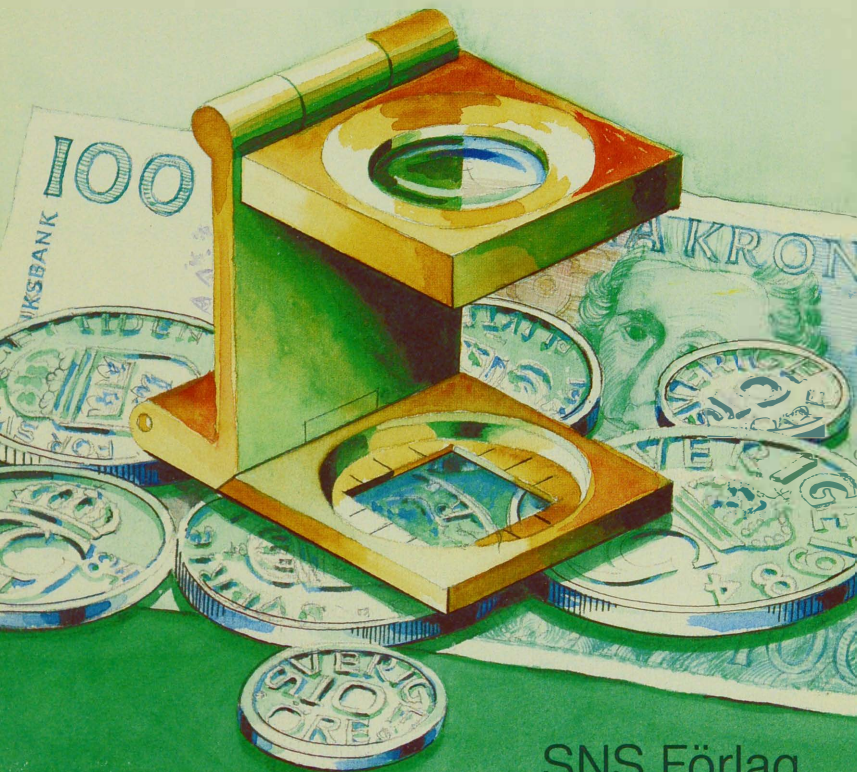


VÄRDE FÖR PENGARNA

– om controllerarbete och ekonomisk
styrning i kommunal verksamhet

Paulsson Frenckner



SNS Förlag

VÄRDE FÖR PENGARNA

Paulsson Frenckner

VÄRDE FÖR PENGARNA

*Om controllerarbete och ekonomisk styrning
i kommunal verksamhet*

SNS Förlag

SNS FÖRLAG
Sköldungagatan 2
114 27 Stockholm
Telefon 08-23 25 20

SNS Studieförbundet Näringsliv och Samhälle

SNS – Center for Business and Policy Studies

SNS vill sprida kunskap om ekonomiska och sociala förhållanden samt vara ett obundet forum för öppet utbyte av idéer i ekonomiska och sociala frågor mellan personer i näringsliv, politik och offentlig förvaltning, intresseorganisationer, media, universitet och högskolor.

SNS verkar genom forskning och utredningar, bokutgivning, seminarier och konferenser samt möten i lokala grupper i Sverige och utlandet. Verksamheten finansieras genom medlemsavgifter, företagsabonnemang, forskningsanslag, uppdragsarvoden och bokförsäljning.

SNS är fristående i förhållande till politiska partier och intressegrupper, men har nära kontakt med universitet och högskolor samt motsvarande forskningsorganisationer i andra länder.

SNS grundades 1948 som en oberoende sammanslutning av personer i näringslivet med intresse för samhällsfrågor. Organisationen har för närvarande 4 000 individuella medlemmar i 40 lokalgrupper (varav 8 i utlandet) samt ca 135 företagsabonnenter, däribland svenska börsbolag och banker, utlandsägda och kooperativa företag samt statliga företag och myndigheter.

