att förklara hur regler och normer inom redovisningen uppkommer och utvecklas. I vår uppsats handlar det framförallt om den kommunala ekonomistyrningen och redovisningen. Ett väsentligt grundbegrepp inom teorin är *institutioner*, det vill säga stabila spelregler och uppfattningar som är allmänt accepterade i samhället. Teorin hävdar att organisationer och verksamheter i samhället måste följa dessa regleringar och uttalade normer för att kunna uppfattas som legitima av medborgarna. Teorin menar att även gemensamma förväntningar, från till exempel samhället, på hur en kommunal verksamhet skall bedrivas också anses vara en form av institution. (North, 1993)

I en artikel från 1985 skriver Wolfgang Streeck och Philippe Schmitter om tre typer av kontrollmekanismer som påverkar hur regleringen och normerna ser ut: *staten, marknaden och föreningar*.

Ur dessa tre kontrollmekanismer identifieras tre principer, *hierarchical control*, *dispersed competition* och *spontaneous solidarity*. Författarna konstaterar att samtliga tre principer kan härledas till någon av tre ovanstående mekanismer.

- Hierarchical control har ett nära samband med den statliga sfären genom utövande av kontroll, genom framförallt lagar. Syftet med statens lagstiftning är att skapa ordning bland samhällets aktörer. Lagstiftningen ses som en inflytelserik institution.
- Dispersed competition kopplas ihop med marknadens aktörer, som i många fall är de som blir berörda av regleringen. I vår uppsats är denna aktör kommunerna. Författarna menar att principen fokuserar på att aktörerna ständigt söker att öka sin effektivitet och i vissa fall maximering av sin vinst. Författarna menar att under de senaste åren har marknaden fått ett allt större inflytande som institution.
- Spontaneous solidarity refererar till de olika föreningar i samhället som utifrån gemensamma värderingar önskar skapa regleringar och normer.

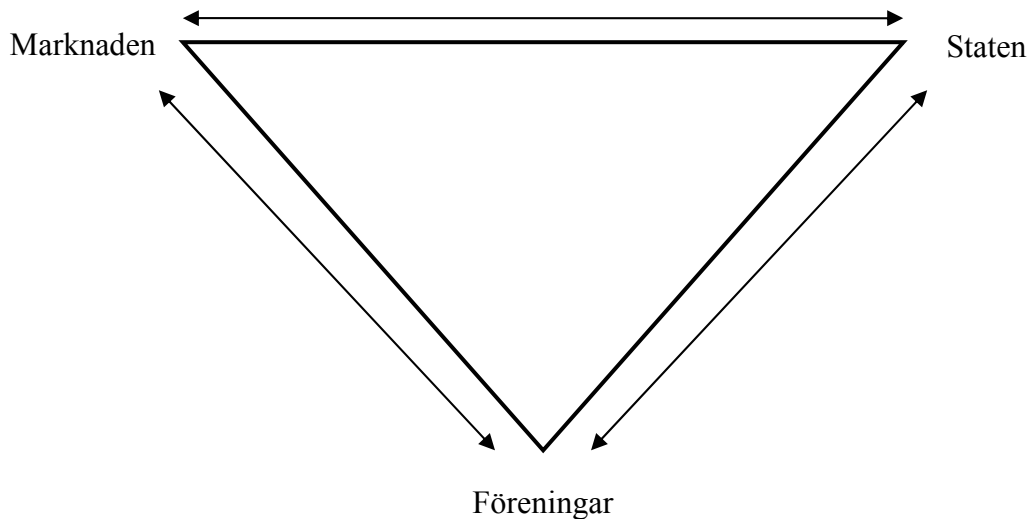


Fig. 8 Kontrollmekanismer vid utformade av reglering

(Källa: Fritt efter Streeck Wolfgang & Schmitter Phillipe 1985, s. 134)

Streeck och Schmitter (1985) menar att det existerar en inestående spänning i samtliga tre principer som gör att regleringen ständigt måste förändras för att kunna uppnå en hög effektivitet. Ett exempel på en spänning och därmed en brist i regleringens effektivitet inom till exempel hierarcical control är om mottagarna av regleringen (kommuner) väljer att inte följa den rådande lagstiftningen som i det här fallet, staten har infört. Den nationella regleringen kan vara en mix av dessa tre mekanismer. Med denna teori kan vi analysera dels hur regleringen ser ut för den kommunala redovisningen och revisionen och dels hur aktörer kan påverka utvecklingen av vad som anses vara god ekonomisk hushållning.

## 4.5 Kapitelsammanfattning

I teoridiskussionen har vi presenterat och diskuterat teorier som vi kopplat till uppsatsens undersökning. I ingressen till detta kapitel presenterade vi en modell över kapitlets uppbyggnad och samband mellan teorierna. Agentteorin analyserar situationen då uppdragsgivaren (principalen) önskar att kontrollera uppdragstagaren (agenten) att denna arbetar för principalens intresse. I vår uppsats finns det flera agent-principalförhållanden som till exempel kommun och medborgare, kommunfullmäktige och kommunstyrelsen och kommunstyrelse och nämnder. Agentteorin bygger enligt oss på två grundläggande förutsättningar: tillgängligheten på relevant information och möjligheten till övervakning. Den relevanta informationen kan skapas med hjälp av upprättande av varierande mål och mått. Här har vi diskuterat hur målstyrning kan utformas i organisationer. Det balanserade styrkortet av Kaplan och Norton (1992) har presenterats vilket kan användas som analysunderlag ur både ett finansiellt och verksamhetsmässigt perspektiv. Vi har även redogjort för vilka uppgifter som revisorn har i form av övervakare och vilka problem som kan uppstå vid förändringar i uppdragets struktur, till exempel förväntningsgap, då det är revisorn som granskar kommunerna. Vid förändringar i lagstiftning kan det uppkomma ett behov av konsultuppdrag för att anpassa verksamheten, därför presenterade vi revisionens moraliska syndromer. Utformandet av regleringens struktur kring god ekonomisk hushållning är viktig, då den påverkar hur den relevanta informationen skall utformas. Regleringen påverkar även hur övervakningen skall utformas, det vill säga den kommunala revisionen. Regleringens struktur kan analyseras med Streeck och Schmitters modell (1985).

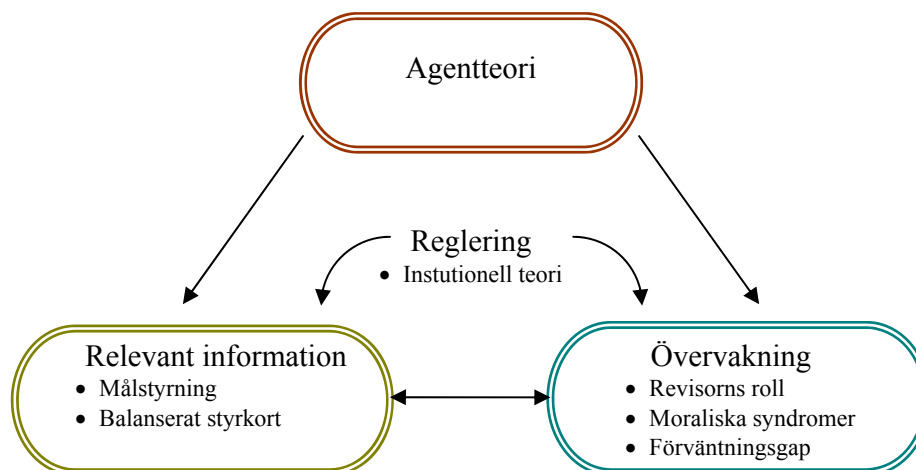


Fig. 9 Sammanfattning av teorikapitlet



## 5 Resultatredovisning

---

*I detta kapitel presenterar vi den empiriska informationen som vi fick genom vår innehållsanalys av finansiella dokument. Vi kommer även att presentera vad som framkom under intervjuerna med våra respondenter.*

---

### 5.1 Dokumentstudie av Skånes kommuner

Dokumentundersökningen av Skånes kommuner genererade ett digert material, vilket presenteras kommun för kommun i bilaga 1. Efter att ha bearbetat kommunernas budgetar, delårsrapporter för 2006 samt yttrande från de sakkunniga biträdena och de förtroendevalda revisorerna, kodade vi informationen enligt modellen som presenteras i avsnitt 2.6.2. För att göra materialet överskådligt skapade vi en matris (se tabell 1). För att bli godkänd (grön färg) krävs att kommunen har utvecklat *finansiella* och *verksamhetsmässiga* mål. Om samtliga dessa *övergripande* mål följs upp i delårsbokslutet anses kommunen följa lagstiftningen.

Resultatet kan dela in Skånes 33 kommuner i följande tre grupper:

- Sju kommuner (Burlöv, Helsingborg, Höganäs, Kävlinge, Osby, Vellinge och Östra Göinge) följde lagen angående mål om god ekonomisk hushållning till fullo. (ca 21 %)
- 21 kommuner (Bromölla, Båstad, Eslöv, Hässleholm, Hörby, Klippan, Kristianstad, Lomma, Lund, Malmö, Perstorp, Simrishamn, Skurup, Sjöbo, Staffanstorp, Svedala, Tomelilla, Trelleborg, Ystad, Ängelholm och Örkelljunga) hade brister i uppföljningen eller rentav saknade verksamhetsmässiga mål. (ca 64 %)
- Fem kommuner (Bjuv, Höör, Landskrona, Svalöv och Åstorp) saknade både finansiella och verksamhetsmässiga mål. (ca 15 %)

Ytterligare fakta som går att finna ur materialet är att 28 kommuner (ca 85 %) hade utvecklat finansiella mål kopplade till god ekonomisk hushållning. 26 kommuner hade följt upp dessa finansiella mål på ett enligt revisorerna ändamålsenligt sätt. Åtta kommuner (ca 24 %) hade vid delårsbokslutet 2006 upprättat verksamhetsmässiga mål enligt lagen om god ekonomisk hushållning. Följaktligen hade då 25 kommuner (ca 76 %) brister eller saknade helt verksamhetsmässiga mål. (se tabell 1 samt bilaga 1)

Kommun	Övergripande	Finansiella mål	Verksamhetsmål
Bjuv	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Bromölla	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Burlöv	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Båstad	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Eslöv	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Helsingborg	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Hässleholm	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Höganäs	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Hörby	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Höör	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Klippan	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Kristianstad	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Kävlinge	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Landskrona	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Lomma	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Lund	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Malmö	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Osby	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Perstorp	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Simrishamn	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Sjöbo	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Skurup	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Staffanstorps	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Svalöv	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Svedala	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Tomelilla	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Trelleborg	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Vellinge	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Ystad	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Åstorp	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Ängelholm	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Örkelljunga	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
Östra Göinge	Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
<b>Andel godkända</b>	<b>21 %</b>	<b>85 %</b>	<b>24 %</b>
Godkänd			
Icke Godkänd			

Tabell 1 visar vilka av Skånes kommuner som har finansiella och verksamhetsmässiga mål uppställda med koppling till god ekonomisk hushållning, enligt yttrande från sakkunniga biträden och förtroendevalda revisorer vid halvårsskiftet 2006. Kolumnen ”övergripande” visar om kommunen följer upp målen på ett tillfredställande sätt.

## 5.2 Intervjuer med kommunala respondenter

Vi ska i följande avsnitt redogöra för den undersökning vi gjort av kommuner som uppföljde revisorernas krav på mål enligt god ekonomisk hushållning. Av tabellen i avsnitt 5.1 framgår att det finns sju kommuner som kunde ha blivit aktuella för den här djupare studien. Vi valde tre kommuner: Helsingborg, Kävlinge och Osby för att där samla in mer information. Detta gjordes genom nio telefonintervjuer med kommunens ekonomichef, ledande politiker från kommunfullmäktige eller kommunstyrelsen samt förtroendevald revisor. Här nedan följer en redogörelse för det resultat vi fick efter att ha sammanställt respondenternas svar.

### 5.2.1 God ekonomisk hushållning

Alla de nio respondenter som ingick i den här undersökningen hade mångårig (mer än fyra års) erfarenhet av kommunal verksamhet. En majoritet av de intervjuade hade 20-25 års erfarenhet av uppdrag för eller arbete inom offentlig förvaltning. Eftersom vi ställde relativt öppna frågor har de intervjuade fått ge sin och kommunens syn på begreppet god ekonomisk hushållning. Samtliga var väldigt positivt inställda till detta och såg god ekonomisk hushållning som både nödvändigt och naturligt. Flera politiker och ekonomer började automatiskt berätta om kommunens finansiella mål samt berätta om sin egen kommuns nuvarande goda ekonomi. Några försökte sig på en definition av god ekonomisk hushållning:

*”Jag föredrar det gamla begreppet som jag har levt med och för mig är god ekonomisk hushållning att man försöker att få ut bästa möjliga resultat av insatta medel samt att man även då lever upp till de målen man har uppsatta.”*

LarsErik Johansson f.d. ordförande KF i Kävlinge

Vi fick några kortare definitioner som preciserade god ekonomisk hushållning, till exempel att ha en god och ändamålsenlig verksamhet som drivs på ett effektivt och rationellt sätt. Överlag kunde vi se en variation bland respondenternas uppfattning om vad god ekonomisk hushållning står för. Majoriteten av respondenterna hade kvar uppfattningen om att god ekonomisk hushållning var starkt kopplad till ekonomi. Endast några få tog upp att verksamheten även skulle upprätthålla en viss kvalitet, vilket är lagstiftarens intention. En av respondenterna ansåg därför att processen med införandet av mål påskyndats för fort, när den allmänna uppfattningen i den kommunala organisationen inte har hängt med i samma utsträckning.

## 5.2.2 Utvecklingen av finansiella och verksamhetsmässiga mål

De tre undersökta kommunerna visade sig vara väl förberedda när det gällde de finansiella målen. Ekonomichefer och politiker betonade hur viktigt det var att hålla ordning på kommunens ekonomi och att finansiella mål noggrant följdes upp sedan många år tillbaka i tiden. Ingen av de vi tillfrågat ansåg att de hade funnit några problem med att ta fram, följa upp eller tolka utfallet av dessa mål. Ett intressant fenomen som kom fram i samtliga tre kommuner var kopplingen mellan en finansiell kris och en efterföljande period av extra hårt arbete och fokus på ekonomi och målstyrning. Det framkom att Helsingborgs kommun hade haft ekonomiska problem 2002. En av konsekvenserna blev att kommunen fattade ett ekonomiskt mål om att ha ett årligt överskott på 100 miljoner kronor. Osby kommun hade 2003 ett dåligt resultat, vilket ledde till att det utsåg en kommission för att komma tillrätta med ekonomin. Slutligen framkom genom intervjuerna att även Kävlinge dragits med ekonomiska problem då kulturförvaltningen 2002-2003 orsakat stora underskott. Problemen visade sig bero på att verksamheten var dåligt samordnad och hade bristande kontroll, vilket föranledde att kommunen tog tag i dessa frågor för att undvika att det skulle upprepas.

När frågan kommer över på utvecklingen av de verksamhetsmässiga målen hade våra respondenter mycket att berätta. Samtliga personer talade om svårigheten att göra dessa mål tydliga och mätbara. Det har krävts ett enormt extra arbete utöver det vanliga för att ta fram de nya övergripande målen för god ekonomisk hushållning som KF ska besluta om. En majoritet av respondenterna menade att organisationerna hade mindre erfarenhet med att arbeta med mål för verksamheten i förhållande till arbetet med de finansiella målen.

*”[Arbetet med framtagandet av verksamhetsmässiga mål] var en process som tog många månader på vårkanten... för att man skulle hitta rätt.”*

Pia Lindvall ekonomichef Osby kommun

En svarsperson hade uppfattningen att verksamhetsmålen i Osby kommun initialt var ”luddiga”. Respondenten ansåg att politikerna var medvetna om att målen var otydliga och en tidig dialog med revisionen bekräftade detta. Arbetet med verksamhetsmål var en process som genomfördes under ett antal helger där kommunalpolitiker i Osby samlades för att hitta ett fåtal mätbara mål. Politikerna använde sig av en skrift, *”Hushållning i lagens namn – att sköta ekonomin med mål, uppföljning och åtgärder”* (SKL, 2005), samt den nya lagstiftningen för att få tydliga mål med en klar ansvarsfördelning.

Även Kävlinge använde sig av denna skrift från SKL som stöd i framtagandet av sina verksamhetsmässiga mål. I Kävlinge tog processen med att ta fram mål för verksamheten upp emot sex månader och där var det förvaltningarna tillsammans med ekonomerna på ekonomiavdelningen som arbetade fram målen. En svarsperson menade att det fanns en farhåga att verksamhetsmålen skulle likna vanliga nyckeltal som till stor del fokuserar på det historiska perspektivet. Med mål för verksamheten önskade Kävlinge skapa mått som fångar både bakåt- och framåtperspektivet. Processen med att ta fram verksamhetsmål detta första år krävde därför ett extra merarbete och skedde under våren 2006. Normalt går det till på så sätt att det görs en så kallad ramtilldelning redan tidigt i budgetprocessen, alltså under hösten året innan. Där får varje nämnd ett eget ansvar att ta hand om den resurs som tilldelats inom den ekonomiska ramen och koppla ihop detta med sina mål, som då också finns med i budgeten redan från början.

Helsingborg har sedan 1998 i varierade omfattning använt sig av balanserade styrkort ute i förvaltningarna. Det finns en stark ambition både från tjänstemän och politiker att utveckla dessa styrkort och integrera dem i alla förvaltningar för att på så viss underlätta uppföljning, samt göra dessa processer till en del av det dagliga arbetet. Vad vi förstod har Helsingborgs förvaltningar kommit olika långt med detta arbete. Utvecklingsnämnden nämns som exempel på en nämnd som kommit väldigt långt med balanserad styrning. Här mäts kundnöjdheten hos försörjningsstödtagare och socialbidragstagare. En respondent berättar att av de som svarar är 90 % nöjda. Ambitionen är att i framtiden koppla ihop detta mått med till exempel genomsnittlig handläggningstid. Respondenten fortsätter exemplet med att anta att kundnöjdheten skulle kunna få gå ned till 88 % om det samtidigt frigjordes extra resurser i form av att handläggningstiden minskade från 45 minuter till en halvtimme. Genom att i framtiden göra dessa känslighetsanalyser kan styrkortet och dess olika mål och mått bli riktigt intressanta. Två av respondenterna menade att alla nämnder inte ännu lyckats integrera styrkortet på det sätt som anses önskvärt, utan det ligger mer vid sidan om verksamheten.

### **5.2.3 Uppföljningen av finansiella och verksamhetsmässiga mål**

De flesta respondenter menar att både de finansiella och de verksamhetsmässiga målen ska följas upp gentemot budget. Helsingborg liksom de övriga två kommunerna arbetar efter modellen att om en förvaltning skapar ett underskott får de ett avdrag på nästa års tilldelning, vilket skapar något likt en ”hemläxa” för att

både tvingas ta igen det förlorade beloppet, samt lära sig att hålla budgeten framöver. På samma sätt får en förvaltning, som skapar ett överskott, behålla det till nästa år som en extra intäkt. Denna princip framhålls som väldigt viktig och våra respondenter anser att denna princip ligger i linje med det som avses med god ekonomisk hushållning. Räddningsnämnden i Helsingborg nämns som ett varnande exempel av en av våra respondenter från Helsingborg. Ambitionen från KS var god, de ville demokratisera organisationen och ge medarbetarna större inflytande och delaktighet, men tyvärr visade det sig att det saknades ekonomisk kompetens på flera av cheferna, samt att ansvaret inte var klart fördelat. Ett stort underskott blev följderna och det får nu räddningsnämnden leva med några år framöver.

I Kävlinge är det ekonomichefen som är ansvarig för att de övergripande målen följs upp. Utöver de finansiella målen har Kävlinge detta första år, fem övergripande verksamhetsmässiga mål, som samtliga går att mäta i procent. En av respondenterna menar att Kävlinge fokuserat på effektivitetsdelen medan kommunen ligger efter på "ändamålsenligheten" eller den kvalitetsmässiga delen av måluppföljningen, eftersom den är mycket svårare att mäta. De förtroendevalda revisorerna hade inget att anmärka på uppföljningen av dessa mål i sin rapport, men de ansåg att verksamhetsmålen fortfarande var ganska "grova" och därför inte medfört några direkta problem att följa upp. Vad vi kunde förstå låg ingen direkt kritik i detta, utan mer en farhåga om att det skulle kunna uppstå problem om revisorerna klev längre ner i hierarkin och granskade mål som då torde vara mer detaljerade i sin målbeskrivning och svårare att både mäta och granska.

I Osby är det nämnderna och då egentligen verksamheten som redovisar en måluppföljning varje månad. Varannan månad redovisas denna uppföljning vidare till fullmäktige. Först var ambitionen att alla mål skulle redovisas på detta sätt, men eftersom flera av verksamhetsmålen inte kunde avläsas på månadsbasis begränsade Osby rapporteringen av dessa till två gånger om året. Några av målen följs bara upp på helårsbasis, eftersom de målen är beslutade på flera år och då inte blir intressanta förrän kommunen följt upp dem flera år i taget.