Frenckner, P

Värde för pengarna – om controllerarbete och ekonomisk styrning i kommunal verksamhet

1:a upplagan

1:a tryckningen

© Författaren och SNS Förlag

Omslag: Hans Kundig

Sättning och tryck: Kristianstads Boktryckeri AB 1989

ISBN 91-7150-363-3

Innehåll

Förord 7

Författarens förord 9

1. Inledning och sammanfattning 11

1.1 En funktion i tiden 11

1.2 Syfte 20

1.3 Svensk litteratur 25

1.4 Disposition 26

1.5 Sammanfattning 28

1.6 Slutsatser 34

2. Ekonomisk styrning som controllerns arbetsområde 35

2.1 Bakgrund och synsätt 35

2.2 Behov och efterfrågan 41

2.3 Styrning 48

2.4 Styrning och ekonomi 51

2.5 Ekonomifunktion och ekonomisystem 56

2.6 Den ekonomiska styrningens uppgift 63

2.7 Slutsatser och frågor 68

3. Krav på ekonomisystem för controlling 70

3.1 Analys- och tolkningskrav 70

3.2 Ekonomiska effekter 72

3.3 Traditionella krav 79

3.4 En annorlunda kravmeny 80

3.5 Tjänsteverksamhet 86

3.6 Slutsatser och frågor 93

4 Controllerfunktionens utveckling, kompetenskrav och organisation 94

4.1 Erfarenheter 94

4.2 Bakgrund i USA 95

4.3 Controlling i Europa 98

4.4 Kompetenskrav 102

4.5 Controllerfunktionens organisation 105

4.6 Risker i utvecklingen 109

4.7 Slutsatser och frågor 112

5 Vad kan kommunal controlling lära av näringslivet? 115

- 5.1 En lärprocess 115
- 5.2 Divisionalisering 120
- 5.3 Decentralisering och centralisering 128
- 5.4 Koncerncontrolling och finansiering 133
- 5.5 Internprissättning 137
- 5.6 Ytterligare erfarenheter 142
- 5.7 Några utvecklingsmöjligheter 145
- 5.8 Slutsatser och frågor 149

6 Kommunal controlling och mättekniken 151

- 6.1 Teoretisk bakgrund 151
- 6.2 Mål och intressenter 158
- 6.3 Verksamheters räntabilitet 162
- 6.4 Kommunala nyckeltal 169
- 6.5 Andra lönsamhetsuttryck 177
- 6.6 Produktivitet och effektivitet 179
- 6.7 Olika slags effektivitet 192
- 6.8 Effektiviteten och människan 202
- 6.9 Slutsatser och frågor 205

7 Särdrag i kommunal controlling 206

- 7.1 Kommunal organisation 206
- 7.2 Kommunalt ansvar 213
- 7.3 Kommunal redovisning 219
- 7.4 Kommunal budgetering 230
- 7.5 Kommunal kalkylering 235
- 7.6 Kommunal taxesättning 242
- 7.7 Erfarenheter och framtid 251
- 7.8 Slutsatser och frågor 261

8 Kommunala controllers som förändringsagenter 263

- 8.1 Förändringar i roller och instrument 263
- 8.2 Utvecklingsdrag i controllerrollen 264
- 8.3 Utvecklingsdrag i styrningen 266
- 8.4 Vetenskapligt synsätt 271
- 8.5 Förändringsagent eller ej 275
- 8.6 Slutord 277

Referenser 278

Författarregister 291

Sakregister 295

Förord

Den offentliga sektorns effektivitet tilldrar sig allt större uppmärksamhet. Det är förklarligt mot bakgrund av verksamhetens omfattning. Ungefär en tredjedel av den totala produktionen och sysselsättningen i Sverige sker i stat, kommun och landsting. Det är också förklarligt med hänsyn till att reformer och expansion inte längre kan finansieras med ökade skatter utan måste ske genom omprioriteringar. Inte minst i kommuner och landsting, där huvuddelen av den offentliga tjänsteproduktionen sker, har det blivit allt viktigare att se till att varje satsad krona ger så stort utbyte som möjligt. Bara om nytta ställs mot kostnad i alla verksamheter kan man få underlag för beslut om hur resurserna bör fördelas. Bara om nytta ställs mot kostnad ges chefer och personal incitament att utnyttja tilldelade resurser så att utbytet av verksamheten blir värt minst så mycket som resurserna kostar.