#### **5.2.4 Revisionens roll**

Revisionen har fått nya uppgifter i och med att de nu ska granska både mål och måluppföljning i delårsrapporten samt i årsbokslutet. För revisorerna började denna lag att gälla redan 2005, medan nästan alla kommuner tagit sitt budgetbeslut för 2005, före 1 december 2004, och därmed inte omfattades av lagändringen förrän 2006. Detta föranledde att revisorerna, då främst de

sakkunniga biträdena, påtalade detta fenomen samt i vissa fall yttrade sig om hur de mål kommunen hade skulle kunna kopplas till god ekonomisk hushållning. Fyra av våra respondenter menade att revisionen varit behjälplig vid utvecklingen av dessa nya mål genom att aktivt delta i dialogen om dessa mål samt ge generella råd och anvisningar om hur ett mål kan utformas. Av de fem återstående respondenterna svarade fyra klart nej på frågan och en respondent var tveksam till om revisorerna haft någon betydelse vid utformningen av kommunens mål. Ingen menade dock att revisionernas oberoende kunde ifrågasättas och de förtroendevalda revisorerna var noga med att betona att de inte varit med och tagit fram något mål, utan bara gett generella allmänna råd om hur ett mål kan se ut. Vi frågade vidare om hur eventuell kritik från revisorerna hade tagits emot. Sju av de tilltalade menade att de var nöjda med den dialog som politiker och tjänstemän haft med revisionen. En respondent menade att de inte fått någon kritik utan snarare beröm från revisorerna. Två av de förtroendevalda revisorerna menade att politikerna sällan tog kritiken på fullaste allvar. Ett exempel framfördes att då revisionen inte föreslår ansvarsfrihet frångår ofta fullmäktige detta och beviljar ansvarsfrihet likväl.

Slutligen undersökte vi huruvida granskning av målen kan anses ha stärkt revisionen roll som övervakare. Fyra respondenter menade att revisionens makt som övervakare ökat och att detta bara var positivt eftersom det gynnade alla parter. En av våra intervjuade politiker uttryckte sig på följande sätt om revisionen:

*”Vi tar ju till oss all kritik som de lämnar och tycker att... Det har i alla fall alltid varit min inställning att det är väldigt bra och att vi vill ha dem flåsande oss i nacken och själv ska avgöra vad de ska titta på.”*

Tomas Nordström f.d. ordförande KS i Helsingborg

Två respondenter menade att revisorernas övervakning var oförändrad medans en förtroendevald revisor uttryckte att dessa nya regler i alla fall borde ”underlätta” själva arbetet med granskningen. Slutligen var två respondenter av den uppfattningen att de nya reglerna om granskningen av finansiella och verksamhetsmål inte alls ökat revisionens övervakning. Denna åsikt hade de till viss del eftersom de ansåg att granskning av mål redan tillämpats i kommunen sen tidigare.

### 5.2.5 Framtiden och trender

Vi fick ofta höra att vi var tidigt ute med våra frågor och att detta fenomen med mål och granskning av mål kopplade till god ekonomisk hushållning var så pass nytt att respondenterna inte ännu kunde svara på vilka effekter det fått på kommunen och dess verksamhet idag. Alla respondenterna utom en var av åsikten att utvecklingen av normer och praxis kring dessa nya mål i första hand ska göras på det lokala planet. Fyra respondenter såg i princip inget som helst behov av att andra organisationer än kommunen själv tillsammans med sin revision utvecklade en praxis för hur mål och måluppföljning ska gå till. De övriga fem respondenterna ansåg att SKL skulle kunna spela en viktig roll i framtagandet av en gemensam norm eller praxis för Sveriges samtliga kommuner och landsting. Intressant var ändå att notera att samtliga parter betonade att de själva ville driva utvecklingen och menade att den kompetens som behövdes för detta redan fanns i kommunen eller enkelt kunde handlas upp. De flesta förespråkade en regional utvecklig där sakkunnigt biträde i form av ”konsult” för flera kommuner samtidigt skulle kunna utveckla och sprida en form av regional norm eller praxis för hur målen ska se ut och granskas. Ett andra förslag som nämndes av en respondent var ”det goda exemplet” där tips och idéer på lösningar kan utbytas och diskuteras inom KEF som till exempel arrangerar seminarium där aktuella frågor tas upp. Även KEFU nämndes som ett exempel på en regional förening som har möjlighet att verka i detta sammanhang.

### 5.3 Intervjuer med sakkunniga biträden

Genom granskning av kommunspecifika dokument har vi kommit fram till att kommunerna har använt sig av sakkunnigt biträde i 31 av de 33 kommuner som finns i Skåne. Helsingborg och Malmö kommun har egen stadsrevision med anställd stadsrevisor. Av de sakkunniga biträdena är Öhrlings PwC/KomRev störst med 16 kommuner (2006) tätt följd av Ernst & Young med 11 kommuner (2006). Fyra av kommunerna hade KPMG Bohlins AB som sakkunnigt biträde. För att fånga in deras åsikter och kunskaper intervjuade vi ett sakkunnigt biträde från varje firma, samt stadsrevisorn i Helsingborg. Genom tidig kontakt med respondenterna genomfördes två personliga intervjuer och två telefonintervjuer. Här nedan följer en redogörelse för vad som framkom under dessa intervjuer.



### 5.3.1 God ekonomisk hushållning

De fyra sakkunniga biträdena som vi intervjuade har lång erfarenhet inom kommunal förvaltning och revision. Två av respondenterna har ägnat sig åt yrkesmässig revision sedan 1970-talet. Precis som i intervjuerna med de kommunala representanterna karaktäriserades frågorna av öppenhet och respondenterna fick fritt associera kring begreppet god ekonomisk hushållning och deras inställning kring detta fenomen.

Samtliga respondenter var positivt inställda till den förändrade lagstiftningen. Majoriteten av respondenterna ansåg det viktigt att betona att uttrycket ”god ekonomisk hushållning” har funnits sedan tidigare och att uttrycket fått varierande betoning i lagstiftningen. Skillnaden från tidigare är att den nuvarande lagstiftningen leder till en större helhetssyn på verksamheten, detta vilket lagstiftaren haft som förhoppning och som vi redogjort för tidigare (jfr 3.3.2). En åsikt som tre av respondenterna delade var att kommunerna fortfarande har stort fokus på de finansiella målen. De menade att kommunerna haft finansiella mål sedan tidigare och att dessa mål är väl inarbetade.

En respondent betonade att det var positivt att revisorerna ska granska kommunens delårsrapport. Respondenten menade att revisorn nu kommer in i revisionsprocessen tidigare på året än vad de gjort förut och därmed kan lämna utlåtande om hur kommunen arbetar för god ekonomisk hushållning, det vill säga om kommunen uppfyller de mål som de satt upp. Samma respondent menade att det blir tydligare att kommunpolitikerna har ett ansvar att svara på frågor från revisorerna, politikerna måste på ett tidigt stadium sätta sig ned och analysera sitt agerande.

### 5.3.2 Revisionsprocessen

Efter revisorernas diskussion kring införandet av mål för god ekonomisk hushållning styrde vi över samtalen till vilka effekter lagändringen fått på revisionsprocessen. Samtliga respondenter var eniga om att de nu fått ägna mer tid och större resurser på sin granskning av kommunernas delårsrapport. Granskningen av delårsrapporten har förändrats på så sätt att det ägnas mer tid åt verksamhetsrevisionen. Tidigare reviderades endast den ekonomiska redovisningen. En svarande uppskattade att tiden för granskning av delårsbokslutet har fördubblats efter lagändringen. En annan svarande hävdade att kommunerna till viss del haft mål tidigare, men att revisorerna endast behövt uttala sig om måluppfyllelsen när kommunfullmäktige bad dem att granska målen.

Ur ett tidsperspektiv har det skett en noterbar förändring. Revisorerna ska i granskningsrapporten uttala sig om kommunernas prognos kring måluppfyllelsen, vilket en revisor ansåg vara unik.

*”Vi ska också komma ihåg att revisorer har överlag alltid bara granskat historia. Man uttalar sig aldrig om företagets prognoser, det är revisorerna alltid väldigt noga med. Vi har inga verktyg att kvalitetssäkra prognoserna. Det här är första gången i historien som revisorer tvingas uttala sig om prognoser överhuvudtaget.”*

Anders Löfgren Sakkunnigt biträde Ernst & Young

En respondent menade på att det är för tidigt att avgöra hur revisionsprocessen har påverkats av den nya lagstiftningen. Revisionsrapporterna för 2005 innehöll, enligt revisorn, en så kallad friskrivningsklausul vilket innebar att många kommuner inte ställde upp mål för god ekonomisk hushållning (jfr 5.2.4). Detta ledde till att granskningen av delårsrapporten 2006 var första gången som revisionen skulle revidera målen fullt ut. Dock hade många kommuner inte kommit särskilt långt i detta arbete. Det ledde till att revisorernas arbete till viss del gick ut på att skriva stöd och råd på allmänna punkter som politikerna borde tänka på vid framtagandet av mål inför nästkommande år.

### 5.3.3 Granskning av finansiella mål

Alla sakkunniga biträdena var eniga i att det inte funnits några problem med granskningen av de finansiella målen. Kommunernas mål har generellt varit få, tydliga och mätbara. De finansiella målen har funnits sedan tidigare och metodiken för framtagande och utvärdering av dessa mål är väl inarbetad. En respondent menade att han initialt pratade med ekonomichefen, för att se hur kommunen arbetar med målstyrningen. Revisorn kräver även verifiering av de tal som kommen presenterar i budget, delårs- och helårsrapport. Vidare menade han att målen är konkreta, då de baseras på siffror, vilket underlättar granskningen.

Exempel på vanliga finansiella mål kan vara att kommunens nettokostnader skulle understiga skatteintäkterna med en viss procentsats. En ofta förekommande målsättning är att nyinvesteringar skall finansieras med interna medel. Soliditet är en vanlig form av mål för god ekonomisk hushållning. En fjärde målsättning som ofta nämns som finansiellt mål är kopplad till den kommunala skattesatsen.

En respondent framförde en intressant teori. Han menade att kommunernas finansiella mål kan ha lättare att bli uppfyllda i tider som är förknippade med

högkonjunktur. Med detta menade han att de finansiella målen inte har blivit utsatta för skarp granskning ännu. Revisorn trodde att detta var en potentiell orsak till att många kommuner lyckas uppfylla de finansiella målen för god ekonomisk hushållning.

#### **5.3.4 Granskning av verksamhetsmässiga mål**

Om de sakkunniga biträdena var eniga i att det var problemfritt att granska de finansiella målen, ansåg de lika enstämmigt att det fanns problem med granskningen av de verksamhetsmässiga målen.

En respondent vidareutvecklade granskningsmetodiken av de verksamhetsmässiga målen. Revisorn utgår från kommunens budgetbeslut och de mål som är uppställda. Därefter har revisorn och kommunens verksamhetsansvarige eller ekonomiansvarige en grundlig genomgång där kommunens representant redovisar uppföljningen av målen för verksamheten. Därefter sker ett möte med tjänstemän från respektive nämnd eller förvaltning för att kontrollera siffrorna. Revisorn menade att granskningsprocessen av verksamhetsmässiga mål kunde utvecklas genom att ha möten med nämndernas presidium, där ansvariga politiker sitter. Respondenten menade att granskningen skulle fördjupas, då politikerna är en av mottagarna av revisionen.

Problemen med hur revisorerna ska bedöma mål som inte uppfylls var ett perspektiv som en respondent belyste. Denna efterlyste att det behövs praxis i hur revisorerna ska uttala sig om målen är uppfyllda till viss del, till exempel 70 % eller om revisorerna skall säga att målen inte är uppfyllda till fullo.

En respondent konstaterade att revisorerna har varit tvungna att vara extra uppmärksamma på verksamhetsmålen. I några av respondentens kommuner hade politikerna hanterat god ekonomisk hushållning på så sätt att de endast lagt till en ny rubrik ”Verksamhetsmål enligt god ekonomisk hushållning” ovanför kommunens ”gamla mål”, utan att ha förändrat eller på något sätt arbetat om dessa mål. Respondenten hade påtalat detta i sin rapport över granskningen och ifrågasatt kommunens tolkning av god ekonomisk hushållning genom att de endast ändrat titeln.

### 5.3.5 Revisionens roll

När revisionen utformas är det av betydelse att revisorerna tänker efter vilken intressent som revisionen utförs åt. Revisionen kan utformas annorlunda beroende på vilken aktör som revisorerna anser som den huvudsakliga mottagaren. Vi frågade följaktligen respondenterna om vilken intressent som är den huvudsakliga mottagaren av revisionen. Svaren skiftade till viss del. Vi kunde dock se ett antal samband i svaren.

Samtliga respondenter nämnde kommuninvånarna som en viktig mottagare. Revisorerna såg denna grupp som en indirekt mottagare, då kommunfullmäktige är mottagaren av revisionsrapporten och politikerna är demokratiskt valda av kommuninvånarna. Ett intressant perspektiv som en revisor upplyste oss om, var att de förtroendevalda revisorerna kan vara en viktig mottagare. Det är de förtroendevalda revisorerna som är beställare av det sakkunniga bitrådets tjänster.

Samtliga sakkunniga biträden var eniga om att införandet av god ekonomisk hushållning har medfört en förstärkning av revisionens roll som övervakare. En starkt bidragande orsak är att revisorerna nu är skyldiga att uttala sig om upprättandet och uppfyllelsen av mål i kommunernas delårsrapport. En respondent menade att samarbetet mellan tjänstemän, politiker, förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden stärks genom att sakkunniga biträden i större omfattning engagerats löpande under året. Dialogen mellan parterna har förbättrats.

En intressant fråga är om revisionens roll har påverkats i samband med lagändringen. Samtliga revisorer ansåg att det inte fanns förväntningar från vare sig tjänstemän eller politiker om att de skulle vara behjälpliga vid utarbetandet av de konkreta målen. En respondent erkände en viss skyldighet att i samband med kritik i granskningsrapporten ge råd, men endast av generell karaktär. Detta för att inte äventyra sitt oberoende under utövandet av uppdraget.

### 5.3.6 Framtiden och trender

Som en avslutning på intervjuerna frågade vi om det fanns ett behov av externa intressenter som kan driva utvecklingen av riktlinjer och praxis. Respondenterna hade en gemensam åsikt att det skulle driva utvecklingen framåt med viss inblandning av externa intressenter, dock skiljde revisorerna sig åt om vilken/a organisationer som de anser ska driva detta arbete. Tre av respondenterna ansåg att SKL är en organisation som är lämplig att leda arbetet med framtagande av praxis för god ekonomisk hushållning. Två av revisorerna lyfte fram SKYREV

som en tillbörlig organisation. En respondent vidareutvecklade sitt resonemang och menade att revisionsfirmorna samlar på sig erfarenhet genom sin kontakt med kommuner. Denna information vidarebefordras till SKYREV via firmornas representanter. Organisationen skulle då kunna sammanställa informationen och på så sätt arbeta fram riktlinjer inom området.

Vid granskning av kommunernas finansiella dokument har det framkommit att kommunernas mål har varit otydliga och därmed svåra att mäta. En respondent försökte sig på en förklaring om anledningen till detta. Revisorn ansåg att politiker ofta vill ha ett visst utrymme och inte bli alltför detaljstyrda för att där igenom öppna upp sig för kritik från till exempel opposition, media eller medborgare.

Sammanfattningsvis menade respondenterna på att införandet av mål för god ekonomisk hushållning är en process som kommer att ta tid. Resurser behöver läggas på utbildning och förankring bland tjänstemän och politiker.

*”Jag skulle vilja tro att det här [läs: införandet av god ekonomisk hushållning] tar minst fem-sex år innan man får en jämn nivå på detta”*

Alf Wahlgren Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev

## 6 Analys

---

*I detta kapitel kommer vi att analysera den empiriska informationen från innehållsanalysen och intervjuerna med hjälp av den litteratur och teori som har beskrivits i kapitel 3 och 4. Detta leder till ett besvarande av uppsatsens problemformulering och syfte.*

---

### 6.1 God ekonomisk hushållning

Resultatet från den empiriska innehållsanalysen visar tydligt att Skånes kommuner ännu inte följer lagstiftningen angående mål för god ekonomisk hushållning. Ett stöd för detta påstående är att 15 % av kommunerna (5 av 33) saknade mål kopplade till god ekonomisk hushållning. Knappt 64 % av kommunerna i undersökningen (21 av 33) hade enbart finansiella mål för god ekonomisk hushållning. Slutligen hade endast 21 % av Skånes kommuner (7 av 33) både finansiella och verksamhetsmässiga mål kopplade till god ekonomisk hushållning, vilka följdes upp i delårsbokslut.

Ytterligare en intressant aspekt från undersökningen är att knappt 85 % av Skånes kommuner (28 av 33) hade finansiella mål som följdes upp i delårsrapporten på ett, enligt kommunens revisorer, tillfredsställande sätt. Denna siffra är lägre än resultatet (97 %) från den rapport som gjordes av Brorström och Petersson (2006) på uppdrag av KEF. En förklarande orsak till avvikelsen skulle kunna vara att vår undersökning inte bara kräver att målen finns, utan också att de har följts upp av respektive kommun för att bli godkänd.

Vidare visar vår undersökning att 24 % av kommunerna (8 av 33) hade utvecklat mål för god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv, vilket är något bättre än undersökningen från KEF (20 %). Detta skulle kunna tyda på att Skåne har kommit längre än övriga Sverige i utvecklingen av verksamhetsmässiga mål.

Enligt Svensson (1997) är det av vikt att målformuleringen sker före budgetprocessen för att med hjälp av målen kunna fördela resurserna effektivt (jfr fig. 4, sid. 42). Vi har dock i vår undersökning funnit att några kommuner, till exempel Kävlinge, genom extra hårt arbete under våren 2006 tagit fram övergripande mål, trots att dessa saknades i 2006 års budget. För att uppnå en fungerande målstyrning i kommunen bör KF och KS initialt avsätta extra tid och

resurser för att förankra målen, både i nämnder och i förvaltning. Förankrade mål underlättar verksamhetens uppföljning vilket ger ett bra underlag inför nästa års målformulering och budgetprocess. Detta leder till den kontinuitet som är en förutsättning för en väl fungerande målstyrningsprocess.

### **6.1.1 Kommunens utveckling av finansiella och verksamhetsmässiga mål**

Vi fann att det var få kommuner som har tagit fram verksamhetsmässiga mål kopplade till god ekonomisk hushållning (24 %). Finansiella mål hade en klar majoritet av kommuner arbetat med tidigare, vilket därmed borde ha underlättat utvecklingsprocessen. Skånes kommuner har huvudsakligen fångat det ekonomiska perspektivet utifrån tre olika synsätt. Att ange mål för vad den löpande verksamheten får kosta eller slå fast att nuvarande kommunal skatt skall bibehållas, är den vanligaste typen av målformulering. Ofta uttrycks detta mål i procentandel av skatteintäkter och stadsbidrag. Den andra typen av mål handlar om att på olika sätt bevara kommunens förmögenhet. Det kan vara mål för soliditet eller olika mål kopplade till resultatkrav eller amortering av skulder. Utöver dessa två typer av mål brukar kommunen också ha mål för sina investeringar. Skånes kommuner har ofta två-fyra finansiella mål och dessa täcker vanligen de tre typer av synsätt som vi redogjort för ovan, till exempel är Båstad kommun ett föredöme där kommunen uttryckt sina tre finansiella mål på ett både enkelt och kortfattat sätt. (bilaga 1)

En majoritet av kommunerna i Skåne har någon form av mål kopplade till sin verksamhet. Kommunerna använder flera olika typer av mål i sin verksamhet (jfr 4.2.2). Exempel på kommuner som bland annat använder sig av allmänt formulerade inriktningsmål är: Höganäs, Hörby, Perstorp, Sjöbo, Staffanstorp, Svalöv, Åstorp och Östra Göinge. Inriktningsmål är enligt, Philgren och Svensson (1989), olämpliga att använda som mål, eftersom uppföljning av denna typ av generella mål är svår eller nästan omöjlig att göra. Då en del kommuner i vår undersökning enbart har inriktningsmål kommer det att krävas ett mer omfattande arbete för att utveckla användbara och mätbara mål för god ekonomisk hushållning. Detta resonemang stöds av de respondenter vi intervjuat i både Kävlinge och Osby, där politikerna ägnade flera månader åt att ta fram lämpliga mål. Det bör betonas att inriktningsmål kan vara värdefulla som utgångspunkt för den måldiskussion som krävs för att utveckla realistiska och mätbara mål samt göra dessa accepterade och kända på alla nivåer i organisationen.

Effektmål eller, som vissa kommuner har valt att benämna, resultatmål är enligt Hansson och Martinsson (2005) bättre lämpade att använda, eftersom de är tidsbegränsade och mer preciserade. Exempel på kommuner som har effektmål är: Höganäs, Landskrona, Perstorp, Staffanstorp, Ystad, Åstorp, Örkelljunga och Östra Göinge. Tydliga och enkla effektmål kan göra det lättare för medborgaren att förstå sambandet mellan kvalitén på exempelvis kommunens skola och barnomsorg, kontra avgiften som medborgaren betalar genom kommunalskatten. En hög skattesats och samtidigt en längre väntetid för barnomsorgsplats än i grannkommunen stämmer inte överens. För att kunna ta itu med långa kötider eller på annat sätt förbättra servicen är det en förutsättning att det finns mål och att dessa mäts och följs upp.

Fyra kommuner har valt att använda sig av balanserat styrkort, enligt Kaplan och Nortons modell (1992). Helsingborg, Klippan och Vellinge arbetar redan med styrkort och Kristianstad håller på med att införa det. Fördelen med att använda ett balanserat styrkort är att denna styrmodell flyttar över delar av fokus från det finansiella perspektivet till verksamheten. Helsingborgs och Vellinge kommun har visat att det går att koppla ihop styrkorten med ett resonemang kring god ekonomisk hushållning. Det finns dock en risk att kommuner, med balanserat styrkort, utvecklar för många mål och parametrar som då blir alldeles för betungande för politiker och tjänstemän att följa upp. Både i revisionsrapporterna och i intervjuerna betonade sakkunniga biträden hur viktigt det är att ha få övergripande mål för god ekonomisk hushållning. Vi ser det som viktigt att kommunen gör en avvägning och bryter ut få, tydliga och för verksamheten relevanta mål som organisationen har nytta av samt klarar av att följa upp kontinuerligt.

Genom intervjuerna i de tre undersökta kommunerna identifierade vi en gemensam nämnare. Samtliga kommuner hade haft ekonomiska problem. Kommunerna vidtog då åtgärder genom ett ökat fokus på målstyrning och upprättade bland annat finansiella mål. Vi kan se att de tre undersökta kommunerna har en stark styrning av sina respektive organisationer, då de ansvariga politikerna inte accepterade att en liknande situation skulle uppstå på nytt. Vi anser att en stark styrning av organisationen kan underlätta införandet av mål för god ekonomisk hushållning. Detta resonemang styrks av Finansdepartementets undersökning från år 2000 som visade att kommuner med stark styrning har en tydlig handlingskraft, till exempel när resultatet avvek från budget (jfr 3.3.1). Vi menar, med stöd av den empiriska informationen, att kommuner med stark styrning kan ha lättare att anamma förändringar.

En orsak till att en majoritet av kommunerna (ca 76 %) inte har utvecklat verksamhetsmässiga mål kopplade till god ekonomisk hushållning skulle kunna



förklaras med hjälp av agentteorin. Kommunpolitikerna (agenten) vill inte att medborgarna (principalen) ska få mer insyn och därmed lättare kunna upptäcka brister i styrning och kontroll av kommunens ekonomi och verksamhet. Detta synsätt stöds av intervjuerna med de sakkunniga biträdena då två respondenter framförde detta som en potentiell förklaring. Det kommunala självstyret är ytterligare en möjlig förklaring till avsaknaden av mål kopplade till god ekonomisk hushållning. En kommun har tidigare självständigt bestämt hur den ska organisera sig, vad som är viktigt och hur arbetsprocesser och rutiner skall utformas. När staten med hjälp av denna nya lag försöker påverka hur kommunerna ska styra sin verksamhet finns det en risk för att den kommunala organisationen visar ett naturligt motstånd. Det är väldigt lätt för enskilda politiker (agenter) att gömma sig bakom det kommunala självstyret och därmed, utan personligt ansvar, agera på det sätt som kommunen alltid gjort förut. Kommunen som organisation har en sådan styrka och auktoritet att dess utformning eller styrning av verksamheten sällan ifrågasätts. Det är endast medborgarna (principalerna) i kommunen som har möjligheten att genom vart fjärde år ge sitt samtycke eller visa sitt missnöje med hur verksamheten bedrivs i kommunalvalet. Med detta resonemang blir det viktigt att informationen som förtroendevalda politiker besitter kontinuerligt offentliggörs och därmed når ut till medborgarna för att de genom sin makt ska kunna påverka kommunens styrning. Vi anser att målen för god ekonomisk hushållning utgör en viktig del av denna information.

Värt att notera är att fem av Skånes 33 kommuner ännu inte utvecklat vare sig finansiella eller verksamhetsmässiga mål kopplade till god ekonomisk hushållning. En förklaring skulle kunna vara att dessa kommuner medvetet valt att inte använda mål som styrmodell. De kan ha tagit fasta på kritik liknande den som bland annat Rombach (1991) framfört kring målstyrning. Det krävs resurser i form av personal och kapital för att administrera arbetet med utveckling och uppföljning av målen. Vad som framgått av innehållsanalysen är att kommuner som försökt att utveckla mål ofta har fått kritik och anmärkning av revisionen om att målen är svåra att mäta och därmed följa upp. Det kan därför finnas motiv för en kommun att låta sin administration ägna sig åt andra uppgifter än att utveckla en målstyrningsmodell som ändå inte uppfyller sin funktion. En tänkbar konsekvens är att avvakta med målstyrning tills fenomenet – mål för god ekonomisk hushållning – blivit etablerad.

I teorin talas det om fördelarna som kommunerna skulle kunna få genom att använda sig av benchmarking, (Olve et al 1997). Detta resonemang framhölls delvis i intervjuerna med en av de kommunala ekonomicheferna som menade att *det goda exemplet* kan hjälpa kommuner i utvecklingen av mål. Vi har inte funnit att detta är något som kommunerna generellt arbetar med i dagsläget. Ingen av våra intervjuade respondenter använde sig till exempel av RKA och dess

kommundatabas för jämförelser. Föreningen har ännu inte fått något genomslag bland kommunerna. Här finns en potential för kommuner som ännu inte har utvecklat mål att på ett snabbt och enkelt sätt få inspiration och hjälp med detta. Fördelarna med denna metod är att kommunernas mål lätt kan jämföras med varandra. Det finns dock en risk för att målen blir likriktade och att kommunen därmed missar att belysa de specifika delar som kan vara av betydelse på lokal nivå. Till exempel om kommunen mäter kötid till barnomsorg, trots att detta aldrig varit ett problem istället för att använda ett annat mått för att då förbättra barnomsorgens kvalitet. Det kan inte betonas tillräckligt mycket att fenomenet - mål för god ekonomisk hushållning - måste etableras ute i kommunerna för att få det genomslag som är lagstiftarens förhoppning. Fler kommuner måste anpassa sig till lagstiftningen. Inte förrän då kan det sägas att reformen har uppnått sitt syfte, nämligen att mål för god ekonomisk hushållning skall medverka till att stimulera för ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet samt vara ett underlag för ett allmänt förnuftigt handlande. Förslag på hur etableringen av begreppet kan gå till genom regleringens utformande diskuteras under avsnitt 6.1.4.

### **6.1.2 Kommunens uppföljning av finansiella och verksamhetsmässiga mål**

Vi kan konstatera att kommunerna är överlag bra på att utveckla finansiella mål och följa upp dessa. I intervjuerna har det framgått att kommunerna sedan länge har inarbetade rutiner för att följa upp ekonomin gentemot budget, både centralt och ute i kommunens nämnder och förvaltningar. Lagstiftaren kräver bara uppföljning två gånger per år men många kommuner gör detta på månadsbasis, varannan månad eller åtminstone tre eller fyra gånger per år. Den större andelen av kommuner som har utvecklat och följt upp finansiella mål (26 av 33 kommuner) tyder på att tjänstemän och politiker tar frågor som berör ekonomi på stort allvar.

Vi har inte sett att verksamhetsmål ännu fått lika stort fokus ute i kommunerna. Revisorerna har i en majoritet av kommunerna påtalat brister vid uppföljningen av verksamhetsmål. Exempel på brister som revisorerna har påtalat är bland annat att målet sägs vara långsiktigt, att data ännu saknas eller att målet endast följs upp på årsbasis. Genom intervjuer med respondenter har det framkommit att kommunerna haft svårigheter med att fånga verksamheten eftersom dessa mål blir mer subjektiva, då ändamålsenlighet och kvalitet skall mätas. Flera nämnder, i till exempel Helsingborgs kommun, genomför enkäter för att uppskatta medborgarens inställning till upplevd servicenivå. Det kan finnas en fara i att göra alltför många

enkäter. Om 15 nämnder gör två enkäter per år, för att efterfölja lagstiftningen, kan detta skapa ett missnöje i sig, då inte alla medborgare är positivt inställda till att svara på och delta i undersökningar. Det finns också en naturlig broms i form av de kostnader som uppföljningen skapar. Enligt Rombach (1991) är det inte försvarbart att mäta och följa upp mål utan att också ta hänsyn till kostnaderna. Vid uppföljningen kan kommunen i största möjliga mån använda sig av redan existerande system för att minimera administrationskostnaden. Till exempel kan kommunen använda sig av bibliotekets statistik för utlåning av böcker istället för att genomföra omfattande enkätundersökningar. Det ligger i själva begreppet - god ekonomisk hushållning - att inte skapa onödig och dyr administration för att följa upp mål.

Kommunerna måste försöka hitta en avvägning mellan resultatets tre dimensioner ekonomi, volym och kvalitet som förespråkas av Hansson och Martinsson (2005). De finansiella målen hjälper kommunen att mäta ekonomin. Med hjälp av de verksamhetsmässiga målen kan måtenheter för volym och kvalitet skapas. Dessa mål gör det möjligt för en kommun att påvisa värdet av den nytta som den kommunala organisationen producerar för till exempel den enskilde medborgaren. Kommunen får genom detta också en helhetsbild över hur väl verksamheten fungerar. Med ovanstående resonemang är det av vikt att målen som utvecklas går att följa upp på ett bra och tydligt sätt.

De kommuner som följer upp mål för verksamheten har huvudsakligen en enkel form av utvärdering. Målen belyser hittills enskilda perspektiv, utan att ha tydlig koppling till varandra. Sammankopplade mål behövs för att skapa den helhetsbild som vi ovan diskuterat. Några av respondenterna var medvetna om denna brist och påtalade att nästa steg i utvecklingen är att sätta måluppfyllelsen i proportion för att till exempel väga den kostnad för att öka kvaliteten i en verksamhet i förhållande till de övriga. Den kommunala organisationen lever med begränsade resurser och därmed blir en optimal resursallokering önskvärd. För att uppnå detta måste kommunen väga olika måluppfyllelser mot varandra. Ibland kan en kvalitetssänkning vara ändamålsenlig för att de resurser som då frigörs kan användas på ett effektivare sätt i en annan del av verksamheten.

### **6.1.3 Revisionens roll**

För att kunna analysera vilken roll revisionen har i det kommunala sammanhanget är det av vikt att först klargöra vilka som är mottagarna av granskningen. Intervjuerna gav en komplex bild, där några mottagare betonades framför andra. Vi kan konstatera att intressenterna kan delas in olika nivåer med direkta och

indirekta mottagare. KF och KS är direkta mottagare. KF är den intressent som beställt granskningen och den som därmed blir den formella mottagaren, i enlighet med lagstiftningen. KS är det organ som har störst användning av revisionens rapport. Eventuell kritik kan användas till att förändra och utveckla styrningen av verksamheten. Revisionens roll på denna nivå kan enligt agentteorin ses som en funktion för att ta bort den eventuella informationsasymmetri som finns mellan KF (principalen) och KS (agenten). Några av revisionens indirekta mottagare är kommunmedborgarna samt nämnder och förvaltningar. Den stora allmänheten får del av revisorernas kritik angående god ekonomisk hushållning via media. Opinionen bland medborgarna kan då påskynda arbetet hos politiker för att undvika fortsatt kritik under kommande år. Nämnder och förvaltning påverkas i sin tur av politikernas åtgärder, varför revisionens roll kan sägas ha en stor betydelse i utvecklingen av mål för god ekonomisk hushållning. (jfr fig. 3, sid. 40)

Ytterligare en konsekvens av lagändringen är att revisorerna numera skall lämna en prognos om framtiden. Tidigare har de endast granskat historisk finansiell data, men nu ska de även bedöma och uttala sig om kommunens måluppfyllelse. Detta leder till att den kommunala revisionen blir än mer särpräglad och åtskild gentemot revision i privat sektor. Vi anser därför att revisionens roll stärkts genom dessa förändringar på det sätt som lagstiftaren avsåg.

Några respondenter ansåg att revisorerna inte varit nödvändiga vid kommunens arbete med att ta fram de finansiella och verksamhetsmässiga målen för god ekonomisk hushållning. I bilaga 1 framgår det dock att revisionen genom granskningsrapporterna påtalat kritik angående målen i 26 kommuner. Då dessa rapporter numera, enligt lagändringen, blir föredragna i KF kan ingen av de förtroendevalda politikerna undvika att ta del av dessa utlåtanden. Därmed skapas den återkoppling som enligt Lundin (1999) krävs för att öka revisionens betydelse som kontrollinstrument.

Införandet av mål för god ekonomisk hushållning har medfört flera märkbara förändringar. Av intervjuerna har det framkommit att genom granskningen av delårsrapporter, har samarbetet mellan tjänstemän, politiker, förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden intensifierats. Revisorerna har nu engagerats tidigare och löpande under hela året. Vidare innehöll granskningsrapporterna detaljerade återgivningar av lagens krav på mål för god ekonomisk hushållning. I granskningsrapporten redogjordes för vad som förväntades av delårsrapporten samt hur sakkunnigt biträde tolkat denna nya uppgift. Enligt Koh (1998) bör dessa förändringar leda till att förväntningsgapet minskar, då revisorer för en tätare dialog med politiker och tjänstemän, då revisionsberättelsen utökas och tydligt redogör för vad som ska granskas och vilket därmed indirekt utbildar läsaren av

rapporten. Att det inte förelåg något förväntningsgap i detta avseende, bekräftades också av svaren från intervjuerna.

När vi har analyserat revisorernas granskningsrapporter, fann vi att det sakkunniga biträdet ofta ger förslag eller försiktigt påtalar att målen behöver förändras eller kan utvecklas. Detta kan uppfattas som en mildare form av kritik än att kategoriskt slå fast att målen är felaktiga. Detta överrensstämmer med forskningsgruppens (Hanberger et al, 2005) slutsats om att revisorernas kritik blivit alltmer positiv och istället innehöll förslag på förändringar och förbättringar. Vi har, till skillnad från forskningsgruppen, inte funnit något som tyder på att underlaget till revisionsrapporten skulle vara bristfällig. Tvärtom fann vi att i samtliga skånska kommuner hade revisorerna gjort ett både ambitiöst och seriöst försök att granska de finansiella och verksamhetsmässiga mål i kommunernas delårsrapporter. När kommunen uppenbart tolkat lagstiftningen fel och till exempel presenterat samtliga nämnders inriktningsmål som kommunens övergripande mål kopplade till god ekonomisk hushållning, har revisionen inte riktat stark kritik. Istället har de rekommenderat att antalet verksamhetsmål bör minskas och motiverat detta. Detta gäller till exempel Båstad, Höganäs, Lomma, Perstorp, Staffanstorp, Svalöv, Svedala, Ystad och Åstorp där delårsrapporten ibland innehöll över hundra verksamhetsmål som direkt eller indirekt antydes vara kopplade till god ekonomisk hushållning.

Enligt Wyatt och Gaa (2004) är det en förutsättning att revisionen är oberoende för att den skall fungera och skapa ett förtroende gentemot alla intressenter. Det finns en risk att revisorerna influeras av commercial syndrome om kommunen tar hjälp av revisionsfirmorna för konsultation vid utvecklingen av mål för god ekonomisk hushållning. Vid intervjuerna med de sakkunniga biträdena framkom att det existerar kommersiella inslag bland kommunala revisorer. Till exempel råder det numera konkurrens mellan revisionsfirmorna, då deras revisionstjänster handlas upp av kommunen på en fri marknad. Denna kommersialisering av uppdraget leder till att det blir viktigt för det sakkunniga biträdet att upprätthålla en god kontakt med de förtroendevalda revisorerna och bli mer tillmötesgående mot politikerna för att behålla kommunen som kund. Sammantaget menade respondenterna att oberoendet inte har påverkats. Detta tyder på att guardian syndrome fortfarande har en stark ställning inom den kommunala revisionen, men revisionens externa intressenter bör ständigt ifrågasätta revisionen för att den skall fylla sin funktion som oberoende övervakare.

Avslutningsvis efterlyser vi en större textmässig självständighet i de förtroendevalda revisorernas rapporter. I rapporten saknas överlag en redogörelse för vad de har granskat specifikt. Detta skulle tydliggöra för utomstående intressenter vilka delar av verksamheten som de granskat. En åtgärd av detta slag

skulle i enlighet med Lundin (1999) kunna öka trovärdigheten och stärka den förtroendevalda revisorns betydelse av granskningen. Den kritik som Cassel (2000) riktar mot de förtroendevalda revisorernas oberoende samt bristande utbildning har vi, genom intervjuerna, funnit omotiverad. Respondenterna framhöll att de förtroendevalda revisorerna med sin unika lokalkännedom tillsammans med det sakkunniga bitrådets expertkunskap utgör en bra grund för att granskningen ska bli både korrekt och effektiv. Därmed skapas den tillförlitlighet som granskningsuppdraget kräver.

#### **6.1.4 Regleringens utformande**

Att samtliga Skånes kommuner ännu inte har anammat mål för god ekonomisk hushållning kan konstateras med bakgrund av uppsatsens undersökning. Att begreppet etableras är av vikt för att generera de effekter som är både utredarens och lagstiftarens avsikt, nämligen att de nya målen ska utgöra underlag för en ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet. Då lagstiftningen är relativt nyligen införd, har uppsatsens syfte i detta initiala skede varit att kartlägga kommunernas hanterande av lagändringen. Denna undersökning har inte haft något syfte att försöka analysera vilka de bakomliggande orsakerna är till varför vissa kommuner inte utvecklats och följt upp mål. Det har vid intervjuerna framförts åsikter om att lagstiftningen uppfattats som otydligt formulerad, vilket skapat en osäkerhet i kommunerna om vad som egentligen krävs av dem. Utformning av riktlinjer och praxis är en möjlig väg för att åtgärda den bristande efterföljning som nu råder i många kommuner. Det blir då av betydelse dels hur och dels vem eller vilka som ska bära ansvaret för bildningen av normer och praxis, det vill säga hur regleringen skall utformas.

Av uppsatsens undersökning står det klart att det inte bara är kommunerna som saknar gemensamma riktlinjer och praxis. När vi analyserat revisorernas uttalande om Skånes kommuners delårsrapporter har det framkommit att de sakkunniga biträdena haft olika bedömningskriterier, för att undersöka om kommunen uppfyller verksamhetsmålen. Det finns flera exempel på detta påstående. I granskningsrapporten har det sakkunniga bitrådet redogjort för hur han/hon tolkat lagen om mål angående god ekonomisk hushållning. Biträdena har ibland tagit fasta på att det redan i budgeten ska fastställas vilka som är kommunens övergripande ekonomiska mål kopplade till god ekonomisk hushållning. Om dessa skrivningar saknas, skall målen inte heller bedömas även om de tillkommit i delårsrapporten. I vissa fall har sakkunnigt biträde från en annan revisorsfirma gjort tolkningen att det räcker med att granska de mål som finns i delårsrapporten och då bortse från att målen inte fanns i budgeten. De mål som finns kontrolleras

och kan först då leda till eventuell kritik. Vid intervjuerna bekräftade ett sakkunnigt biträde att det inte finns någon gemensam och tydlig bedömningsgrund. De sakkunniga biträdena som vi har intervjuat efterfrågade, precis som Lundin (1999) påtalat, enhetliga standarder för bedömning. Vidare ansåg de sakkunniga biträdena att det ännu saknades praxis och sedvänja eftersom detta fenomen är nytt. Bristfälliga regler och normer är en del av förväntningsgapet som Brenda Porter (1993) definierar som deficient standards. Bristfälliga standarder mellan beställare (kommunen) och utförare (revisionen) riskerar att leda till att förväntningsgapet ökar. Genom att arbeta med och utveckla normer och standard kan denna del av förväntningsgapet minskas.

Att utforma nya regleringar inom kommunalsektor tar tid. De sakkunniga biträdena som vi intervjuade menade att det kommer att ta flera år. En respondent hävdade att det kan ta mellan 5-6 år, innan alla kommuner följer lagen om mål angående god ekonomisk hushållning. Värt att notera blir då att de kommuner som nu varit tidigt ute och försökt tolka och definiera vad lagstiftaren avser med god ekonomisk hushållning, får en unik möjlighet att också påverka, bestämma och utveckla praxis om mål angående god ekonomisk hushållning. Detta innebär att de kommuner som agerar som förebilder kan framhäva perspektiv inom målstyrningen vilka de anser som viktiga, till exempel vikten av en låg skuldsättningsgrad. Om Streeck och Schmitters modell (1985) om regleringens struktur tillämpas, ser vi att staten med hjälp av lagar och förordningar har skapat grunden för denna utveckling. Staten har stor betydelse på grund av den nuvarande utformningen av regleringen. Fördelarna med den gällande strukturen är att det finns en liten osäkerhet kring vilken intressents rekommendationer som kommunerna och landstingen skall följa. Det finns en tydlig ansvarsfördelning. Nackdelen är att regleringen riskerar att drabbas av en viss omställningströghet. Det finns en risk för att regleringen inte anpassas efter kommunerna och landstingens behov i tillräckligt snabb takt. Respondenterna har vid intervjuerna uttalat behovet av råd och rekommendationer. Föreningar som är nära kopplade till kommunerna till exempel SKL och KEF har stora möjligheter att påverka normbildningen. Ytterligare en organisation som har möjlighet att styra och påverka utvecklingen av normer är RKR. Organisationen har utgivit flertalet rekommendationer, vilka fått stort genomslag på hur god kommunal redovisning bör se ut. RKA med tillhörande kommundatabas har ännu inte haft något direkt inflytande, men när allt fler kommuner börjar upprätta mål ser vi att denna organisation har en stor potential att i framtiden spela en större roll.