Detta ställer nya krav på styrsystemen i kommunerna och landstingen. Ekonomi och verksamhet måste ses i *ett* sammanhang. Verksamhetsstyrning och ekonomisk styrning behöver integreras och utvecklas. Det kräver i sin tur utveckling av en ny profession i de kommunala förvaltningarna. Förebilder kan hämtas i näringslivets sk controllerfunktion. Den kommunala verksamhetens särart måste självfallet beaktas.

För att bidra till utvecklingen av den ekonomiska styrningen i kommunerna bad IKE och SNS professor Paulsson Frenckner att utveckla ett antal idéer om hur en kommunal controllerfunktion skulle kunna utformas. I ett första steg gjordes detta i en föreläsningsserie arrangerad av IKE för anställda i Stockholms stad och Stockholms läns landsting. Det stora gensvaret uppmuntrade till en höjning av ambitionsnivån. Resultatet av arbetet föreligger här. Bokens titel, *Värde för pengarna*, återspeglar synsättet att ekonomisk styrning inte förutsätter att målen är ekonomiska. Vad det gäller är att med hjälp av analyser och styrsystem se till att resurserna utnyttjas så att värdet av verksamheten blir det önskade.

Författaren svarar givetvis själv för innehållet. Det stöd han har haft av en krets kommunalt verksamma ekonomer — flera med controller-

ansvar – har bidragit till den kommunala anpassningen av texten. Dessa ekonomer och vi initiativtagare är övertygade om att skriften fyller ett stort behov.

Stockholm i oktober 1989

Ernst Jonsson

IKE, Institutet för
kommunal ekonomi

Göran Arvidsson

SNS, Studieförbundet
Näringsliv och Samhälle

Författarens förord

Inom Företagsekonomiska institutionen vid Stockholms universitet arbetar sedan många år en forskargrupp inom fastighetsförvaltning. Fastighetsgruppen har på två vägar fått kontakt med kommunekonomiska frågor. Dels utgör de av kommunerna uttagna avgifterna för elektricitet, värme, vatten och avlopp, tomträtt m m viktiga poster i all fastighetsförvaltning. Dels utgör kostnader för bostäder, förvaltnings- och sjukhusbyggnader m m en viktig post i kommunernas och landstingens ekonomi.

I båda fallen blir av kommunerna tillämpade ekonomiska bedömningar av stor betydelse. Detta har varit motivet för mig att inom Fastighetsgruppen syssla med först kommunala taxefrågor och nu även kommunernas ekonomiska förvaltning. Sedan en studieresa till USA för snart fyrtio år sedan har jag intresserat följt just controllerfunktionens utveckling inom det ekonomiska livet.

Min bok kan uppfattas som ett debattinlägg kring ekonomisk styrning i kommunerna, dvs kring styrning med hjälp av ekonomisk information av olika slag. Sedan affärsvärlden under 1980-talet infört alltfler befattningar som "controllers", börjar nu kommuner samt deras verk och förvaltningar göra detsamma. Frågan är vad som kan läras av denna utveckling och vad som måste göras olika med hänsyn till skilda förutsättningar i företag och kommuner.

En debatt kring detta problem berör i första hand tjänstemän och politiker i kommunerna. Även funktionärer inom näringslivets ekonomiavdelningar kan emellertid dra nytta av utbyte av erfarenheter med kommunerna. Dessutom kan kommunekonomisk styrning som nämnts intressera många aktörer inom fastighetsförvaltning.

Förhoppningsvis kan boken också användas som lärobok kring controllerfunktionen, särskilt beträffande offentlig förvaltning, fastighetsförvaltning och annan tjänsteverksamhet.

Kommunernas verksamheter är mångfasetterade. Flera ekonomiska och sociala mål måste beaktas. Många forskare har visat hur svårt det är att mäta i vilken utsträckning målen uppnås. För kommunala controllers är sådan mätning en viktig uppgift. Arbetet kräver både kunskaper och personlig integritet, både idoghet och kreativitet.

Själv har jag tyvärr ingen praktisk erfarenhet av kommunal verk-

samhet. Samtidigt är controllerfunktionen ny för kommunerna. I försöken att omplantera erfarenheter från näringslivet till kommunerna har jag haft starkt stöd av personer, som haft vänligheten att läsa och kritisera tidigare manuskript till boken. Mitt tack går till

Ingemar Alserud, Svenska Kommunförbundet

Lars Anjou, Stockholms stad

Göran Arvidsson, SNS

Björn Blomqvist, Värmdö kommun

Kjell-Olof Carlsson, Lidingö kommun

Anders Haglund, Kommun-Data

Ernst Jonsson, IKE

Gunilla Krakau, Huddinge kommun

Anna-Carin Lindroth, Stockholms Gatukontor.