Dessa råd och rekommendationer strävar ofta till att skapa en likartad kommunal standard som ska gälla för alla kommuner i hela Sverige. Detta kan vara en av anledningarna till att denna process tar tid. Kommuner i denna undersökning, har samtliga betonat vikten av en lokal eller på sin höjd regional utveckling. Att den

lokala utvecklingen ändå har påverkats av normer och praxis utfärdade på nationell nivå kan bero på det sakkunniga biträdet. För att erhålla sin auktorisation eller certifiering hos SKYREV måste ett sakkunnigt biträde alltid hålla sig ajour med senaste lagstiftning, samt beakta nationella normer och praxis som är av betydelse för uppdragen. Detta medför att sakkunnigt biträde via de förtroendevalda revisorerna ständigt för in normer och värderingar från nationell nivå. Slutligen kan även det sakkunniga biträdet genom att ha flera uppdrag i olika kommuner påverka och främja någon form av regional praxis. Exakt hur normer och praxis ska struktureras är oklart, varför det är viktigt att det skapas en diskussion om vilka intressenter som är lämpliga att leda denna utveckling. Vi hoppas därför att vår uppsats kan ses som ett initiativ till en sådan debatt.

I figur 10 nedan har vi försökt åskådliggöra hur en till synes lokal utveckling i en kommun påverkas av nationella föreningar via det sakkunniga biträdet. De punktstreckade pilarna visar att kommunerna också påverkas direkt av dessa intressenter och föreningar i en varierande omfattning.

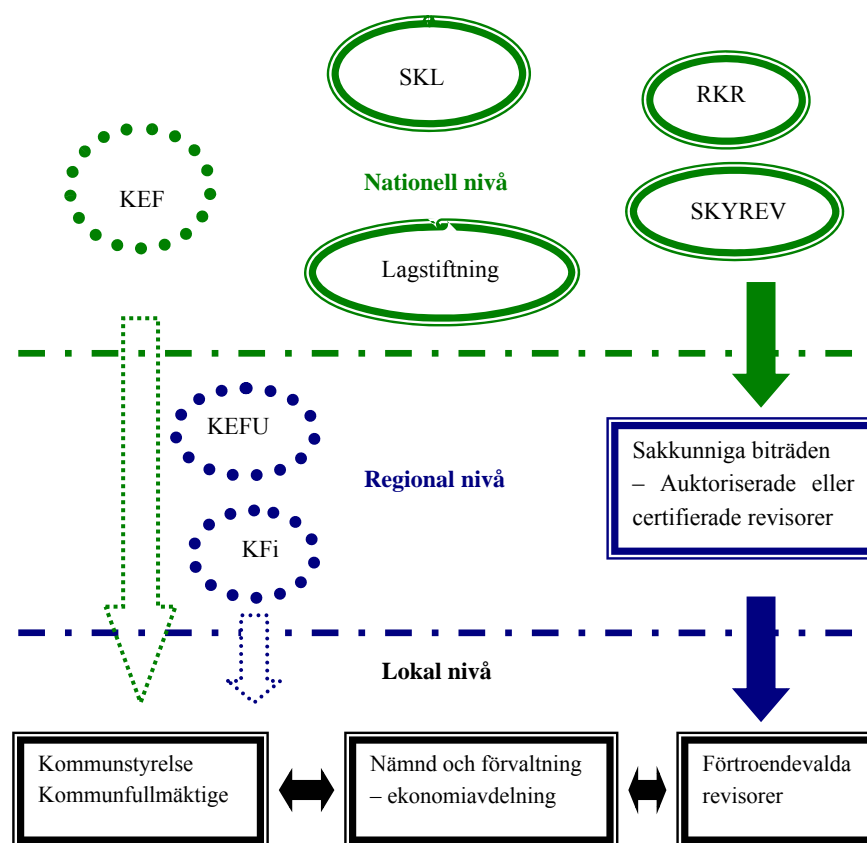


Fig. 10 Modellen visar hur nationella normer och praxis kan implementeras i den lokala kommunen genom de förtroendevalda revisorernas utnyttjande av sakkunnigt biträde.



## 7 Slutdiskussion

---

*I detta avslutande kapitel kommer vi att föra en diskussion kring konsekvenserna av införandet av mål för god ekonomisk hushållning samt hur och vem som bör skapa praxis och normer inom området. Kapitlet avslutas med en reflektion angående den här undersökningen samt förslag på fortsatt forskning.*

---

### 7.1 Fenomenet – Mål för god ekonomisk hushållning

I analyskapitlet har vi funnit en flera olika slutsatser som visar att bilden av detta fenomen är komplex. För att binda samman uppsatsens slutsatser har vi använt modellen som presenterades i teorikapitlet (se figur 9). Agentteorin använde vi som ett analysredskap för att få en djupare bild av hur verkligheten ser ut mellan uppdragsgivaren och uppdragstagaren. Uppsatsens slutsatser kan då kopplas till agentteorins två förutsättningar; tillgängligheten av relevant information och övervakning.

Vi har funnit av undersökningen att mål för god ekonomisk hushållning ännu är i sin vagga. Få kommuner (7 av 33) har utvecklat och följt upp finansiella och verksamhetsmässiga mål. Genom ett snabbt och konsekvent agerande har dessa kommuner integrerat god ekonomisk hushållning i sin målstyrning. Några kommuner har använt det balanserade styrkortet för att skapa ett flerdimensionellt beslutsunderlag. Dessa få exempel visar att det är möjligt att skapa denna relevanta information som god ekonomisk hushållning avser utgöra för styrning av verksamheten. Det stora flertalet av Skånes kommuner har dock ännu inte kommit lika långt med denna process, vilket då pekar på att relevant information ofta är otydlig och behöver utvecklas. Det kan vara en fördel med att låta utvecklingsprocessen av mål få ta sin tid för att då göra organisationen mer delaktig i arbetet. Det vi har konstaterat är att den relevanta informationen, i form av mål och mått, ännu inte har fått det genomslag som lagstiftaren tänkt.

Förarbetena till lagen talade om att stärka revisionens roll och därmed dess funktion som övervakare. Intervjuerna med respondenterna i kommunerna gav visst stöd att revisionens roll har ökat i samband med införandet av lagen. Det går inte att dra några generella slutsatser om huruvida revisionens roll verkligen har

ökat. Dock har ingen information tytt på motsatsen. Vi har inte funnit några tecken på commercial syndrome inom de kommuner som vi undersökt, då revisorn ej anlitas som konsult vid utvecklandet av mål. Kommunens förväntningar på revisionen har inte heller förändrats i samband med den nya arbetsuppgiften.

Sammantaget kan vi konstatera att de två förutsättningarna, relevant information och övervakning inte ännu har utvecklats som lagstiftaren hade för avsikt. Det finns ett samband mellan förutsättningarna, då den relevanta informationen utgör underlag för övervakningen samtidigt som revisorerna (övervakaren) genom till exempel revisionsberättelsen kan påtala hur den relevanta informationen bör utformas. Vi tror att sambandet leder till att om den relevanta informationen brister i form av icke mätbara mål får revisionen svårt att genomföra granskningen av verksamheten. Revisionens fokus riktas mot de otydliga målen istället för det som ska granskas; nämligen verksamheten. Exempel på denna form av kritik har återkommit i majoriteten av de revisionsberättelser som vi har granskat. Kritik från en starkare revision kan påverka utformandet av den relevanta informationen. Både övervakningen och den relevanta informationen behöver stärkas. Frågan är hur regleringens struktur kan påverka övervakningen och den relevanta informationen.

Då flera av de sakkunniga biträden, vi intervjuat, angett att de saknar normer och praxis för att kunna bedöma vad som är ett godkänt mål kopplat till god ekonomisk hushållning blir den framtida strukturen kring regleringen viktig. Staten, i form av lagstiftare, har idag en viktig funktion. Vi tror att regleringen kan drivas och utvecklas av flera organisationer och föreningar som redan idag är verksamma inom kommunal förvaltning. Dessa organisationer och föreningar har nära koppling till de enskilda kommunerna, vilket ger dem unik kunskap om alla deras utmaningar och problem. Detta kan leda till en ökad förståelse och därmed en utveckling av normer och praxis som följs och accepteras av alla kommuner.

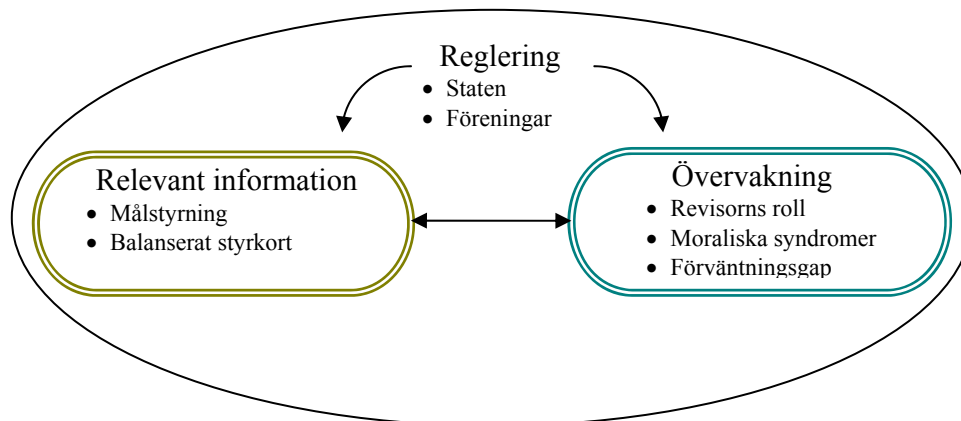


Fig. 11 Regleringens betydelse för utvecklingen av mål för god ekonomisk hushållning

## **7.2 Reflektioner angående undersökningen**

Införandet av mål för god ekonomisk hushållning i kommuner och landsting är ett helt nytt perspektiv, där det ännu finns utrymme och behov av mer forskning, till exempel kvalitativa undersökningar. Med vår kvalitativa undersökning har vi förhoppningen att resultatet ska ge ett bidrag till alla offentliga organisationer runt om i landet. Kartläggningen av mål kan ge inspiration till kommuner och landsting som ännu inte kommit igång med att utveckla mål för god ekonomisk hushållning.

Under vår forskning har det framkommit att flera av våra respondenter påtalat att vi är alldeles för tidigt ute. Då vi rör oss i ett outforskat område, ser vi det som vår uppgift att kartlägga fenomenet och därmed låta vårt resultat ligga till grund för kommande studier. Att beskriva konsekvenserna för den offentliga verksamheten och revisionen kring införandet av mål för god ekonomisk hushållning är bara ett perspektiv. Det kan finnas ett syfte med att i framtiden genomföra undersökningar av en mer normativ karaktär.

Uppsatsen har naturligt blivit avgränsad av resursmässiga skäl, både i form av tid och av antal undersökta enheter. En undersökning av Skånes kommuner ger förvisso ett stort underlag, men ändå för lite för att vi ska våga dra några generella slutsatser kring hur övriga kommuner och landsting i Sverige har hanterat lagstiftningen. En framtida kvantitativ undersökning skulle kunna fokusera på innehållsanalys av budget, delårsrapporter och revisorers utlåtande i ett större antal kommuner och landsting för att därmed kartlägga hela Sverige. En stor fördel med att som vi gjort både genomföra dels en dokumentstudie och dels kvalitativa intervjuer, är att vi skapat oss en bredare bild, då vi närmat oss detta fenomen utifrån flera infallsvinklar.

En del av den använda litteraturen i uppsatsen är av äldre datum. Vi anser dock att den bidrar med viktig kunskap inom ämnet. Vår målsättning har varit att anpassa den existerande litteraturen till detta nya fenomen. Vidare kommer en del av det material som vi har använt från olika konsultrapporter, vilket kan medföra att det teoretiska djupet begränsas i förhållande till litteratur från akademisk forskning. Vi har dock sett detta material som värdefullt, då det bland annat belyst målstyrning i högre utsträckning än den akademiska forskning som vi funnit.

## **7.3 Förslag på fortsatt forskning**

Eftersom införandet av mål kopplade till god ekonomisk hushållning fortfarande är ett relativt nytt fenomen bör detta följas upp med fler undersökningar. Första året med full verkan (2006) är avklarat och målen skall nu stämmas av och följas upp på nytt i kommunernas årsredovisningar och delårsrapporter. Detta kompliceras dessutom av att många kommuner fått en förändrad majoritet i kommunfullmäktige och kommunstyrelse genom kommunalvalet. De politiker som påbörjade utvecklandet av mål kan ha bytts ut mot oppositionen som prioriterar andra mål och andra verksamheter. En vidare undersökning skulle kunna titta på de kommuner som ligger långt efter och ännu inte infört mål angående god ekonomisk hushållning och försöka analysera orsakerna till detta.

I vår uppsats har vi valt att granska en tidpunkt, delårsrapporterna för år 2006. Denna tvärsnittsstudie skulle kunna kompletteras med en framtida tidsseriestudie av fenomenet. Då många kommuner inte anpassat sig till lagstiftningen kan en senare undersökning undersöka om det finns en förändringströghet ute bland kommuner och landsting.

En ytterligare reflektion är om konjunkturen har någon inverkan på detta fenomen. Det skulle kunna vara intressant att studera hur god ekonomisk hushållning och då de finansiella och verksamhetsmässiga målen blir prövade under kärvare tider i en lågkonjunktur. Detta eftersom målen för god ekonomisk hushållning är avsedda för just detta ändamål nämligen att bibehålla kvalitén i verksamheten utan att äventyra ekonomin.

# Källförteckning

## Muntliga källor

- Nordström, Tomas, f.d. ordförande kommunstyrelsen Helsingborgs Kommun  
telefonintervju, 19 januari 2007
- Krabisch, Ulf, ekonomidirektör, Helsingborgs Kommun  
telefonintervju, 11 januari 2007
- Borgvald, Sven, f.d. vice ordf. förtroendevalda revisorer, Helsingborgs Kommun  
telefonintervju, 18 januari 2007
- Johansson, LarsErik, f.d. ordförande kommunfullmäktige, Kävlinge Kommun  
telefonintervju, 15 januari 2007
- Persson, Mikael, ekonomichef, Kävlinge Kommun  
telefonintervju, 23 januari 2007
- Olbrich, Dietmar, f.d. ordförande förtroendevalda revisorer, Kävlinge Kommun  
telefonintervju, 11 januari 2007
- Nilsson, Erland, f.d. ordförande kommunstyrelsen, Osby Kommun  
telefonintervju, 15 januari 2007
- Lindvall, Pia, ekonomichef, Osby Kommun  
telefonintervju, 18 januari 2007
- Lörup, Yngve, f.d. vice ordförande förtroendevalda revisorer, Osby Kommun  
telefonintervju, 16 januari 2007
- Sturesson, Jesper, Sakkunnigt biträde, KPMG Bohlins AB  
telefonintervju, 9 januari 2007
- Olsson, Per-Reinhold, chef stadsrevisionen Helsingborgs Kommun  
telefonintervju, 15 januari 2007
- Löfgren, Anders, Sakkunnigt biträde, Ernst & Young  
personlig intervju, 16 januari 2007
- Wahlgren, Alf, Sakkunnigt biträde, Öhrlings PwC/KomRev  
personlig intervju, 19 januari 2007
- Johansson, Per Erik, förtroendevalda revisorerers ordförande, Landskrona Kommun  
telefonsamtal, december 2006.

## Publicerade Källor

Andersen Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod*, Lund, Studentlitteratur

Anthony N. Robert & Govindarajan Vijay (2003) *Management control systems*, Singapore, McGraw-Hill, 11<sup>th</sup> edition

Artsberg Kristina (2005) *Redovisningsteori –policy och –praxis*, Malmö, Liber Ekonomi, 2: a upplagan

Bernard H. Russell (2002) *Research methods in anthropology*, Walnut Creek, Altamira press

Brorström Björn & Rombach Björn (1996) *Kommunal förändringsbenägenhet*, Kungälv, Förvaltningshögskolan Göteborg, 2: a upplagan

Brorström Björn, Eriksson Ola & Haglund Anders (2003) *Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning*, Lund, Studentlitteratur, 4: e upplagan [citeras Brorström et al, 2003]

Brorström Björn, Haglund Anders & Solli Rolf (1999, 2005) *Förvaltnings ekonomi*, Danmark, Studentlitteratur, 2: a upplagan [citeras Brorström et al, 2005]

Bryman Alan & Bell Emma (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Malmö, Liber Ekonomi

Cassel Filip (1996) *Den reviderade revisorsrollen: En oren berättelse*, Stockholm, Nerenius & Santéus Förlag AB

Cassel Filip (2000) *Behovet av kommunal externrevision*, Stockholm, SNS Förlag

Citron Britt-Marie (1999) *Sölve & Co – Korruptionsskandalen i Motala*, Stockholm, Norstedts

Ejvegård Rolf (2003) *Vetenskaplig metod*, Lund, Studentlitteratur, 3: e upplagan

Ericsson, Björn & Gripne, Anders (2004) *Att införa Balanced Scorecard i kommunal verksamhet*, Stockholm, Kommentus, 2: a upplagan

Eriksson Lars T & Wiedersheim Paul F (2001) *Att utreda, forska och rapportera*, Malmö, Liber Ekonomi, 7:e upplagan

- FAR (2006) *Revision: En praktisk beskrivning*, Stockholm, FAR Förlag AB
- Jacobsen Dag Ingvar (2002) *Vad, hur och varför?*, Lund, Studentlitteratur
- Jensen Michael & Meckling William (1976) "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, vol. 3, No. 4, pp. 305-360
- Hanberger Anders, Khakee Abdul, Nygren Lennart & Segerholm Christina (2005) *De kommungranskande aktörernas betydelse - slutrapport från ett forskningsprojekt*. Research Reports No 1, Umeå, Umeå Universitet [Citeras: Hanberger et al, 2005]
- Hansson Jan-Inge & Martinsson Stefan (2005) *Så fungerar kommunens ekonomi*, Höganäs, Bokförlaget Kommunlitteratur AB, 5: e upplagan
- Holme Idar Magne & Solvang Bernt Krohn (1997) *Forskningsmetodik*, Lund, Studentlitteratur, 2: a upplagan
- Kaplan Robert & Norton David (1992) "The Balanced Scorecard – Measures that drives performance", *Harward Business Review*, jan-feb
- Koh Hian Chye & Woo E-Sah (1998) "The expectations gap in auditing", *Managerial Auditing Journal*, vol. 13, No. 3, pp. 147-154 [Citeras: Koh, 1998]
- Lundahl Ulf & Skärvad Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Lund, Studentlitteratur, 3:e upplagan
- Lundin Olle (1999) *Kommunal revision – En rättslig analys*, Uppsala, Iustus förlag
- North Douglas (1993) *Institutionerna, tillväxten och välståndet*, Kristianstad, SNS Förlag
- Nygaard Claus & Bengtsson Lars (2002) *Strategizing – en kontextuell organisationsteori*, Studentlitteratur, Lund
- Olve, Nils-Göran, Roy, Jan & Wetter, Magnus (1997) *Balanced Scorecard i Svensk praktik*, Malmö, Liber Ekonomi [Citeras: Olve et al, 1997]
- Pihlgren Gunnar & Svensson Arne (1989) *Målstyrning 90-talets ledningsform för offentlig verksamhet*, Malmö, Liber-Hermods

- Porter Brenda (1993) "An empirical study of the audit expectation-performance gap", *Accounting and Business Research*, vol. 24, No. 93, pp. 49-68
- Regeringens Proposition 2003/04:105, *God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting*, Stockholm [citeras prop. 2003/04:105]
- Rapport 2000/01:9. Riksdagens revisorer, *Akut- eller långvård? – statens stöd till kommuner med ekonomiska problem*, Ernst & Young, Stockholm
- Rombach Björn (1991) *Det går inte att styra med mål!*, Lund, Studentlitteratur
- SOU: 2001:76. Finansdepartementet, *God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting*, Ekonomiförvaltningsutredningen, Stockholm
- Streeck Wolfgang & Schmitter Philippe (1985) "Community, Market, State- and Associations? The prospective Contribution of interest Governance to Social Order", *European Sociological Review*, vol. 1, No. 2 (Sep. 1985), pp 119-138
- Svenning Conny (1999) *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling*, Lorentz förlag, 3: e upplagan
- Svenska Kommunförbundet (1999) *Delårsrapporter - En praxisstudie med råd och kommentarer*, Stockholm, Svenska kommunförbundet
- Svenska Kommunförbundet (2002) *Effektiv revision: vad är det och när?*, Stockholm, GET AB
- Sveriges kommuner och landsting (2005) *Hushållning i lagens namn – att sköta ekonomin med mål, uppföljning och åtgärder*, Stockholm, Edita (SKL)
- Svensson Arne (1997) *Målstyrning i praktiken*, Malmö, Liber ekonomi
- Wetterberg, Gunnar (2004) *Den kommunala självstyrelsen*, Stockholm, SNS Förlag
- Wyatt R. Arthur & Gaa C. James (2004) "Accounting Professionalism: A Fundamental Problem and the Quest for Fundamental Solutions", *The CPA Journal*, March; 74, pp. 22-32
- Öhrlings PwC/KomRev (2006), *Styrkan - Balanserad styrning i Kristianstad kommun – Arbetsbok och stödblanketter*, Kristianstads kommun



## Elektroniska källor

Brorström Björn & Petersson Hans (2006) *God ekonomisk hushållning – en praxisstudie av riktlinjer och mål av betydelse för en god ekonomisk hushållning*, [http://www.kef.se/kef\\_a.nsf](http://www.kef.se/kef_a.nsf), 11 november, 2006.

Föreningen Sveriges Kommunalekonomer (KEF), [http://www.kef.a.se/kef\\_a.nsf](http://www.kef.a.se/kef_a.nsf), 10 februari 2007.

Kommundatabasen, <http://www.kommundatabas.se>, 28 december 2006.

Kommunforskning i Västsverige, <http://www.kfi.se>, 9 december 2006.

Riksdagen,  
[http://www.riksdagen.se/Webbnav/index.aspx?nid=101&dok\\_id=GS0921&bet=2004/05:21](http://www.riksdagen.se/Webbnav/index.aspx?nid=101&dok_id=GS0921&bet=2004/05:21), 7 november 2006.

Riksdagens revisorer, <http://www2.riksdagen.se/rr>, 6 december 2006.

Riksrevisionen,  
[http://www.riksrevisionen.se/templib/pages/StartPage\\_\\_\\_\\_\\_536.aspx](http://www.riksrevisionen.se/templib/pages/StartPage_____536.aspx), 6 december 2006.

Rådet för främjande av kommunala analyser (RKA),  
<http://www.rka.nu/default.asp>, 28 december 2006.

Rådet för Kommunal Ekonomisk Forskning och Utveckling (KEFU),  
<http://www.kefu.se>, 10 februari 2007.

Rådet för kommunal redovisning (RKR), [www.rkr.se](http://www.rkr.se), 5 december 2006.

SKYREV, <http://www.skyrev.se>, 21 december 2006.

STAREV, [www.starev.se](http://www.starev.se), 18 december 2006.

Sveriges kommuner och landsting (SKL), [www.skl.se](http://www.skl.se), 1 november 2006.

## Orefererade källor

Andersson Sandra & Karlsson Cecilia (2002) ”God ekonomisk hushållning i kommunal verksamhet”, *Linköping University, Department of Management and Economics*, 2002-09-04

Hanberth Magnus & Klein Stefan (2006) ”Den rättvisande bildens betydelse för kommuners redovisning – i skenet av den dolda pensionsskulden”, *Linköping University, Department of Management and Economics*, 2006-09-15

Närvänen Anna-Liisa (1999) *När kvalitativa studier blir text*, Lund, Studentlitteratur

SOU 2001:75. Finansdepartementet. *www.kommundatabas.NU*, Utredningen för en fortsatt utveckling av en kommunal databas, Stockholm

SOU 2004:107. Finansdepartementet, *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting*, Utredningen om den kommunala revisionen, Stockholm

Svenska kommunförbundet (2004) *Ta greppet om ekonomin – plattform för handling*, Stockholm, Svenska kommunförbundet

## **Kommunspecifikt**

### **Bjuvs kommun**

Budget 2006 Plan 2007-2008

Delårsrapport jan – juni 2006 med prognos 2006

Utlåtande avseende delårsrapport 2006

Granskning av delårsrapport januari- juni 2006, Öhrlings PwC/KomRev

### **Bromöllas kommun**

Budget 2006

Delårsbokslut januari – augusti 2006 samt utfallsprognos 2006

Revisionens bedömning av delårsbokslut 2006.08.31

Granskning av delårsbokslut 2006-08-31, KPMG Bohlins AB

### **Burlövs kommun**

Budget 2007 och flerårsplan 2008-2009

Uppföljningsrapport 3-2006, inkl delårsrapport 2006-01 – 2006-08

Uppföljning av Övergripande Verksamhetsmål (Bilaga 2)

Uppföljning av anslagsvillkor och anvisningar i 2006 års budget

Revisorernas bedömning av delårsrapport för januari – augusti 2006

Rapport över granskning av delårsrapport 2006-08-31, Ernst & Young

### **Båstads kommun**

Budget 2006 och plan 2007-2008

Halvårsbokslut 2006 med helårsprognos

Revisorernas bedömning av delårsrapport för januari – juni 2006

Rapport över granskning av delårsbokslut 2006-06-30, Ernst & Young

### **Eslövs kommun**

Budget 2006 samt flerårsplan 2007-2008

Delårsrapport/bokslutsprognos nr 3 2006

Utlåtande avseende delårsrapport 2006-07-31

Granskning av delårsrapport januari – juli 2006, Öhrlings PwC/KomRev

### **Helsingborgs kommun**

Budget med styrkort 2006 – Helsingborgs stad

Tertialbokslut 31 augusti 2006 – Helsingborgs stad

Stadsrevisionens granskningsrapport för delåret 2006

### **Hässleholms kommun**

Budget 2006 med flerårsplan 2007-2008

Delårsrapport januari-juni samt helårsprognos 2006  
Investeringsbilaga per projekt till delårsrapport 2006-06-30  
Kommunala bolag Delårsrapport per 2006-06-30 och helårsprognos 2006  
Utlåtande avseende delårsrapport 2006  
Granskning av delårsrapport 2006, Öhrlings PwC/KomRev

**Höganäs kommun**

Budget 2006 Flerårsplan 2007-2008  
Delårsrapport 2006-06-30  
Revisorernas bedömning av delårsrapport 2006-06-30  
Rapport från granskning av delårsbokslut 2006-06-30, Ernst & Young

**Hörbys kommun**

Budget 2006 planer 2007-2008  
Delårsrapport 2006-06-30  
Revisorernas bedömning av delårsrapporten per 2006-06-30  
Granskning av delårsbokslut 2006-06-30, KPMG Bohlins AB

**Höörs kommun**

Budget 2006 och verksamhetsplan 2007-2008  
Delårsbokslut 2006  
Utlåtande avseende delårsrapport 2006 av Revisorerna i Höör kommun  
Granskning av delårsrapport januari – augusti 2006, Öhrlings PwC/KomRev

**Klippans kommun**

Budget 2006 kommunfullmäktiges uppdrag till kommunstyrelsen och nämnderna  
Sammanställd internbudget 2006 – nämndernas uppdrag till verksamheterna  
Budget 2007 kommunfullmäktiges uppdrag till kommunstyrelsen och nämnderna  
Delårsrapport med årsprognos Augusti 2006  
Utlåtande avseende delårsrapport 2006-08-31  
Kommunrevisionens granskning av delårsrapport januari – augusti 2006, Öhrlings PwC/KomRev

**Kristianstads kommun**

Budget 2006 med flerårsplan 2007-08  
Delårsbokslut januari – augusti 2006 med prognos för helår 2006  
Utlåtande avseende delårsrapport 2006 av Revisorerna Kristianstad kommun  
Granskning av delårsrapporten Kristianstads kommun, Öhrlings PwC/KomRev

**Kävlinges kommun**

Budget 2006 KELP 2007-2008  
Delårsbokslut 2006

Revisorernas bedömning av delårsrapporten 2006-06-30  
Rapport över granskning av delårsrapport 2006-06-30, Ernst & Young

**Landskronas kommun**

Budget 2006 samt EFP 2007-2008  
Delårsrapport per 2006-08-31  
Rapport över granskningen av delårsrapport 2006-08-31, Ernst & Young

**Lommas kommun**

Budget 2006 samt ekonomisk långtidsplan 2007-2008  
Delårsrapport 060101 – 060831  
Granskning av delårsrapport januari – augusti 2006, Öhrlings PwC/KomRev

**Lunds kommun**

Ekonomi- och verksamhetsplan 2006-2008 med budget 2006  
Delårsrapport januari-augusti med prognos 2006  
Utlåtande avseende delårsrapport 2006 av Kommunrevisionen Lund  
Granskning av delårsrapport januari – augusti 2006, Öhrlings PwC/KomRev

**Malmö kommun**

Budget 2006  
Delårsrapport (2006-01-01 – 2006-08-31) med prognos för år 2006  
Revisorernas bedömning av delårsrapport angående delår ovan

**Osby kommun**

Budget 2006 samt flerårsplan 2007-2008  
Delårsrapport (2006-01-01 – 2006-08-31) med prognos för helår 2006  
Revisorernas bedömning av delårsrapporten 2006-08-31  
Rapport från granskning av delårsbokslut 2006-08-31, Ernst & Young

**Perstorps kommun**

Budget 2006 och flerårsplan 2007-2008  
Halvårsbokslut och årsprognos 2006  
Revisorernas bedömning av delårsrapport 2006-06-30  
Rapport över granskning av delårsrapport, Ernst & Young

**Simrishamns kommun**

Budget 2006  
Delårsrapport januari-juni 2006 med prognos för helår 2006 (2006-01-01 – 2006-06-30)  
Revisorernas utlåtande avseende delårsrapport 2006  
Granskning av delårsrapport januari-juni 2006, Öhrlings PwC/KomRev

**Skurups kommun**

Budget 2006, flerårsplan 2007-2008

Delårsrapport (2006-01-01 – 2006-06-30), prognos janu-dec 2006

Revisorernas utlåtande avseende delårsrapport 2006

Granskning av delårsrapport 2006, Öhrlings PwC/KomRev

**Sjöbos kommun**

Budget 2006

Delårsrapport (2006-01-01 – 2006-08-31), prognos januari-december 2006

Revisorernas utlåtande avseende delårsrapport 2006

Granskning av delårsrapport 2006, Öhrlings PwC/KomRev

**Staffanstorps kommun**

Budget 2006, flerårsplan 2007-2008

Delårsrapport 2 (2006-01-01 – 2006-08-31)

Granskning av delårsrapport 2006, Öhrlings PwC/KomRev

**Svalövs kommun**

Budget 2006, plan 2007-2008

Delårsbokslut (2006-01-01 – 2006-06-30)

Revisionens bedömning av delårsrapport januari-juni 2006 med prognos för helåret 2006

Rapport över granskning av delårsrapport 2006-06-30, Ernst & Young

**Svedalas kommun**

Budget 2006, ekonomisk flerårsplan 2007-2008

Delårsbokslut med helårsprognos 2006

Revisorernas bedömning av delårsrapport per 2006-08-31

Granskning av delårsbokslut 2006-08-31, KPMG

**Tomelillas kommun**

Års-flerårsbudget för 2006-2008

Delårsrapport 30 juni 2006 (2006-01-01 – 2006-06-30)

Revisorernas utlåtande avseende delårsrapport 2006

Revisionsrapport – Granskning av delårsrapport, Öhrlings PwC/KomRev

**Trelleborgs kommun**

Budget 2006 med flerårsplan 2007-2008

Delårsrapport januari – augusti 2006 (2006-01-01 – 2006-08-31)

Revisorernas utlåtande avseende delårsrapport per sista augusti 2006

Granskning av delårsrapport januari-augusti 2006, Öhrlings PwC/KomRev

### **Vellinges kommun**

Budget 2006

Delårsrapport per den 31 augusti 2006 (2006-01-01 – 2006-08-31)

Revisorernas yttrande avseende delårsrapporten 2006-08-31

Granskning av delårsrapport 31 augusti 2006 Vellinge kommun, Ernst & Young

### **Ystads kommun**

Budget 2006 samt ekonomiplan 2007-2008

Delårsrapport 2006 (2006-01-01 – 2006-06-30)

Revisorernas bedömning av delårsrapport för januari-juni 2006 med prognos för helåret

Rapport från granskning av delårsbokslut 2006, Ernst & Young

### **Åstorps kommun**

Årsbudget 2006 samt flerårsplan 2006-2008

Delårsbokslut (2006-01-01 – 2006-06-30)

Revisorernas bedömning av delårsrapport 2006-06-30

Rapport från granskning av delårsbokslut 2006, Ernst & Young,

### **Ängelholms kommun**

Budget 2006 och flerårsplan 2007-2008

Delårsrapport för perioden januari-juli 2006 (2006-01-01 – 2006-07-31)

Revisorernas utlåtande avseende delårsrapport 2006

Granskning av delårsrapport 2006, Öhrlings PwC/KomRev

### **Örkelljungas kommun**

Budget 2006 med ekonomisk flerårsplan (EFP) 2007-2008

Delårsbokslut 2006 (2006-01-01 – 2006-06-30)

Revisorernas utlåtande avseende delårsrapport 2006

Granskning av delårsrapport januari-juni, Öhrlings PwC/KomRev

### **Östra Göinges kommun**

Budget 2006

Förvaltningsberättelse (2006-01-01 – 2006-08-31)

Revisorernas bedömning av delårsrapporten per 2006-08-31

Östra Göinge kommun, granskning av delårsbokslut 2006-08-31, KPMG

## Bilaga 1

### – Dokumentstudie av Skånes kommuner

#### Bjuv

Övergripande	Finansiella	Verksamhet
--------------	-------------	------------

#### Övergripande

Revisorerna anmärker, precis som vid föregående års delårsrapport, på att de övergripande målen för god ekonomisk hushållning saknas

*”Slutligen vill vi påpeka att kommunfullmäktige i Bjuvs kommun, i enlighet med kommunallagen, bör fatta beslut om mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning både vad gäller verksamheten och ekonomin. Då dessa mål saknas är det svårt att bedöma kommunens utveckling gentemot god ekonomisk hushållning ur ett ekonomiskt och verksamhetsmässigt perspektiv.”*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev

#### Finansiella

Beslut bör tas om finansiella mål då dessa saknas enligt revisorerna.

#### Verksamhet

Beslut bör tas om verksamhetsmål då dessa saknas enligt revisorerna.



## Bromölla

Övergripande	Finansiella	Verksamhet
--------------	-------------	------------

### Övergripande

I budgeten för 2006 finns kommunens övergripande finans- och verksamhetsmål beskrivna. Dock saknas en koppling till god ekonomisk hushållning. Vidare finns direktiv om en hel del verksamhetsmål för de olika nämnderna, men de är ofta oklart om hur de ska mätas eller vilken nivå kommunen kräver för att de ska anses uppfyllda.

### Finansiella

Övergripande finansiella mål finns och de är:

- En ekonomi i balans,
- nettokostnadsandel på 97,9 % och
- en långsiktig amorteringsplan skall upprättas

Dessa mål bedöms i delårsrapporten vara uppfyllda.

### Verksamhet

Det finns sju övergripande verksamhetsmål varav två bedöms som inte mätbara.

*”Det finns dock stora brister i uppföljningen av dessa mål i delårsrapporten. En del förvaltningar och nämnder nämner överhuvudtaget inte målen. Det finns således stora förbättringsmöjligheter både beträffande utformningen av målen och utvärdering och uppföljningen av målen.”*

Sakkunnigt biträde KPMG Bohlins AB

## Burlöv

Övergripande	Finansiella	Verksamhet
--------------	-------------	------------

### Övergripande

Uppföljningen av mål för god ekonomisk hushållning görs inte i själva delårsrapporten utan i fristående ”Uppföljningsrapport 3-2006” och i bilaga 2 till denna. Sakkunniga revisorer konstaterar att eftersom lag och praxis ännu saknas om hur delårsrapport ska redovisas, är utformning och omfattning i hög grad en policyfråga.

### Finansiella

Övergripande finansiella mål finns och de är:

- Investeringar ska långsiktigt finansieras utan upplåning.
- Årets resultat ska minst uppgå till ett belopp motsvarande den årliga ökningen av ansvarsförbindelsen för pensioner (för närvarande beräknad till 6 Mkr per år).

Målen bedöms bli svåra att uppnå för helåret.

### Verksamhet

Burlövs kommun har 24 stycken övergripande verksamhetsmål som följs upp i bilaga 2 till delårsrapporten. Målen är indelade i huvudgrupper med tre övergripande mål:

- Ökad delaktighet och gemenskap – minskat utanförskap
- Invånarna skall erbjudas en god boendemiljö
- Kommunens verksamheter skall bedrivas effektivt och med hög kvalitet

Detta första övergripande målet är det mest omfattandet och handlar om barn och ungdomar, samt skola och social välfärd. Mål två handlar mer om boendemiljö och hälsa och är inte fullt lika utvecklat, många indikatorer saknas. Slutligen det tredje målet handlar om kommunens personal, samt delmål angående kötider i samband med barnomsorg och handläggningstider.

*”För ett antal mål saknas dock indikatorer på måluppfyllelse. Arbetet med att formulera mål och ta fram mätindikatorer fortsätter och avsikten är att mål för god ekonomisk hushållning skall ingå i budget för 2007 och fastställas av KF tillsammans med denna. Vi har tagit del av måluppföljningen per 2006-08-31 och har **inget att erinra** mot denna.”*

Sakkunnigt biträde Ernst & Young

## Båstad

Övergripande	Finansiella	Verksamhet
--------------	-------------	------------

### Övergripande

Båstads kommun har en vision och en hel rad strategiska målområden. De gemensamma målen sammanfattas bland annat med:

*”En god hushållning och effektiv målstyrning med kommunens samlade resurser kombinerat med en god servicenivå genom helhetssyn, samverkan och samarbete.”*

Båstad kommun, Budget 2006 och plan 2007-2008 s. 9

### Finansiella

Tre finansiella mål finns:

- Överskottet 2006 ska uppgå till 3,2 Mkr.
- Investeringarna ska finansieras fullt ut med skattemedel.
- Kommunalskatten skall vara oförändrad.

De två första målen bedöms inte kunna uppnås under 2006. Det sista målet angående kommunalskatten kommenteras inte alls.

### Verksamhet

Verksamhetsmålen är många och ambitiösa. Revisorerna rekommenderar färre verksamhetsmål, vilket ökar möjligheterna till uppföljning. Revisorerna kritiserar vidare att flera av målen inte är avstämde, då de bara avstäms årsvis, inte halvårsvis som de bör.

Avsnitt 4.3 i delårsrapporten är ett försök till genomgång av **ca 165 mål som räknas som verksamhetsmål**.

## Eslöv

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

Kritik från förra årets delårsrapport följs upp och det konstateras en klar förbättring. Bland annat har redovisningen av målen och måluppfyllelsen gjorts mer enhetlig. Vidare kvarstår kritiken om kopplingen till god ekonomisk hushållning.

*”Utgångspunkten och inriktningen för nämndernas mål finns i dokumentet Gemensamma planeringsförutsättningar 2003-2006. Det framgår inte av budget eller delårsrapport om dessa mål samtidigt utgör lagens krav på mål för verksamheten som är av betydelse för god ekonomisk hushållning.”*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev

### Finansiella

Det finns tre finansiella mål:

- Oförändrad skatt 19,74 kronor
- Årets resultat skall vara minst 1 % av skatteintäkterna, ca 12-13 Mkr under planperioden (2006-2008)
- Investeringsvolymen får ej överstiga nivån på summan av årets resultat och avskrivningarna, ca 50 Mkr/år.

### Verksamhet

I delårsrapporten behandlas samtliga mål men flertalet ska följas upp senare, eller utvärdering pågår etc. Flera mål är direkt otydliga ex;

Mål: Bättre livskvalitet till den enskilde genom minskat bidragsberoende.

Måluppfyllelse: Målet ingår som en del i det dagliga arbetet med att hitta lösningar för bidragsberoende människor.

*”Då det inte tydligt framgår vilka mål som är av betydelse av god ekonomisk hushållning kan revisorerna heller inte bedöma kommunens utveckling gentemot god ekonomisk hushållning.”*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev

## Helsingborg

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

Helsingborgs kommun använder sig av egen stadsrevisor. Då han/hon besitter den kompetens som krävs har inte någon sakkunnig revisor anlåtats 2006.

Styrningen och uppföljningen av Helsingborgs kommuns verksamhet sker genom styrdokument, där kommunens balanserade styrkort får en allt mer ökad roll, när det gäller uppföljning och kvalitetsarbete. Styrkortet har fyra olika fokus eller perspektiv:

- Ekonomi
- Medborgare/brukare
- Process/arbetsätt
- Framtid/utveckling

### Finansiella

God ekonomisk hushållning nämns i delårsbokslutet och de finansiella målen mäts och följs upp i styrkorts fokus för *ekonomi*. En långsiktigt investeringsplan för perioden 2005-2011 ligger i botten för årets finansiella mål på ett **resultatöverskott på 100 Mkr**. Målet för 2006 är ett delmål för att den sjuåriga rullande investeringsplanen skall kunna ge ett årligt utrymme på 300 Mkr med bibehållen soliditet.

### Verksamhet

Mått angående verksamheten följs upp månadsvis eller per tertial. Enkäter används i nio av stadens förvaltningar för att kunna mäta *medborgare/brukares* kund-nöjdhet. Exempel på nämnder som använt enkäter är Bildningsnämnden, för att mäta elevers och föräldrars uppfattning om delaktighet i skolans arbete; kulturförvaltningen som har undersökt medborgarnas delaktighet i stadens kulturliv; socialförvaltningen som undersökt deras klienters uppfattning om kvalitén på förvaltningens arbete och tekniska förvaltningen som undersökt hur prisvärda medborgarna finner VA-verkets tjänster etc.

Ett annat sätt att mäta under fokus *medborgare/brukare* är genom att mäta handläggningstider som Vård- och omsorgsförvaltningen och stadsbyggnadskontoret gjort.

*Arbetsätt och process*, följer Helsingborgs nämnder och förvaltningar upp personalfrågor. Främst är det sjukfrånvaro som mäts och följs upp. I flera fall har man använt medarbetarenkäter för att ta reda på hur nöjd personalen är med arbetsmiljön och sina arbetsuppgifter.

*Framtid och utveckling* handlar om förändringar av organisationen och utbildning av personalen. Flera förvaltningar har valt att samverka över sina förvaltningars gränser för att bli mer effektiva. Tillgänglighet via Internet är ett annat sätt att bli mer effektiv, vilket stadsbyggnadskontoret satsat på och nu kan erbjuda service dygnet runt. Vidare mäts här också antal chefer som gått en ledarskapsutbildning samt kompetensutbildning och arbetsmiljöutbildning, vilka följs upp i flera nämnder.

Uppföljningen av målen i delårsrapporten presenteras överskådligt med hjälp av en färgkarta bestående av fem olika färger och görs i tur och ordning för varje nämnd/förvaltning. Den femgradiga skala som används är enligt följande:

- Röd                      Undermålig utveckling
- Orange                 Svag utveckling
- Gul                        God utveckling
- Ljus grön                Mål uppfyllt
- Mörk grön              Mål överträffat
- (ingen färg)            Mätning har ej gjorts

## Hässleholm

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

I budgeten på sidan 14 berättas kortfattat om God ekonomisk hushållning med betoning på hur det är kopplat till balanskravet och det finansiella perspektivet. Femton sidor (s 20-34) redogör i detalj för hur kommunen ska ta fram övergripande mål och fördela ansvar mm. Ambitiöst med vision, tidsplaner och detaljerade delmål, men inte ett enda ord om hur dessa skall kopplas till God ekonomisk hushållning finns.