För finansiellt stöd vill jag framföra mitt tack till Byggforskningsrådet, som finansierar Fastighetsgruppen och mitt arbete där. Dessutom tackar jag IKE, som bidragit till en Englandsresa m m, och SNS, som åtagit sig att förlägga boken.

Stockholm i augusti 1989

Paulsson Frenckner

1 Inledning och sammanfattning

1.1 En funktion i tiden

Problemet

I svepande ordalag kritiseras kommunal och annan offentlig förvaltning för att vara både för stor och för lite effektiv. Särskilt talas i debatten om de omfattande transfereringarna via socialförsäkring, subventioner m m. Det är dock ofta oklart vilken kunskap yttrandena bygger på.

Samtidigt talas det om nya strömningar inom kommunerna med kundorienterad målstyrning, resultatansvar för olika enheter och intensiv verksamhetsutveckling. Många kommunala politiker och tjänstemän synes helt ha anammat näringslivets språkbruk. Andra ryggar inför uttryck som affärsmässighet, ekonomisk effektivitet och marknadsföring för att inte tala om "utnyttjande av humankapitalet".

Klart är dock att den offentliga sektorn – främst kommuner och landsting – svarar för en tredjedel av Sveriges samlade produktion och av antalet sysselsatta. Varje ansträngning att bättre utnyttja dessa resurser måste vara intressant.

Föreslagna recept är många och ej sällan abstrakta och ospecificerade. Decentralisering och en fastare ekonomisk styrning brukar vara återkommande ingredienser.

Däremot diskuteras mer sällan de vidgade krav på rapportering och samordning som en sådan decentralisering ställer både centralt och ute i olika ansvarsenheter. Än mindre berörs kraven på ekonomifunktion och ekonomisystem. Dessa krav måste nödvändigtvis beaktas i varje seriös behandling av recepten.

Decentralisering ställer alltså speciella krav på verksamheters styrning. Inte minst gäller detta för de personer som medverkar inom

ekonomifunktionen. Detta är bakgrunden till denna bok om kommunala verksamheters styrning mot ekonomiska och andra mål.

Lärdomar från företagsvärlden

När här talas om företags- eller affärsvärlden respektive närings- eller affärslivet avses sådana större eller medelstora, privata eller kooperativa företag som kan jämföras med kommunala verksamheter.

Decentralisering – ofta i form av s k divisionalisering – och en anpassning därtill av ekonomisystem och rapportering har kunnat iakttas i svenskt näringsliv sedan 1970-talets början. Decentraliseringen har medfört krav på framförallt snabb information om hur uppställda mål eller planer uppnås i olika företagsdelar. Ekonomifunktionen har ofta omorganiserats – både mänskligt och systemmässigt.

Frågan har ställts om inte både kommuner och landsting måste gå liknande vägar. På sina håll har det redan skett. I varje fall kan det vara motiverat att ta del av större företags erfarenheter.

Samtidigt observeras stora skillnader mot näringslivet. Som nedan skall belysas är målen ofta annorlunda och flera. Det kan vara svårare att mäta hur de uppfylls. Beslutsprocessen är en annan. Utrymmet för belöningar och sanktioner kan upplevas vara mindre. Ofta saknas konkurrens. I gengäld kan data för olika verksamheter i olika kommuner eller verksamheter fortlöpande jämföras.

Vilka organisatoriska och andra åtgärder inom kommunernas ekonomifunktion kan detta motivera?

Controller: Ny titel – nytt yrke

Den angivna frågan skall i denna bok ställas mot att vi i tidningarnas platsannonser allt oftare möter termen ”controller”. Ordet framkallar bilden av något som är i tiden. Yrkesbenämningen är fortfarande ganska ny och torde upplevas som rätt spännande. Vi vet inte för hur länge.