Med delårsrapporten har, för första gången, bifogats en uppföljning av de övergripande målen per 2006-06-30.

### Finansiella

Ett övergripande finansiellt mål är att *stärka kommunens finanser*, vilket skall ske med fyra delmål:

- Kommunens finanser skall 2006 visa ett överskott på 1 % och 2007 samt 2008 visa ett överskott uppgående till 1,5 % respektive 2,0 % av samlade skatteintäkter och generella statsbidrag.
- De årliga investeringarna skal över tiden högst uppgå till summan av avskrivningar och budgeterat resultat.
- Respektive nämnd skall avsätta medel i sin budget för oförutsedda utgifter med procentsats som nämnden beslutar.
- Antalet lokaler som inte används i den löpande verksamheten skall minskas årligen.

De finansiella målen följs upp och både sakkunniga och förtroendevalda revisorer gör bedömningen att kommunen kommer klara det övergripande målet att stärka sina finanser 2006.

### **Verksamhet**

Det finns 15 stycken övergripande verksamhetsmässiga mål, vilka omfattar kommunanställda, kommuninvånare, barn och ungdomar, invånare i behov av stöd och omsorg, trygghet och välfärd, företagare, turister och besökare. Under dessa finns 14 delmål uppställda. Målen följs upp i en bilaga till delårsrapporten, men det framgår inte vilka av dessa mål eller delmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Sakkunniga revisorer uttrycker sig på följande sätt:

*”Det är otillfredsställande att kommunen inte fastställt några verksamhetsmässiga mål kopplade till god ekonomisk hushållning. Det framgår ingen uttolkning i delårsrapporten eller i bilaga om kommunen bedömer att dessa och därmed god ekonomisk hushållning har uppnåtts. Kommunen behöver därför se över sina rutiner för utarbetande av delårsrapport med tanke på hanteringen av de verksamhetsmässiga målen. Målen bör vara få, begripliga, skarpa och styrande.”*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev



## Höganäs

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

Sakkunnigt biträde har lämnat ett ”ordagrant” förslag till yttrande, vilket också de förtroendevalda revisorerna valt att använda, varvid de tycker exakt likadant.

Mycket ambitiöst förarbete i granskningen med antagande och tolkningar om god ekonomisk hushållning och hur sakkunnig ska bedöma detta. Vidare presentation om vad som kan förväntas av budget, kommunfullmäktige och utformandet av delårsrapporten. Sakkunnig revisor efterlyser vidare att Rådet för kommunal redovisning uttalar sig om innebörden av god sed gällande delårsrapporter. Förhoppningen enligt sakkunnig är att dessa erfarenheter skall finnas tillgängliga för landets kommuner inför budgetarbetet 2008.

*”Det nya uppdraget att bedöma resultatet i delårsrapporten och årsredovisningen innebär att revisorerna fått en kompletterande roll i processen att säkerställa att god ekonomisk hushållning uppnås.”*

Sakkunnigt biträde Ernst & Young

Sakkunnig revisor talar om svårigheter att bedöma verksamhets mål och att kommunerna i allmänhet kommit olika långt i processen att införa dessa. Det saknas stöd och vägledning, men enligt sakkunnig revisor håller RKR på att samla in synpunkter inför arbetet med att sammanställa en rekommendation i ärendet.

### Finansiella

Två finansiella mål finns:

- Högst 98 % av skatteintäkterna och utjämningen skall användas till den löpande driften
- Lånefinansiering av investeringar bör undvikas

Båda målen är uppfyllda per juni 2006 och bedöms hålla även för helåret.

## Verksamhet

Verksamhetsmålen finns under var nämnd för sig och benämns *inriktningsmål* med förtydligande i Årets verksamhet med *Resultatmål*. I delårsrapporten finns under rubriken ”Mål och måluppfyllelse” cirka 115 olika verksamhetsmål fördelade på kommunens olika nämnder och förvaltningar. Dessa mål finns också i budgeten för 2006 varvid sakkunnig revisor anmärkte:

*”Budgeten för 2006 saknar dock en tydlig skrivning om synen på god ekonomisk hushållning och specificering/prioritering av de övergripande finansiella och verksamhetsmål som fullmäktige enligt lagen avser att kommunstyrelse skall följa upp och bedöma, över vilken revisorerna skall avge yttrande till fullmäktige.”*

Sakkunnig revisor Ernst & Young

Dock avslutar både sakkunnig och förtroendevalda sin rapport på samma sätt:

*”När det gäller verksamhetsmål kopplade till god ekonomisk hushållning, som följs upp i nämndskommentarerna, finner vi inget som tyder på att inte verksamheten skulle bedrivas inom god ekonomisk hushållning.”*

Sakkunnig och förtroendevalda revisorer i Höganäs

## Hörby

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

I budgeten finns en *vision* med ”prioriterade områden”, dock nämns inget om god ekonomisk hushållning.

*”Vi anser att kommunens arbete med verksamhetsmål och uppföljning av dessa behöver fortsätta att utvecklas. Varken kommunstyrelsen eller revisorerna kan göra någon utvärdering av måluppfyllelse i samband med årsredovisningen pga. att de inte är utvärderingsbara.”*

Förtroendevalda revisorers utlåtande (delårsrapport 2006)

### Finansiella

Ett klart och tydligt finansiellt mål finns även om oförändrad kommunal skatt verkar vara ett första mål enligt budget. (s. 7)

- Nettokostnadens andel av skatteintäkterna får högst uppgå till 97-98 %.

Prognosen pekar på 100 %, det vill säga målet uppfylls inte.

### Verksamhet

Det finns *inriktningsmål* som är relativt övergripande, men ej direkt mätbara. Det finns även verksamhetsmått som är relativt mätbara och utvärderingsbara.

*”I delårsrapporten görs ingen fullständig avstämning mot alla de uppställda målen och verksamhetsmålen. Vår bedömning är att kommunen har utvecklat sitt arbete med målsättning och måluppföljning jämfört med tidigare år. Vi anser dock att det finns förbättringsmöjligheter när det gäller utformningen av målen samt uppföljningen av målen i delårsrapporten.”*

Sakkunnigt biträde KPMG Bohlins AB

De sakkunniga revisorerna anser att det i stort sätt saknas målformuleringar som på ett eller annat sätt är mätbara, undantaget personalekonomiska mål.

## Höör

Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
--------------	-------------	------------

### Övergripande

I de förtroendevalda revisorerna rapport gjordes bedömningen att:

- *”delårsrapporten behöver förbättras för att uppfylla kraven i den kommunala redovisningslagen,*
- *målsättningarna i kommunens ekonomiska strategi för 2000-2004 (enligt delårsrapporten gäller dessa mål även för 2006) inte i alla delar kommer uppnås under året. I kommande budgetar bör det tydliggöras huruvida målsättningar avser god ekonomisk hushållning.*
- *det i kommunens budget och flerårsplan saknas mål för en god ekonomisk hushållning utifrån ett verksamhetsmässigt perspektiv. I det fall det finns tydliga och uppföljningsbara mål i budgeten har dessa ej följts upp i delårsrapporten. Vi kan bara som en följd av detta inte bedöma resultatet i denna del. Mål för verksamheten och rutiner för att följa upp dessa mål behöver utvecklas.”*

Förtroendevalda revisorers utlåtande (delårsrapport 2006)

De sakkunniga revisorerna är ännu hårdare och gör bedömningen:

*”Då det i 2006 års budget saknas mål och riktlinjer för verksamheten och finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning är det heller inte möjligt för revisionen att uttala sig om kommunens utveckling gentemot en god ekonomisk hushållning.”*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev

Revisorerna anser vidare att delårsrapporten måste behandlas snabbare för att, om behov uppstår, kunna sätta in åtgärder och ha en möjlighet att nå de prognostiserade målen.

### **Finansiella**

I Höörs budget finns följande sex strategier:

- Ekonomiskt resultat skall genereras så att uppbyggnad av kapital om i snitt 7 miljoner kr per år för pensionsförvaltning möjliggörs. Dessutom skall investeringar egenfinansieras. Ekonomiskt resultat skall i enlighet med ovan i snitt vara 10 miljoner kr.
- Likviditeten ska uppgå till minst 40 miljoner kronor i snitt per år
- Låneskulden får högst vara 20 miljoner kronor vid utgången av respektive år
- Finansnettot måste vara positivt
- Investeringarna får uppgå till högst 21 miljoner kronor i snitt per år under perioden
- Inkomster från försäljning av anläggningstillgångar skall användas till investeringar eller till att förbättra finansnettot.

Dessa strategier följs delvis upp i delårsrapporten och flertalet bedöms av revisionen inte kunna uppfyllas under 2006.

### **Verksamhet**

Finns inga mål som sägs vara kopplade till god ekonomisk hushållning och i delårsrapporten saknas helt uppföljning av verksamhetsmål.

## Klippan

Övergripande	Finansiella	Verksamhet
--------------	-------------	------------

### Övergripande

Kommunen arbetar med balanserade styrkort med vision, mål och mått. Dock framgår inte om dessa mål är kopplade till god ekonomisk hushållning. Vidare rekommenderar revisorerna att delårsrapporten kompletteras med en redovisning av respektive nämnds mål, då detta saknas.

### Finansiella

Två finansiella mål finns uppställda:

- Årets resultat skall vara positivt så att det egna kapitalet inflationsskyddas och eventuella underskott från tidigare år täcks.
- Verksamhetens nettokostnader och finansnetto skall vara högst 99 % av skatteintäkter och bidrag.

Dessa båda mål kan komma att uppfyllas under 2006, enligt både kommunens och sakkunnig revisors bedömning.

### Verksamhet

Sakkunniga revisorers uppmaning från 2005, om att det krävs en genomgång av samtliga nämnders mål för att säkerställa att de harmoniserar med god ekonomisk hushållning kvarstår. Samtidigt noterar revisorerna att i nästa års budget, för 2007 finns ett avsnitt med, om god ekonomisk hushållning. Där är övergripande speciellt utvalda verksamhetsmässiga mål uppsatta, vilket är positivt för framtiden, men rapporten avslutas:

*”Då det i årets delårsrapport inte tydligt framgår vilka mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning kan revisorerna heller inte bedöma kommunens utveckling gentemot god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsmässigt perspektiv.”*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev

## Kristianstad

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

De ekonomiska målen presenteras på sidan 2 i budgeten för 2006. God ekonomisk hushållning nämns inte alls budgeten. God ekonomisk hushållning nämns bara i en bilaga om landstingen i samband med omvärldsanalysen.

Det pågår ett ambitiöst projekt där Öhrlings PwC/KomRev (2006) bland annat tagit fram en folder benämnd ”Styrkan”. Denna folder skall vara till hjälp för kommunens nämnder och förvaltningar vid införandet av balanserade styrkort kopplade till god ekonomisk hushållning, vilket pågår/pågått under hösten 2006.

### Finansiella

De två första av tre finansiella mål följs upp i delårsrapporten:

- Nettokostnadernas andel (inklusive finansnetto) av skatteintäkter och generella stadsbidrag får under 2006 högst uppgå till 98,8 %.
- Soliditeten får under planperioden inte understiga 66 %.
- Full kostnadstäckning för VA-verksamheten ska för planperioden uppnås.

Båda målen väntas uppnå under 2006 medans de sista inte kommenteras alls.

### Verksamhet

Verksamhetsmässiga mål saknas:

*”Verksamhetsmål utifrån god ekonomisk hushållning finns inte. För nämnderna pågår arbete med att utarbeta så kallade styrkort. Styrkortet ska främja god ekonomisk hushållning. Nämndernas arbete med styrkort kommer att vara genomfört under början av 2007.”*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev

## Kävlinge

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

I budgeten beskrivs de finansiella målen angående god ekonomisk hushållning. Verksamhetsmålen skall enligt budgeten arbetas fram för att kunna fastställas av kommunfullmäktige under april 2006. Då verksamhetsmålen ännu inte var beslutade 2006-08-31, men bifogade i delårsrapporten, samt KF förväntades anta dem, förelåg enligt revisorerna inget problem vid granskningen.

### Finansiella

Fyra finansiella mål finns kopplade till god ekonomisk hushållning:

- Nettokostnadens andel av skatteintäkter skall högst uppgå till 99 % under en rullande fyra års period,
- Investeringar skall till 100 % självfinansieras (mäts under en rullande fyra års period),
- Ingen extern, långfristig upplåning skall göras samt
- Skattesatsen på 18,51 kr skall behållas oförändrad.

Samtliga finansiella mål är bedömda och kommer att uppfyllas enligt prognosen för 2006.

### Verksamhet

Uppföljning görs av de fem framtagna verksamhetsmålen kopplade till god ekonomisk hushållning:

- Befolkningstillväxt på i genomsnitt 1,5 % per år fram till år 2010.
- Sjukfrånvaro i förhållande till den tillgängliga arbetstiden ska årligen minska för att 2010 vara som högst 7,0 %.
- Fastighetsunderhåll: för att bibehålla fastigheternas värde bör det sammantagna fastighetsunderhållet under en rullande fyraårsperiod i genomsnitt ligga mellan 150 –175 kr per m<sup>2</sup>.
- Öka andelen behöriga elever från årskurs 9 med gymnasiekompetens med minst 2 % per år och senast 2009 ha andelen 95 % som är behöriga till gymnasieskola.
- Effektivitetskvot för hemvården: kvoten arbetade timmar i förhållande till beslutade biståndstimmar ska ligga mellan 1,3 –1,4 för att uppfylla kraven på en effektiv hemvård.

Målet befolkningstillväxt ställer sig sakkunnigt biträde sig lite frågande inför, men inser att det har väsentlig betydelse för kommunens ekonomi och kan därför passa in. Vidare kritiserar att data saknas för målet ”andel godkända elever i årskurs 9”, en prognos vore bättre än som nu, inga data alls.



## Landskrona

Övergripande	Finansiella	Verksamhet
--------------	-------------	------------

### Övergripande

I Landskrona görs inget utlåtande av förtroendevalda revisorer angående delårsrapporter. Endast årsrapporter kommenteras, enligt Per Erik Johansson ordförande för Landskronas förtroendevalda revisorer.

I budgeten för 2006 är många mål uppställda, men det nämns inget om god ekonomisk hushållning.

### Finansiella

Delårsrapporten redogör för sex finansiella mål som delvis följs upp. De är:

- Långsiktigt resultatmål för de skattefinansierade verksamheterna om 650 kr per kommuninvånare och att det ekonomiska resultatet något enstaka år inte bör understiga 0
- Långsiktigt resultatmål för de affärsdrivande verksamheterna om ett resultat som ger en god konsolideringsgrad och att den framtida taxeutvecklingen maximalt bör motsvara inflationstakten.
- Långsiktigt avkastningskrav på kapitalförvaltningen om 5,75 % årlig avkastning.
- Kommunalskatten skall ligga under rikssnittet och snittet för kommunerna i Skåne län.
- Skattekraften skall stärkas från dagslägets 87 % till minst den beräknade skattekraften i Skåne län.
- Investeringar i de skattefinansierade verksamheterna skall till 100 % finansieras med egna medel och den maximala investeringsvolymen skall utgöras av avskrivningsunderlaget med tillägg för budgeterat resultat. Investeringar av speciell och infrastrukturell karaktär och som med automatik inte innebär ökade kommunala kostnader för drift och underhåll får behandlas utanför ovan nämnda investeringsutrymme.

### Verksamhet

Nämnderna har mål uppsatta inom 20 olika områden i allt från demokrati, jämlikhet och inflytande till trygghet och folkhälsa mm. Sakkunnig revisor från Ernst & Young anser att ”i vissa fall saknar målen en direkt koppling till begreppet god ekonomisk hushållning”. Vidare anges att flertalet mål skall följas upp med hjälp av olika indikatorer, men mått för hur indikatorerna skall mätas samt nivå för måluppfyllelse saknas.

## Lomma

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

Budgeten ger inget direktiv angående verksamhetens mål om god ekonomisk hushållning. Många mål finns, men de är otydliga och det verkar oklart vad som krävs för att de ska bli uppfyllda.

Delårsrapporten berättar om nya programvaror för kvalitetssäkring av uppföljning och målstyrning som ska testas. Vidare att tydliggörande av kopplingen mellan fullmäktiges mål och nämndmål/verksamhetsmål är ett arbete som är prioriterat under hösten 2006.

### Finansiella

Kommunen har fastställt ett antal styrnyckeltal som anger ambitionsnivån vad gäller den finansiella utvecklingen. Dessa följs upp i delårsrapporten. Bland annat anges för 2006 följande mål:

- Årets resultat skall uppgå till 4 Mkr
- Balansnivån skall vara 100,5 %

De sakkunnig bedömer att dessa styrnyckeltal kommer enligt prognos uppfyllas 2006.

### Verksamhet

I delårsrapporten är 31 mål bedömda, varav 10 redan är uppfyllda, 19 bedöms bli uppfyllda under året, samt 2 mål som bedöms inte kunna uppfyllas 2006. Sakkunniga revisorernas kritik från 2005 kvarstår angående dessa mål. Målen bör revideras och omformuleras att de blir tydliga och mätbara. Detta då revisorerna anser att flera av målen mer framstår som påståenden eller konstateranden och inte uttrycker vad som ska uppnås. Följande är exempel på sådana mål från för- och grundskoleverksamhet och kultur- och fritidsverksamheten:

- Skolan främjar hälsa och motverkar missbruk av droger
- Alla tar ansvar för sin miljö
- Det finns möjligheter till upplevelser och aktiviteter
- Möjlighet till olika former av gemenskap erbjuds
- Biblioteken är informations- och kulturcentra.

(Lomma Kommuns delårsrapport 2006 s. 13-14)

## Lund

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

De flesta nämnder och kommunala bolag har tagit fram verksamhetsmål kopplade till god ekonomisk hushållning enligt budgeten för 2006, dock inte till exempel renhållningsverket. Sakkunnig revisor uttrycker följande kritik i yttrandet angående delårsrapporten för 2006:

*”Det är inte tillfredställande att nämnderna hanterat redovisningen av uppfyllelsen av målen på så olika sätt eller att det saknas en redogörelse över måluppfyllelsen från Renhållningsstyrelsen.”*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev

Uppföljningen utifrån fastställda mål bör göras på ett enhetligt sätt för samtliga nämnder anser sakkunnig revisor samt bör målen vara få, begripliga, skarpa och styrande.

### Finansiella

Lunds kommun har två finansiella mål:

- Kommunen ska ha ett årligt positivt resultat som minst uppgår till 2 % av skatteintäkter och genererade stadsbidrag.
- Kommunens investeringar skall till 100 % finansieras med egna medel (årets avskrivningar och resultat). Undantag kan göras för finansiellt lönsamma investeringar.

Bedömningen görs av sakkunnig revisor, att de finansiella målen kommer att uppfyllas.

### Verksamhet

Verksamhetsmässiga mål finns i flera nämnder, men har inte följts upp i delårsrapporten. Sakkunnig revisor ser positivt på att Lunds kommun påbörjat arbetet med att ta fram verksamhetsmässiga mål kopplade till god ekonomisk hushållning.

## Malmö

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

I budgeten för 2006 presenterar Malmö kommun sina mål för god ekonomisk hushållning. Redogörelsen för vad god ekonomisk hushållning innebär är bra, men de finansiella målen och verksamhetsmässiga målen är otydliga och svåra att mäta. Ansvar för upprättandet av verksamhetsmål har lagts på nämnderna. Detta innebär att det inte finns övergripande verksamhetsmål för Malmö kommun under 2006.

*”Kommunfullmäktige har i budgeten för 2006 fastställt särskilda fokusområden och satsningar för verksamheten. Särskilda finansiella mål har fastlagts. I delårsrapporten redovisas en utförlig avstämning av de finansiella målen. Däremot saknas en avstämning av hur verksamheten utvecklats i förhållande till mål och riktlinjer.”*

Stadsrevisionen Malmö kommun

### Finansiella

Finansiella mål för god ekonomisk hushållning finns i Malmö kommun och de är följande:

- Avskrivningar på historiska anskaffningsvärden säkerställer inte möjligheten till reinvesteringar. Därför ska resultatet vara positivt för att skapa utrymme för detta.
- Resultatet ska täcka ökningen av hela pensionsåtagandet, dvs. även för den del som ska redovisas som en ansvarsförpliktelse.
- Resultatnivån ska anpassas till kommunens riskexponering och eventuella osäkerhetsfaktorer.

### Verksamhet

Enligt revisorerna bör uppföljning av nämndernas verksamhetsmål genomföras, då dessa saknas i delårsrapporten för 2006.

## Osby

Övergripande	Finansiella	Verksamhet
--------------	-------------	------------

### Övergripande

Osby kommuns budget för 2006 är unik bland Skånes kommuner på ett sätt, då den innehåller ett särskilt avsnitt som presenterar och utvecklar kommunens syn på god ekonomisk hushållning. Kommunen är även noggrann, i budgeten, när det gäller att definiera ansvarsfördelning angående mätning av de olika målen. Vi kan konstatera att Osby kommun har kommit långt i sitt arbete med uppsättning av mål för god ekonomisk hushållning.