Arbetsuppgifterna innebär dock en intressant utmaning:

att följa och tolka vad som sker, kort- och långsiktigt, både inom och utom en verksamhet och alla dess funktioner (i rörelsen, dvs utanför finansieringen)

att studera, rapportera, analysera, förklara och helst även förutsäga hur detta inverkar på uppfyllelsen av verksamhetens mål

att ansvara (helt eller delvis) för det eller de informationssystem och den utbildning som behövs för att olika aktörer inom verksamheten skall kunna följa sin egen påverkan på måluppfyllelsen.

I de båda första punkterna ingår också att vara organisationens vakthund, "watch-dog", att snabbt alarmera vid avvikelser från plan eller budget. Helst skall kontrollern också bidra med diagnoser och rådgivning om hur olika handlingar kan förväntas inverka på måluppfyllelsen. Den tredje punkten avser utveckling och förändring av systemen i stort. Däremot kan ansvaret för rutinerna i förvaltningen och användningen av systemen ligga utanför controllerfunktionen.

Alternativa benämningar

Controllerarbetet kan verka mycket tilltalande men många störs av det främmande ordet. Den kanske bästa översättningen – affärsekonom – har knappast slagit. Ordet affärer är kanske negativt värdeladdat för många. Termen affärsekonomi, som började användas på 1920-talet, vann aldrig fast burskap i svenska språket (Sillén, 1946, s 11). Ordet passar dessutom illa i offentlig verksamhet.

Någon annan, allmänt godtagen benämning i stället för controller har inte kommit fram, trots många försök. Det synes gälla även övriga europeiska språk. Ord som "målanalytiker", "verksamhetsanalytiker", "ekonomiråd", "ekonomitolk", "informator", "regulator" etc blir för konstlade. Tyvärr torde det också gälla "rapportekonom" eller "analysekonom". Ordet "budgetekonom" (ibland som motsats till "redovisningsekonom") är för snävt i relation till uppgifterna.

I näringslivet talar man hellre om "divisionsekonom", "avdelningsekonom", "kommunekonom" eller "bolagekonom", "marknadsekonom" m m. Centralt inom en kommun vore "ekonomisekreterare" acceptabelt men säger heller inget om arbetets inriktning inom ekonomifunktionen. Dessutom låter det kanske i mångas öron byråkratiskt och föga attraktivt. Det senare gäller "stabsekonom" (Eriksson, 1989) som inte säger något om arbetet, men väl om placeringen.

För och emot titeln

Många anser ordet "controller" vara direkt olyckligt. Det är tveksamt hur det skall heta i bestämd form och i pluralis. I anslutning till Svensk ordbok från 1986 används här controller, -n, -s, -na (en radikalare

försvenskning vore -n, -rar, -rarna, jfr container).

För att karakterisera en viss ekonombefattning borde termen undvikas enligt Olve (1988). Endast om avsikten är att finna en "vag och mångtydig term" skulle den kunna accepteras.

Ordet controller kan dock kanske ha en fördel i att vara främmande. Ordets internationella förekomst kan i bästa fall vara till hjälp för att ge yrket en egen, allmänt godtagen status. Det får dock inte felöversättas och uppfattas som ett nytt ord för kontrollör. Det skulle vara förödande för hela idén med funktionen controlling.

Visserligen skall en controller uppfånga och förmedla signaler som informerar om vad som hänt och händer. Det viktiga är dock att denna information analyseras och uttolkas på ett ekonomiskt professionellt sätt. Den måste verkligen komma till användning som hjälp i fortsatt styrning mot avsedda mål. Den får ej främst begagnas för granskning av det som varit.

Nytt arbetsfält

Beskrivningen av arbetsområde och ansvar för en controller växlar från fall till fall. Ibland kan det rentav ifrågasättas om gamla arbetsuppgifter blott återkommer i ny förpackning, med ny titulatur. Befattningsbeskrivningen är ofta vag. Även placeringen i organisationen varierar. Funktionen är ung i Sverige och har ännu knappast funnit sin form.

Under senare hälften av 1980-talet har benämningen också börjat användas i några kommuner och annan offentlig förvaltning. Dessutom utförs redan i dag vissa controlleruppgifter, men under annat namn, i både kommunledningar och kommunala förvaltningar och verk.