*”Osby kommun har på ett föredömligt sätt utvecklat kommunallagens nya krav på att ta fram och följa upp övergripande mål inom ramen för god ekonomisk hushållning. Det gäller både finansiella och verksamhetsmål.”*

Sakkunnigt biträde Ernst & Young

### Finansiella

Övergripande finansiella mål finns och följs upp:

- Högst 98 % av skatter och bidrag skall användas för verksamhetens nettokostnader. Vilket innebär ett överskott, exkl. finansnettot med 10-15 mkr.
- Investeringarna begränsas till en nivå motsvarande 100 Mkr för flerårsperioden 2006-2008. Investeringarna finansieras via skatter och bidrag. På sikt skall våra investeringar begränsas till avskrivningsnivån för året. (år 2006 beräknat till 26 Mkr).
- Osby kommuns soliditet inkl. ansvarförbindelsen avseende pensionsåtaganden bör uppgå till minst 35 %. Soliditeten bör successivt öka till 2001 års nivå 37 %. Soliditeten är andelen eget kapital av de totala tillgångarna, dvs. graden av egna finansierade tillgångar.
- Oförändrad utdebitering (21,26 per skattekrona) under flerårsperioden 2006-2008.

### **Verksamhet**

Osby presenterar tio verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Vidare för kommunen en diskussion i delårsrapporten om syftet med verksamhetsmålen. Samtliga mål följs upp i delårsrapporten. Osby kommuns verksamhetsmål för god ekonomisk hushållning är följande:

- Aktiviteter som samhällsplanering, näringslivsutveckling, kommunal service och marknadsföring av Osby kommun, ska ha sådan utformning att resultatet blir en positiv befolkningsutveckling.
- Minska sjukfrånvaron i Osby kommun år 2006 till högst 8 % (2004 8,49 %)
- Öka möjligheten att tillgodose önskemål om heltidstjänster
- Alla elever ska kunna läsa och förstå en för åldern adekvat text när de lämnar åk 2.
- God grundskolerapportering inom resurstilldelningen 7,5 lärare/100 elever
- Attraktiv gymnasieskola, så att andelen elever ökar, som är skrivna i Osby kommun och söker gymnasieutbildning i vår kommun
- 75 % av hushållen, inom individ- och familjeomsorgen, som uppstår försörjningsstöd skall vara självförsörjande 6 månader efter det att biståndsperioden inletts.
- 30 % av den totala verksamhetstiden, inom individ- och familjeomsorgen, skall användas till samverkan och förebyggande arbete.
- Alla vårdtagare, inom Vård och Omsorg, skall erbjudas en individuell vård- och omsorgsplan.
- Effektivare fastighetsförvaltning och lokalutnyttjande, genom att bl.a. införa internhyror från budgetår 2007, samt fullföljande av det s k '14-punktsprogrammet'.

## Perstorp

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

Perstorps kommun har precis som många andra kommuner en bra redogörelse för övergripande finansiella mål för god ekonomisk hushållning. I budgeten för 2006 finns finansiella mål, vilka även redovisas i delårsrapporten (1/1-30/6, 2006). Ett problem är att kommunen inte diskuterar och definierar vad kommunen anser vara god ekonomisk hushållning. Kommunen får kritik från det sakkunniga biträdet om att verksamhetsmålen är för många och att vissa av målen är svåra att mäta.

### Finansiella

Perstorp har satt upp elva övergripande finansiella mål:

- Nettokostnadernas andel av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning ska högst uppgå till 98,6 % för 2006.
- Nettokostnaderna + finansnetto som andel av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning skall högst uppgå till 98,6 % år 2006.
- Årets resultat skall uppgå till minst 3,4 Mkr.
- Årets investeringar skall högst uppgå till 18,2 Mkr.
- Årets investeringar skall finansieras med egna medel till 100 %.
- Låneskulden skall högst uppgå till 38,8 Mkr.
- Låneskulden skall minska med minst 8,0 Mkr.
- Finansnettot skall högst uppgå till 0,0 Mkr.
- Kostnadstäckning för vatten och avloppsverket skall vara 100 %.
- Skuldsättningsgraden skall högst uppgå till 39,1 %.
- Soliditeten skall uppgå till minst 60,9 %.

### Verksamhet

Kommunfullmäktige i Perstorps kommun har valt att inte besluta om övergripande verksamhetsmässiga mål för god ekonomisk hushållning. Kommunfullmäktige har lagt ansvaret på kommunens nämnder och dess kommunstyrelse att upprätta mål och riktlinjer för verksamheten. Målen är indelade i inriktningsmål samt resultatmål. Problemet är att det kan bli svårt, om inte omöjligt, att ha en överblick på alla mål för kommunen. Vid genomgång av budgeten för 2006 fann vi knappt 110 verksamhetsmässiga mål för Perstorps kommun (107 st.), ingen av dem kopplas till god ekonomisk hushållning.

## Simrishamn

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

I budgeten för 2006 för Simrishamns kommun redovisas finansiella mål. Dock saknas mål och riktlinjer för verksamheten i enlighet för god ekonomisk hushållning. Detta är kritik som tas upp i det sakkunniga bitrådets och de förtroendevalda revisorernas utlåtande för delårsrapporten.

*”Sammanfattningsvis kan vi konstatera att budgetmål följs upp i delårsrapport men vi vill understryka vikten av att det inleds ett arbete med att formulera mål och redovisa resultat utifrån god ekonomisk hushållning. Det är viktigt att man fokuserar på ett mindre antal mål som avser god ekonomisk hushållning.”*

Förtroendevalda revisorers utlåtande (delårsrapport 2006)

### Finansiella

Simrishamns kommun presenterar två finansiella mål som även redovisas i delårsrapporten:

- Verksamhetens nettokostnader inte bör överstiga 98 % av skatter, generella bidrag och utjämning.
- Investeringar ska fullt ut självfinansieras

### Verksamhet

Simrishamns kommunfullmäktige har inte tagit beslut om övergripande mål för kommunens verksamhet. Kommunen uppmanas av revisorerna att besluta dessa omgående.

*”Vi konstaterar att det saknas av fullmäktige beslutade mål med betydelse för verksamheten, varvid vi inte kunnat göra någon granskning av denna del. Vi anser att kommunen ska utarbeta verksamhetsmål som är av betydelse för god ekonomisk hushållning. God ekonomisk hushållning innebär inte bara att det är balans i räkenskaperna utan det innebär också att pengarna nyttjas på ett effektivt sätt. Det är viktigt att målen är tydliga, mätbara och utvärderingsbara.”*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev



## Sjöbo

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

I Sjöbo kommuns budget för 2006 står det beskrivet om kommunens agerande efter införandet av god ekonomisk hushållning. I budgeten ger kommunen varje nämnd uppdraget att finna minst två verksamhetsmässiga mål som ska vara kopplade till god ekonomisk hushållning. Övergripande mål och riktlinjer för kommunens verksamhet finns dock inte.

*”Enbart några av nämnderna har hunnit med att stämma av uppställda mål i delårsrapporten 2006. I avsaknad av en samlad uppföljning av inriktningsmålen är det inte möjligt för oss att uttala något om kommunens utveckling mot god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsmässigt perspektiv. Flera nämnder har däremot för avsikt att vara klara med avstämningen av målen till bokslutet. Enligt vår uppfattning skapar detta förutsättningar för att fullmäktige ska kunna bedöma god ekonomisk hushållning såväl ur ett finansiellt som också ett verksamhetsmässigt perspektiv, i enlighet med lagstiftarens intentioner.”*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev

### Finansiella

Sjöbos kommunfullmäktige har beslutat om fyra finansiella mål:

- Årets resultats andel av skatteintäkter och generella statsbidrag får lägst vara 2 %.
- Nettokostnadernas andel av skatteintäkter och generella statsbidrag får högst vara 97 %.
- Soliditeten ska vara lägst 52 %.
- Nettoinvesteringarna får inte överstiga summan av avskrivningar och årets resultat.

### Verksamhet

I delårsrapporten för 2006 visar det sig att varje nämnd i Sjöbo kommun har skapat inriktningsmål. Dock är dessa inte av övergripande karaktär vilket också påtalas av revisorerna.

*”Vid granskningen konstateras att nämnderna i olika utsträckning uppnår uppställda mål. Däremot saknas kommunstyrelsens sammantagna bedömning av om god ekonomisk hushållning uppnås ur ett verksamhetsmässigt perspektiv. Vi kan som följd av detta inte bedöma resultatet i denna del.”*

Förtroendevalda revisorers utlåtande (delårsrapport 2006)

## Skurup

Övergripande	Finansiellt	Verksamhet
--------------	-------------	------------

### Övergripande

Skurups kommun har i mångt och mycket anpassat sig till den nya lagstiftningen. Kommunfullmäktige har beslutat om både finansiella och verksamhetsmässiga mål. De finansiella målen har svag koppling till god ekonomisk hushållning. De verksamhetsmässiga målen presenteras dock i förhållande till god ekonomisk hushållning.

### Finansiella

I budgeten har Skurups kommun fastställt tre finansiella mål vilka även följs upp i delårsrapporten:

- Nettokostnadernas (inkl. avskrivningar och finansnetto) andel av skatteintäkterna ska uppgå till 99 % år 2006.
- Kommunens soliditet ska ligga på 60,1 % för 2006.
- 55 % av kommunens investeringar 2006 ska finansieras med egna medel (Beräknat på årets resultat + avskrivningar – belopp för värdesäkring av eget kapital motsvarande inflationen.)

### Verksamhet

Skurups kommunfullmäktige har för budgeten under 2006 beslutat om fyra verksamhetsmål i enlighet med god ekonomisk hushållning. Skurups kommun blir inte godkänd av revisorerna, då måluppföljningen är bristfällig. Därmed är det inte möjligt att göra ett utlåtande.

- Sjukfrånvaron ska vara halverad senast år 2008
- Minskad energiförbrukning inom offentlig belysning genom årligt utbyte av 245 armaturer.
- Andelen år 9-elever, som kommer in på gymnasieskolans nationella program, ska vara minst 98 % år 2008.
- Försörjningsstödet ska minska ner till 2002 års nivå.

*”Revisionen vill framhålla det positiva i att Skurups kommun anpassat sig till den nya lagstiftningen och beslutat om verksamhetsmål som är av betydelse för god ekonomisk hushållning. På grund av brister i måluppföljningen av dessa mål är det dock inte möjligt för revisionen att uttala något om kommunens utveckling gentemot god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsmässigt perspektiv.”*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev

## Staffanstorp

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

Staffanstorps kommun har en tydlig presentation om sitt arbete med mål för god ekonomisk hushållning, dock finns det brister. Det sakkunniga biträdet är tydlig i sin kritik att kommunen, inte har lagt ned tillräckligt med arbete för att sätta upp specifika mål för att uppnå god ekonomisk hushållning, då det till stora delar är samma mål för budget 2006 som 2005 bara att det nu står under en ny rubrik ”Mål – God ekonomisk hushållning”. Trots detta godkänner biträdet delårsrapporten. Varken i budgeten eller i delårsrapporten finns det en definition av om vad god ekonomisk hushållning är ur ett finansiellt- eller verksamhetsperspektiv.

### Finansiella

Kommunfullmäktige i Staffanstorp har beslutat om tre finansiella mål, vilka följs upp i delårsrapporten:

- Årets resultat skall vara minst 1 % av skatteintäkter, statsbidrag och utjämnning
- Soliditeten inklusive ansvarsförbindelsen ska öka
- Upplåning till skattefinansierade investeringar ska undvikas

### Verksamhet

För varje nämnd har kommunen satt upp ett antal inriktningsmål, samt resultatmål som är anpassade till varje nämnd. Dessa följs upp av respektive nämnd i delårsrapporten. Detta leder till en väldigt stor mängd med verksamhetsmål vilket gör det svårt att få en överblick samt att se en koppling till samtliga mål för Staffanstorps kommun.

*”I budgeten redovisar varje nämnd målsättningar för respektive verksamhet under rubriken: Mål – God ekonomisk hushållning. Målen delas upp i inriktningsmål åtföljt av ett resultatmål. I några fall är resultatmålet uppdelat i prestation och kvalitet. En titt i 2005 års budget visar att samtliga nämnder i många fall använder exakt samma mål för 2005 som 2006. Tekniska nämnden har endast ändrat på ett resultatmål. Kultur- och fritidsnämnden har ändrat ett inriktningsmål. Verksamhetsområde IFO har till och med ’glömt’ att ändra årtalet för det står i budget 2006 vad de ska göra under 2005! I övriga fall rör det sig om ganska små ändringar. Den huvudsakliga skillnaden mellan budget 2005 och 2006 vad avser målen är att de nu redovisas under rubriken ”god ekonomisk hushållning”.*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev

## Svalöv

Övergripande	Finansiella	Verksamhet
--------------	-------------	------------

### Övergripande

Svalövs kommun har som många andra kommuner valt att ta fram övergripande finansiella mål för hela verksamheten, medan KF har valt att ge ansvaret för upprättandet av verksamhetsmål till kommunens styrelse och nämnder. I delårsrapporten för 2006 har nämnderna i Svalöv upprättat ett antal *inriktningsmål* och *nämndemål*, vars tanke är att uppfylla kraven på god ekonomisk hushållning.

### Finansiella

I budgeten för 2006 har kommunen ställt upp åtta finansiella mål:

- Sammanlagt resultat 7,5 Mkr för åren 2006-2008.
- Skattesatsen skall vara oförändrad (19,99 kronor).
- Investeringar i skattefinansierad verksamhet får inte överstiga summan av avskrivningar och resultat.
- Intäkter från försäljning av anläggningstillgångar utöver exploateringsmark skall användas till att sänka kommunens låneskuld och inte till investeringar.
- Intäkter från försäljning av VA, fjärrvärm, renhållning skall vara 100 %
- Begränsade höjningar av taxor och avgifter.

Revisorerna riktar kritik mot de finansiella målen, då de menar att en del av målsättningarna sträcker sig på en längre tidsperiod än ett år och att det därför blir svårt att kontinuerligt mäta resultatet.

### Verksamhet

Som vi nämnt ovan har KF valt att låta nämnderna sätta upp verksamhetsmål för god ekonomisk hushållning, vilket fått kritik av kommunens revisorer.

*”Förvaltningarnas verksamhetsmål är många, ofta otydliga, föga konkreta och i praktiken svåra att mäta uppfyllelse av. Eftersom av KF fastställda mål inom ramen för god ekonomisk hushållning skall användas för att styra kommunorganisationen, så är det önskvärt med färre mål som är tydliga och mätbara. Generellt behöver kvantitativa mått kompletteras av kvalitativa mått för att både ändamålsenlighet och effektivitet skall kunna bedömas. Utvärdering av uppfyllelsen av KF’s mål för god ekonomisk hushållning är kommunstyrelsens ansvar och vår uppfattning är att den bör göras i förvaltningsberättelsen... I likhet med de flesta andra kommuner synes det återstå en hel del för att målstyrning med hjälp av verksamhetsmål skall bli ett välutvecklat styrinstrument.”*

Sakkunnigt biträde Ernst & Young

## Svedala

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

I både de förtroendevalda revisorernas och det sakkunniga biträdets utlåtande angående Svedala kommuns delårsrapport för 2006 fokuseras en betydande del av rapporterna på att kommunen underlåtit sig att inte redovisa en realisationsvinst som uppstått till följd av en försäljning av kommunens pensionsportfölj. De förtroendevalda revisorerna menar att både formuleringen av mål samt uppföljningen av de samma behöver fortsätta att utvecklas för att revisorerna ska kunna göra en bedömning om exempelvis verksamhetsmålen har uppfyllts.

### Finansiella

Svedala kommun har satt upp tio finansiella mål i form av nyckeltal. Att dessa är kopplade till god ekonomisk hushållning framgår ej av delårsrapporten 2006:

#### Resultatutveckling (mål)

- Balanserad verksamhet % ( $\leq 98\%$ )
- Budgetföljsamhet % (+-0)
- Resultatutveckling % ( $\geq 2\%$ )
- Balanserad investeringsutveckling % (3 års snitt  $\leq 7\%$ )
- Verksamhetens nettokostnadsutveckling 4,4 %

#### Finansiell beredskap

- Kassalikviditet % ( $\geq 65\%$ )
- Finansiella nettotillgångar % (+-0)
- Självfinansieringsgrad av nettoinvestering % ( $\geq 75\%$ )
- Soliditet inkl. pensionsskuld % ( $\geq 15\%$ )

#### Risk

- Borgensåtaganden % ( $\leq 50\%$ )

#### Verksamhet

För varje nämnd har kommunen satt upp ett antal *uppnåendemål* samt *strävansmål* som är anpassade till varje nämnd. Dessa följs upp av respektive nämnd i delårsrapporten. Detta leder till en väldigt stor mängd med verksamhetsmål, vilket gör det svårt att få en överblick, samt se en koppling till samtliga mål för Svedala kommun. Detta påtalas av revisorerna, vilka menar att överblickbarheten försvinner med för många mål.

## Tomelilla

Övergripande

Finansiellt

Verksamhet

### Övergripande

Kommunens finansiella mål för god ekonomisk hushållning presenteras i budgeten för 2006-2008. Upplägget är rörigt och de finansiella målen för god ekonomisk hushållning stämmer ej överens med vilka mål som det sakkunniga biträdet har uppfattat gälla för Tomelilla kommun under 2006. Flerårsbudgeten för 2006-2008 presenterar sju finansiella mål, vilka inte kommenteras i de sakkunniga biträdenas utlåtande. Biträdena tittar istället på dels de tre finansiella mål som sattes upp i flerårsbudgeten 2005-2007 samt ett av de sju finansiella målen som har målsättning att den procentuella förbrukningen av kommunens verksamhet ska minska med en procent per år till 2008.

### Finansiella

Som vi nämnt ovanför, presenterade Tomelilla kommun sju finansiella mål i budgeten för 2006. I delårsrapporten redovisas endast ett av dessa sju mål. Det blir ännu svårare att få en överblick, när de sakkunniga biträdena analyserar de finansiella målen som beslutades under 2005, vilka inte redovisas i budgeten för 2006. De finansiella målen för 2005-2007 är följande:

- Årets nettokostnader inkl. finansnetto ska utgöra högst 97 % av skatteintäkter och generella statsbidrag.
- Nyinvesteringar ska fullt ut finansieras med skattemedel.
- Återbetalning av låneskulden alternativt avsättning till pensionsåtagandet.

### Verksamhet

Varken i budget eller i delårsrapport under 2006 nämns något om verksamhetsmål för god ekonomisk hushållning. Detta påtalas av samtliga revisorsinstanser.

*”Kommunfullmäktige har inte beslutat om mål för verksamheten utifrån god ekonomisk hushållning. Därför kan revisorerna inte bedöma om resultatet i delårsrapporten i denna del. Lagen ställer krav på mål och riktlinjer för verksamheten som är av betydelse för god ekonomisk hushållning. Vi [läs: revisorerna] rekommenderar därför att sådana mål utarbetas.”*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev

## Trelleborg

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

I budgeten för 2006 med flerårsplan 2007-2008 är det oerhört sparsamt med användandet av god ekonomisk hushållning. I budgeten nämns att kommunstyrelsen har inriktnings- och kvalitetsmål;

*”Att ge trelleborgarna god service, trygghet, omvårdnad i livets alla skeenden är det övergripande målet för den totala kommunala verksamheten. För att kunna utföra den uppgiften långsiktigt och på bästa sätt krävs en **god ekonomisk hushållning.**”*

Budget 2006, Trelleborgs kommun s.38

### Finansiella

Tre finansiella mål finns i Trelleborgs kommun och de är följande:

- För skattefinansierad verksamhet ska resultatet vara positivt varje enskilt år under perioden.
- Verksamhetens nettokostnader, skattefinansierad verksamhet, får öka med 3,5 % i en budgetjämförelse mellan åren.
- Verksamhetens nettokostnader, skattefinansierad verksamhet, ska inte överstiga 98 % av skatter och statsbidrag.

### Verksamhet

I budgeten för 2006 har nämnderna i Trelleborgs kommun beslutat om målsättningar för respektive verksamhet, dessa mål kallas för inriktnings- och kvalitetsmål. Det är dock oklart om dessa verksamhetsmål är förenade med god ekonomisk hushållning, då detta inte framgår vare sig av budget eller av delårsrapport.

*”Mot bakgrund av gjorda iakttagelser och bedömningar anser revisionen att följsamheten mot anvisningarna till delårsrapporten bör förbättras väsentligt. Vidare anser revisionen att kommunstyrelsen snarast bör föreslå kommunfullmäktige att fastställa mål för verksamheten, där det tydligt framgår att målen är av betydelse för en god ekonomisk hushållning och att dessa mål redovisas i den kommande budgeten.”*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev

## Vellinge

Övergripande	Finansiella	Verksamhet
--------------	-------------	------------

### Övergripande

Vellinge kommun har sedan 2004 arbetat med att införa ett balanserat styrkort i organisationen. Anledningen till detta är, enligt en redogörelse i budgeten för 2006, att Vellinge med hjälp av styrkortet önskar att fokusera på rätt områden, med utgångspunkt på de övergripande politiska mål som finns för verksamheten. Det balanserade styrkortet har fyra perspektiv: *Vellingeiten*, *Medarbetarperspektivet*, *Utvecklingsperspektivet* samt *Ekonomiperspektivet*. För varje perspektiv har kommunen sedan tagit fram *väsentliga framgångsfaktorer*, *mått* och *målvärden*. Det balanserade styrkortet har enligt revisorerna kopplats samman med god ekonomisk hushållning.