I kommuner och landsting samt deras verksamheter kan controllerrollen vara ännu svårare att precisera än i företagsvärlden. Vad som komplicerar är framförallt att målen för olika kommunala verk och förvaltningar samt delar inom dessa är så många fler än i affärslivet. Delvis är de motstridiga eller konkurrerar de om samma resurser. Det kan vara svårt att ange i vilken utsträckning målen nås – särskilt om de inte kan formuleras kvantitativt och mätbart. Många mål låter sig ju i första hand uttryckas blott kvalitativt.

Krav på styrning

Controllerarbetet avser traditionellt styrning mot främst ekonomiska mål och med hjälp av ekonomisk information av olika slag. All ekonomi handlar om val, som förutsätter värderingar av de resurser eller kostnader som satsas och de intäkter, effekter eller nyttovärdar som förväntas.

Det gäller alltså omvandlingsprocessen från insatser av resurser till utbudet av varor och tjänster. Inom ekonomisk styrning liksom för material- och produktionsstyrning, marknadsföring m m utvecklas allt fler, oftast datorstödda ekonomiska tekniker eller metoder.

Styrningen avser inte bara löpande verksamhet. Den gäller inte främst kostnadsjakt för att nå marginella besparingar, färre byråkrater etc, vilket skulle kunna slå helt fel. Nej, det är de stora posterna i budgeten som måste attackeras. Ofta behöver verksamheter omstruktureras och djärva satsningar göras. Med mer avancerade varor och tjänster samt stigande levnadsstandard gäller uppgifterna alltmer kvalitet, service och säkerhet och inte bara kvantitet.

Det kan ställa nya krav på den ekonomiska styrningen med dess tankemodeller och konventioner. Det kan också motivera ändringar i de instrument eller styrprocesser som den bygger på, dvs ekonomisystemet med budgetering, kalkylering, redovisning, strategisk planering m m.

Termen "ekonomisk styrning" föredras framför ordet "ekonomistyrning". Det gäller ju styrning med ekonomiska styrmedel, dvs med priser, kostnader, avgifter, skatter, subventioner, budgetramar osv. Det är ej styrning av ekonomisystemen eller styrning utförd av ekonomer (jfr Olve, 1988). I första hand avser styrningen ekonomiska mål.

Även om controlling inte täcker all ekonomisk styrning är innebörden av denna också avgörande för begreppet controllings innehåll.

Krav på kommunal styrning

I både (primär)kommuner och landstingskommuner – i fortsättningen skrivs bara kommuner – tillkommer att många mål är närmast sociala e d. Även för dem kan ekonomiska styrmedel tillgripas, t ex avgifter. Ofta kombineras ekonomiska och administrativa styrmedel, t ex regleringar, samt information, t ex utbildning. Därmed kan också controllerarbetet komma att täcka mer än blott ekonomisk styrning.

Ett exempel kan bidra till att förklara. I en kommun gäller det ej blott att ordna t ex barnomsorgen och dess prissättning på ett ekono-

miskt sätt. Politikernas val mellan inkomstdifferentierad eller enhetlig taxa beror på andra värderingar. Den ekonomiska styrningen skulle därför kunna sägas gå ut på att befordra ekonomisk effektivitet och tillväxt inom ramen för dels acceptabel fördelning mellan olika kommunmedlemmar, dels vissa angivna sociala och politiska restriktioner.

Skillnaden mellan den privata affärs- eller företagsvärldens och kommunernas ekonomiska styrning kan formuleras på många sätt. I företagsvärlden uppfattas ofta styrningen mot högsta möjliga avkastning på kapital som ett mål. För kommunerna upplevs den ekonomiska styrningen snarare som ett medel eller en begränsning. Som sociala mål skulle i stället gälla kvalitativt och/eller kvantitativt bästa möjliga omsorg, sjukvård, utbildning, gatuförvaltning etc. Eftersom resurserna är begränsade skulle vi kunna tala om strävan mot "social avkastning".

Värde för pengarna

En för offentlig verksamhet troligen bättre formulering är att nå bästa möjliga "värde för pengarna" (från engelska "value for money", VFM). Detta stående uttryck har valts som överrubrik och "fältrop" för denna skrift om controllerarbete och ekonomisk styrning i kommunal verksamhet.