*”Sammantaget bedömer vi att kravet på att kommunens verksamhet bedrivs i enlighet med god ekonomisk hushållning kommer att uppnås.”*

Förtroendevalda revisorers utlåtande (delårsrapport 2006)

### Finansiella

Vellinge kommuns KF har beslutat att arbeta med tre finansiella mål för god ekonomisk hushållning, vilka även följs upp i delårsrapporten:

- Resultatet ska uppgå till minst 3 % av skatteintäkterna netto sett över tiden
- Soliditeten skall uppgå till minst 70 %
- Lån skall ej tas upp för att täcka löpande driftskostnader

### Verksamhet

Som vi nämnde ovan har Vellinge kommun valt att införa ett balanserat styrkort. Dels har Vellinge valt att upprätta ett övergripande balanserat styrkort och dels har kommunen valt att besluta om ett antal separata verksamhetsmål för majoriteten av nämnderna. De övergripande målen redovisas i delårsrapporten och en mer detaljerad information finns i en separat bilaga. Revisorerna påtalar dock att arbetet med det balanserade styrkortet inte är färdigt utan arbetet med att ta fram nya och förbättrade mål måste fortsätta. Verksamhetsmålen anses enligt revisorerna vara rimliga i antal, mätbara och hänförliga till en specifik period. Både de förtroendevalda revisorerna och det sakkunniga biträdet anser att Vellinge kommun uppfyller lagens krav på övergripande mål för god ekonomisk hushållning.

*”Enligt vår uppfattning har Vellinge kommun hanterat den nya uppgiften på ett korrekt sätt.”*

Sakkunnigt biträde Ernst & Young



## Ystad

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

I Ystad kommuns budget för 2006 finns där ett särskilt stycke om god ekonomisk hushållning. Det står att kommunen håller på att ta fram en ny styrmodell som ska hjälpa till med framtagandet av mål för god ekonomisk hushållning, samt måluppföljning. Varje nämnd presenterar sedan ett stort antal övergripande mål som, enligt revisorerna, inte med tydlighet kopplas till god ekonomisk hushållning.

### Finansiella

Kommunfullmäktige i Ystad kommun har inför budgeten 2006 beslutat om fem finansiella mål vilka följs upp i delårsrapporten:

- Stärkt soliditet.
- Kostnader för den kommunala driften, inkl. avskrivningar får inte överstiga 98 % av skatteintäkterna.
- Investeringar skall till minst 60 % självfinansieras med egna medel.
- Det ekonomiska resultatet i förhållande till det egna kapitalet ska minst motsvara kostnadsutvecklingen.
- Kommunal skatten ska inte höjas.

### Verksamhet

För varje nämnd har kommunen satt upp ett antal *viljeinriktningar* och *mål* samt *resultatmål*, som är anpassade till varje nämnd. Dessa följs upp av respektive nämnd i delårsrapporten. Detta leder till en väldigt stor mängd med verksamhetsmål vilket gör det svårt att få en överblick samt se en koppling till samtliga mål för Ystads kommun.

*”Några specifika, övergripande verksamhetsmål för god ekonomisk hushållning har kommunfullmäktige inte fastställt. Istället har samtliga nämndernas och styrelsens mål i budgetdokumentet betraktats som av fullmäktige fastställda verksamhetsmål. Vår bedömning är att det i nämndernas verksamhetsbeskrivningar görs bra ansatser till uppföljning av dessa verksamhetsmål. Dock förutsätter kravet på uppföljning av verksamhetsmålen i delårsrapport och årsredovisning samt revisorernas bedömning av måluppfyllelsen, att antalet mål är rimligt och att målen är konkreta och mätbara.”*

Förtroendevalda revisorers utlåtande (delårsrapport 2006)

## Åstorp

Övergripande	Finansiella	Verksamhet
--------------	-------------	------------

### Övergripande

Åstorps kommun är som många andra kommuner sparsamma i att uttala sig om god ekonomisk hushållning i budgeten för 2006. Som utomstående läsare kan man se att en av Åstorps tre grundvalar är att god ekonomisk hushållning skall tillämpas. Med det menar kommunen att det egna kapitalet skall öka i den omfattning som är möjlig i relation till antagna målsättningar för kommunens verksamhet. Det sakkunniga biträdet är kritisk mot att det saknas ett formellt resonemang kring god ekonomisk hushållning. Han menar att det saknas några finansiella mål i budgeten

### Finansiella

De förtroendevalda revisorerna uttalar sig inte om de finansiella målen eller om det överhuvudtaget finns finansiella mål i Åstorps kommun. Det sakkunniga biträdet menar att det underförstått kan finnas ett finansiellt mål för god ekonomisk hushållning. Det målet är att det egna kapitalet ska öka med minst en procent av verksamhetens nettokostnader.

### Verksamhet

För varje nämnd har kommunen satt upp ett antal *viljeinriktningar* och *mål* samt *resultatmål* som är anpassade till varje nämnd. Dessa följs upp av respektive nämnd i delårsrapporten. Detta leder till en väldigt stor mängd med verksamhetsmål vilket gör det svårt att få en överblick samt se en koppling till samtliga mål för Åstorps kommun.

*”Det underlag som revisionen har att ta ställning till avseende de inriktningsmål och effektmål, som kommunfullmäktige har beslutat om genom antagande av budget, är vid en genomgång svåra att tränga igenom. Den modell, med uppföljning av inriktningsmål i resultatredogörelsen och effektmål i bilaga som kommunen har använt, följs endast till delar och inte på ett konsekvent sätt. Det synes saknas ett för styrelse och nämnderna gemensamt sätt att följa upp och redovisa målen. Sättet på vilket målen är uppfyllda redovisas inte och inte heller hur urvalet av de i delårsbokslutet redovisade målen har gjorts. Ett arbete inom kommunen att strukturera mål och målformulering i budget, och att få det att överensstämma med redovisning av måluppfyllelse i delårsbokslut och årsredovisning är enligt uppgift på gång.”*

Sakkunnigt biträde Ernst & Young

## Ängelholm

Övergripande	Finansiella	Verksamhet
--------------	-------------	------------

### Övergripande

Ängelholms kommun har i sin budget för 2006 gjort ett seriöst försök att skapa både finansiella och verksamhetsmässiga mål för organisationen. Kommunen ger en kort beskrivning om att de har en agenda, som innebär att de skall sätta upp övergripande mål för god ekonomisk hushållning.

### Finansiella

I budgeten för Ängelholms kommun under 2006 anges tre finansiella mål som följs upp i delårsrapporten:

- Intäkterna för varje enskilt år ska överstiga kostnaderna i enlighet med balanskravet
- Resultatet före eventuella dispositioner ska över en fyraårsperiod minst motsvara en inflationssäkring av kommunens pensionsförpliktelser intjänade före 1998
- Kommunens investeringar i den skattefinansierade verksamheten ska till 100 % finansieras med egna medel

### Verksamhet

I budgeten har kommunen presenterat fyra verksamhetsmål:

- God budgetföljsamhet ska vara ett prioriterat mål för kommunens styrelse och nämnder
- Vid befarad negativ avvikelse ska styrelse och nämnder upprätta en åtgärdsplan för hur budgetföljsamhet ska uppnås
- Styrelse och nämnder ska löpande under året erhålla information om det verksamhetsmässiga och ekonomiska utfallet från sina förvaltningar
- Styrelser och nämnder ska årligen upprätta en plan för intern kontroll, aktivt tillse att kontrollåtgärder vidtas samt årligen redovisa vilka kontrollåtgärder som har vidtagits och resultatet av dessa

Både de förtroendevalda revisorerna och det sakkunniga biträdet menar att verksamhetsmålen i budgeten inte är tillräckligt övergripande samt att det inte görs en tillfredsställande uppföljning av verksamhetsmålen i delårsrapporten.

*”Vi gör bedömningen att de i budgeten upptagna målen för verksamheten inte ger en tillräcklig uppföljning ur ett verksamhetsperspektiv. Det har därför inte varit möjligt att bedöma resultatet i denna del. För att redovisa såväl ekonomi som verksamhet gäller det att koppla målen till en mätning som fångar både resultatåtgång, produktivitet i form av prestationer samt effektivitet i form av kvalitetsindikationer.”*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev

## Örkelljunga

Övergripande

Finansiella

Verksamhet

### Övergripande

I budgeten för Örkelljunga kommun under 2006 finns en beskrivning av god ekonomisk hushållning samt en definition om vad god ekonomisk hushållning är ur ett finansiellt perspektiv och ur ett verksamhetsmässigt perspektiv. I dokumentet presenteras övergripande finansiella mål. Dock saknas övergripande verksamhetsmål för organisationen.

*"I avsaknad av budgeterade mål för verksamheterna (läs: övergripande) som är av betydelse för god ekonomisk hushållning går det inte att bedöma om resultatet i den delen är förenlig med god ekonomisk hushållning. När det gäller övriga mål gör revisionen den bedömningen att de flesta nämnder inkl. kommunstyrelsen har ett antal mål som inte är uppfyllda. Undantaget är kultur- och fritidsnämnden som uppger att deras resultatmål uppfyllts enligt budget."*

Sakkunnigt biträde Öhrlings PwC/KomRev

### Finansiella

Kommunfullmäktige för Örkelljunga kommun har beslutat om tre finansiella mål för god ekonomisk hushållning, vilka även följs upp i delårsrapporten:

- Kommunen skall årligen ha ett positivt resultat av minst en procent per år av omsättningen under en femårsperiod.
- Kommunens investeringar skall till 100 % finansieras med egna medel (årets avskrivningar och årets resultat). Undantag kan göras för finansiellt lönsamma investeringar.
- Utdebitering skall vara oförändrad, med undantag för eventuella skatteväxlingar.

### Verksamhet

För varje nämnd har kommunen satt upp ett antal *viljeinriktningar* och *mål* samt *resultatmål* som är anpassade till varje nämnd. Dessa följs upp av respektive nämnd i delårsrapporten. Detta leder till en väldigt stor mängd med verksamhetsmål vilket gör det svårt att få en överblick samt se en koppling till samtliga mål för Örkelljunga kommun. I delårsrapporten för 2006 saknas det en utvärdering av målen för god ekonomisk hushållning. Detta gör det omöjligt för revisorerna att uttala sig om resultatet är förenligt med eventuella övergripande mål.

*"För att anpassa ekonomi och verksamhet till en långsiktigt hållbar utveckling behöver åtgärder vidtas."*

Förtroendevalda revisorers utlåtande (delårsrapport 2006)

## Östra Göinge

Övergripande

Finansiellt

Verksamhet

### Övergripande

Kommunfullmäktige i Östra Göinge kommun har, enligt revisorerna, inför budgeten 2006 beslutat om finansiella och verksamhetsmässiga mål för god ekonomisk hushållning.

*”Vår bedömning är att redovisningen och uppföljningen av de av kommunfullmäktige fastställda verksamhetsmålen är tillfredsställande. Vissa mål är något otydliga varför en uppföljning är svår att göra. Det finns även viss förbättringsmöjlighet när det gäller att tydligt skriva om målet uppnås. Vår granskning har inte haft inriktningen att verifiera nämndernas redovisning av måluppfyllelsen”*

Sakkunnigt biträde KPMG Bohlin AB

### Finansiella

Östra Göinge har beslutat att arbeta med två finansiella mål för god ekonomisk hushållning, vilka även följs upp i delårsrapporten:

- Oförändrad skattesats, dvs. 20,61 kronor
- Nettokostnadernas andel av skatteintäkterna får uppgå till högst 98 %.

### Verksamhet

För varje nämnd har Östra Göinge kommun satt upp ett antal vida *inriktningsmål* samt mer specificerade *effektmål* som är anpassade till varje nämnd. Dessa följs upp av respektive nämnd i delårsrapporten. Detta leder till en väldigt stor mängd med verksamhetsmål, vilket gör det svårt att få en överblick samt se en koppling till samtliga mål för Östra Göinge kommun. Revisorerna anser dock att dessa mål är övergripande och att är kopplade till god ekonomisk hushållning.

*”Vår bedömning är att redovisningen och uppföljningen av de av kommunfullmäktige fastställda verksamhetsmålen är tillfredsställande. Förbättringsmöjligheter finns emellertid avseende både tydligheten i målformuleringar och i uppföljningen.”*

Förtroendevalda revisorers utlåtande (delårsrapport 2006)

## Bilaga 2

### – Intervjufrågor till förtroendevalda revisorer

#### Allmänna frågor

1. Vi skulle önska en kort presentation av Er, ålder, utbildning, vilken erfarenhet har Ni av revision sedan tidigare, antal år?
2. Hur ser Er roll ut i kommunen?
3. Vilken/a anser Ni är de viktigaste mottagarna av Er revision?

#### God ekonomisk hushållning

4. Vad är Er uppfattning om införandet av god ekonomisk hushållning?
5. Vilka förändringar, anser Ni, att den nya lagen om god ekonomisk hushållning fått på den kommunala verksamheten?
6. Hur har dessa nya regler påverkat Ert arbete under själva revisionsprocessen vid delårsrapport och årsredovisning?
7. Hur granskar Ni att kommunerna följer upp och utvärderar de nya finansiella målen angående god ekonomisk hushållning?
8. Vilka problem, om några, har Ni identifierat med anledning av dessa finansiella mål?
9. Hur granskar Ni att kommunerna följer upp och utvärderar de nya verksamhetsmålen angående god ekonomisk hushållning?
10. Vilka problem, om några, har Ni identifierat med anledning av dessa verksamhetsmål?
11. Påverkar kommunernas hanterande av god ek. hushållning definitionen av god redovisningssed?
12. Vilka intressenter/organisationer anser Ni bör driva utveckling av riktlinjer och praxis för god ekonomisk hushållning?

#### Revisorns roll

13. Anser Ni att det förväntas att revisorn ska ge förslag på hur de finansiella målen och verksamhetsmålen skall utformas? Hur påverkar det i så fall revisorns oberoende?
14. En av revisionens främsta syfte är att fungera som en övervakare för att kontrollera att kommunen med dess organisation sköts effektivt och att kommunen förvaltar resurserna på ett tillfredställande sätt. Kan instiftandet av god ekonomisk hushållning ses som ett sätt att stärka denna övervakning? Och i så fall, på vilket sätt?
15. Hur har ni använt Era sakkunniga revisorer och i vilken omfattning har de varit till hjälp vid Er granskning?
16. Hur anser Ni att kommunfullmäktige har tagit emot eventuell kritik eller råd som revisionen gett?
17. Har tjänstemännen ute i kommunens förvaltningar tagit emot Era råd eller kritik som Ni gett?
18. Vilken uppfattning har Ni i frågan om Er kommun uppfyller kraven på god ekonomisk hushållning idag?
19. Övriga frågor

## Bilaga 3

### – Intervjufrågor till sakkunniga revisorer

#### Allmänna frågor

1. Vi skulle önska en kort presentation av Er, ålder, utbildning, vilken erfarenhet har Ni av revision sedan tidigare, antal år?
2. Hur ser Er roll ut i kommunen?
3. Vilken/a anser Ni är de viktigaste mottagarna av Er revision?

#### God ekonomisk hushållning

4. Vad är Er uppfattning om införandet av god ekonomisk hushållning?
5. Vilka förändringar, anser Ni, att den nya lagen om god ekonomisk hushållning fått på den kommunala verksamheten?
6. Hur har dessa nya regler påverkat Ert arbete under själva revisionsprocessen vid delårsrapport och årsredovisning?
7. Hur granskar Ni att kommunerna följer upp och utvärderar de nya finansiella målen angående god ekonomisk hushållning?
8. Vilka problem, om några, har Ni identifierat med anledning av dessa finansiella mål?
9. Hur granskar Ni att kommunerna följer upp och utvärderar de nya verksamhetsmålen angående god ekonomisk hushållning?
10. Vilka problem, om några, har Ni identifierat med anledning av dessa verksamhetsmål?
11. Påverkar kommunernas hanterande av god ek. hushållning definitionen av god redovisningssed?
12. Vilka intressenter/organisationer anser Ni bör driva utveckling av riktlinjer och praxis för god ekonomisk hushållning?

#### Revisorns roll

13. Anser Ni att det förväntas att revisorn ska ge förslag på hur de finansiella målen och verksamhetsmålen skall utformas? Hur påverkar det i så fall revisorns oberoende?
14. En av revisionens främsta syfte är att fungera som en övervakare för att kontrollera att kommunen med dess organisation sköts effektivt och att kommunen förvaltar resurserna på ett tillfredställande sätt. Kan instiftandet av god ekonomisk hushållning ses som ett sätt att stärka denna övervakning? Och i så fall, på vilket sätt?
15. Hur anser Ni att kommunfullmäktige har tagit emot eventuell kritik eller råd som revisionen gett?
16. Har tjänstemännen ute i kommunens förvaltningar tagit emot Era råd eller kritik som Ni gett?
17. Vilken uppfattning har Ni i frågan om kommunerna uppfyller kraven på god ekonomisk hushållning idag?
18. Övriga frågor

## Bilaga 4

### – Intervjufrågor till ledamot i kommunfullmäktige

#### Allmänna frågor

1. Vi skulle önska en kort presentation av Er, ålder, utbildning, vilken erfarenhet har Ni av kommunal verksamhet sedan tidigare, antal år?
2. Hur ser Er roll ut i kommunen?
3. Vilken/a anser Ni är de viktigaste mottagarna av kommunrevisionen?

#### God ekonomisk hushållning

4. Vad innebär begreppet god ekonomisk hushållning för er kommun?
5. Hur har ni utformat direktiv för att de olika nämnderna eller kommunala bolagen ska förstå och kunna planera sina verksamhetsmål mot god ekonomisk hushållning?
6. Har ni haft problem vid utformningen av de övergripande ekonomiska och verksamhetsmässiga målen? Vilka?
7. Hur följer er kommun upp verksamhetsmålen angående god ekonomisk hushållning?
8. Hur har ni tagit emot informationen från era revisorer angående eventuell kritik/anmärkning angående god ekonomisk hushållning? Har ni vidtagit åtgärder med anledning av revisorernas utlåtande?
9. Anser ni att revisorernas yttranden har varit till hjälp i processen med att utveckla god ekonomisk hushållning?
10. Har Ni haft någon form av direktiv/utlåtande om riktlinjer angående utformandet av mål som stöd vid arbetet med målsättningar för god ekonomisk hushållning?
11. Finns det ett behov av fler utlåtande om riktlinjer angående utformandet av finansiella och verksamhetsmässiga mål för god ekonomisk hushållning? Vilka intressenter/organisationer anser Ni bör driva utveckling av riktlinjer och praxis för god ekonomisk hushållning?
12. Anser Ni att er kommun följer lagen om god ekonomisk hushållning? Om inte, när tror Ni att Ni kommer att göra det?

#### Revisorers roll

13. Vilken betydelse anser ni att revisionen haft för utvecklingen av god ekonomisk hushållning?
14. En av revisionens främsta syfte är att fungera som en övervakare för att kontrollera att kommunen med dess organisation sköts effektivt och att kommunen förvaltar resurserna på ett tillfredställande sätt. Kan instiftandet av god ekonomisk hushållning ses som ett sätt att stärka denna övervakning? Och i så fall, på vilket sätt?
15. Skulle Ni önska att Ni fått mer stöd och rådgivning av Er revisor/er?
16. Övriga frågor



## Bilaga 5

### – Intervjufrågor till ekonomichefer/direktörer

#### Allmänna frågor

1. Vi skulle önska en kort presentation av Er, ålder, utbildning, vilken erfarenhet har Ni av kommunal verksamhet sedan tidigare, antal år?
2. Hur ser Er roll ut i kommunen?
3. Vilken/a anser Ni är de viktigaste mottagarna av kommunrevisionen?

#### God ekonomisk hushållning

4. Vad innebär begreppet god ekonomisk hushållning för Er kommun?
5. Har Ni stött på utmaningar vid utformningen av de övergripande finansiella och verksamhetsmässiga målen? Vilka?
6. Hur följer Er kommun upp verksamhetsmålen angående god ekonomisk hushållning?
7. Hur följer Er kommun upp de finansiella målen angående god ekonomisk hushållning?
8. Hur har Ni tagit emot informationen från Era revisorer angående eventuell kritik/anmärkning angående god ekonomisk hushållning? Har Ni vidtagit åtgärder med anledning av revisorernas utlåtande?
9. Anser Ni att revisorernas yttranden har varit till hjälp i processen med att utveckla god ekonomisk hushållning?
10. Har Ni haft någon form av direktiv/utlåtande om riktlinjer angående utformandet av mål som stöd vid arbetet med målsättningar för god ekonomisk hushållning?
11. Finns det ett behov av fler utlåtande om riktlinjer angående utformandet av finansiella och verksamhetsmässiga mål för god ekonomisk hushållning? Vilka intressenter/organisationer anser Ni bör driva utveckling av riktlinjer och praxis för god ekonomisk hushållning?
12. Anser Ni att er kommun följer lagen om god ekonomisk hushållning? Om inte, när tror Ni att Er kommun kommer att göra det?

#### Kommunala revisionen

13. Vilken betydelse anser Ni att revisionen haft för utvecklingen av god ekonomisk hushållning?
14. En av revisionens främsta syfte är att fungera som en övervakare för att kontrollera att kommunen med dess organisation sköts effektivt och att kommunen förvaltar resurserna på ett tillfredställande sätt. Kan instiftandet av god ekonomisk hushållning ses som ett sätt att stärka denna övervakning? Och i så fall, på vilket sätt?
15. Skulle Ni önska att Ni fått mer stöd och rådgivning av Er revisor/er?
16. Övriga frågor