Den konkreta innebörden växlar givetvis med vilka värden, vilka måttstorheter, som används i varje särskilt fall. Det kan variera från utförda, kvantitativa prestationer till medborgarnas subjektiva uppskattningar av erhållen service (kommer att behandlas ytterligare genom hela skriften och särskilt i avsnitt 6.6 och 6.7 nedan).

Styrningen i kommunal verksamhet särpräglas naturligtvis också av rapportvägarna via olika nämnder. Detta kan uppfattas som en komplikation jämfört med förhållandena i näringslivet. Samma gäller arbetsfördelningen mellan politikerna med deras övergripande beslut och tjänstemännen, som både förbereder och genomför besluten.

Kommunerna och deras förvaltningar uppvisar alltså både en mer splittrad målbild och en mer komplicerad beslutsprocess än i företagsvärlden. Detta tyder på ett vidare och kanske svårare arbetsfält för controllers på olika håll i kommunal verksamhet än i företagen. Åtminstone i början kommer det att krävas mycket utvecklingsarbete.

En roll bland flera

Controllerrollen kan klart återföras till viss organisatorisk utveckling. Den beror av samspelet med andra roller. Den har utvecklats inom affärsföretag – men i Sverige först mot slutet av 1970-talet – innan den förts in i någon kommun.

Strävan är att skärpa uppmärksamheten på ekonomi och effektivitet, att uppnå positiva förändringar. Ekonomifunktionen tenderar uppenbarligen att bli mer marknads- och framtidsorienterad. Ordet ”control” tolkas som styrning eller förberedelse för styrning, ej kontroll. Avsikten är att befordra tillitsfullt samarbete mellan dem som har beslutsfattare- respektive controllerrollerna.

Det senare gäller även för kommuner, trots att de ekonomiska målen av många snarast uppfattas som underordnade bivillkor vid strävanden mot andra mål. De kan rentav komma att jämföras med de legala och politiska begränsningar som också måste iaktas. Delvis beror dock detta på att många tänker blott på i pengar formulerbara mål (jfr den vidare tolkningen av ekonomiska mål i avsnitt 2.4 nedan).

Decentraliserat ansvar

Samtidigt med eller rentav före utvecklingen av controllerfunktionen märktes det allt större intresset för decentraliserat ansvar för olika verksamhetsdelar.

Allt fler chefer får eget budgetansvar – ett ansvar för att hushålla med, använda eller rentav skapa resurser för att nå uppställda mål. Därmed får ekonomifunktionen ökad betydelse. Både i näringsliv och förvaltning betonas dessutom utvecklingen mot mer tjänsteprestationer och allt starkare nätverk mellan verksamheter. Allt fler aktiviteter samplaneras, ofta med bestående samarbete över lång tid.

Med mer tjänsteprestationer blir välutbildad och erfaren personal allt viktigare. Otrivsel, hög frånvaro och hög personalomsättning får alltmer negativa, även ekonomiska effekter. Det är därför naturligt att personalen och dess kompetens ses som ett viktigt ”kapital”. Beroendet av inre och yttre miljö beaktas alltmer.

En intressant fråga är i vilken utsträckning dessa utvecklingar blott är parallella. Eller är vissa orsaker, andra verkningar? Befordrar eller ändrar de varandra ömsesidigt? Hur kan eller kommer de att utvecklas framöver?

Den kommunala beslutsprocessen

Den kommunala organisationen och beslutsprocessen uppvisar många särdrag jämfört med företagsvärlden. Verksamheterna och de besluts-situationer, som skall förberedas och bedömas samt följas upp, är ytterst varierande. De förutsättningar håller inte, som gängse teorier för beslutsfattande, ekonomiskt beteende och organisation bygger på.

Relationerna mellan politikernas övergripande policybeslut och tjänstemännens arbete med förberedelser och utförande är speciell. Finansbeslut kring uttaxering av skatter, taxesättning för avgifter och låneärenden ger en avgörande ram för all övrig styrning. Vi kan tala om en kombinerad ram- och målstyrning av olika kommunala verksamheter.

Inom verksamheterna förekommer ofta inflytelserika specialistgrupper (läkare, lärare m fl) vid sidan om verksamhetsledande administratörer och beslutande politiker. Förutom att andra intressenter har skilda mål, kan därmed även olika yrkesgrupper bland de anställda vilja sträva mot olika mål. Det är svårt att säga hur detta generellt inverkar på beslutsprocessen. Till syvende och sist beror mycket av hur samarbetet mellan olika parter fungerar rent praktiskt.

Kommunalt intresse

Ambitionsnivån för kommunala aktiviteter har stigit. Kraven på sjukvård, omsorg, utbildning m m växer bl a med förändringar i befolkningsstruktur och levnadsstandard. Därmed blir ekonomiska avvägningar allt viktigare. Uttryck som rationalitet, effektivitet, tillväxt och rentav affärsmässighet hörs allt oftare i debatten.

Det ökar kraven på den ekonomiska styrningen. Inte minst gäller detta användningen av och ansvaret för realkapitalet i form av fastigheter och anläggningar (Sturesson, Hansson 1988). Mer information behövs också inför de allt vanligare frågorna om verksamheter skall bedrivas i kommunens egen eller andras regi. Det senare kan ske efter mer eller mindre ackordsbetonade avtal.

Måluppfyllelse

Inom näringslivet är begrepp som lönsamhet, likviditet och soliditet centrala. De båda senare uttrycker förväntad förmåga att på kort respektive lång sikt möta betalningsförpliktelser. Lönsamheten mäts

ofta i räntabilitet (avkastning) på i verksamheten arbetande kapital.

För mindre företagsdelar eller olika processer kan vanligen blott vissa komponenter i lönsamheten bestämmas. Det kan gälla t ex "intäkter per försäljare och månad", "kostnader per prestationsenhet" eller "prestationsmängd per timme".

I stora delar av kommunal verksamhet uppfattas många av nämnda mätstorheter och framförallt räntabilitet som ovidkommande och ointressanta. Det senare kan delvis sammanhånga med att investerat penningkapital i många verksamheter är obetydligt jämfört med personalkostnader och "investerat kunskapskapital".

Ordet resultatmätt accepteras lättare (Stewart, 1988, s 162) men kan gälla olika måluppfyllelse och behöver inte vara uttryckt i pengar. Andra uttryck för måluppfyllelse skulle behövas. Många är skeptiska till att överhuvudtaget ange kommunala mål i pengar eller monetära relationstal.

Verksamheten skall vara "ändamålsenlig" eller "tjänlig" snarare än lönsam. Tjänlighet eller värde för pengarna blir dock mer beroende av värderingar. Ändå kan intressanta jämförelser göras med affärsvärldens bedömningar. Det gäller också sätten att beakta riskerna för att uppsatta mål ej nås.

Kommunerna och deras medlemmar

I näringslivet är mål som resultat och räntabilitet förknippade med företaget som sådant, dess ägare och dessas kapitalinsats. Ersättning till andra intressenter tar sig formen av löner till anställda, räntor till långivare, skatter till stat och kommun, fakturabetalningar till leverantörer och varor eller tjänster till kunderna.

För offentlig verksamhet blir relationerna delvis annorlunda. Stat och kommun skall ju fungera helt i medborgarnas tjänst. Dessa skulle kunna ses som ägare.

För hela riket brukar vi skilja mellan statsfinansiell och samhälls-ekonomisk bedömning. Den förra termen begränsas till vad som berör statens finanser, dess utgifter och inkomster. Den senare är vidare och inkluderar hur behoven för samhällets alla medborgare tillfredsställs.

För kommuner kan vi på motsvarande sätt skilja mellan kommunal-finansiell och kommunekonomisk bedömning. Den förra avser konsekvenserna av handlingar och händelser på kommunens budget och budgetutfall. Den kommunekonomiska bedömningen omfattar där-

emot alla effekter som berör kommunens medlemmar (inklusive korrigeringar för skatter och bidrag m m). Även sociala hänsyn kan sålunda med fördel inarbetas i den kommuneekonomiska bedömningen. Detta poängteras också i engelsk kommuneekonomisk litteratur (t ex Hooper, 1988).

Distinktionen mellan de båda begreppen synes väsentlig för controllerfunktionen. Det är egentligen förvånande att skillnaden inte brukar diskuteras mer. Några termer för de båda begreppen har inte vunnit burskap.

All erfarenhet talar för att termer för likartade men ändå skilda begrepp bör skilja sig åt på minst två punkter. Dessutom bör termerna spontant föra tanken till rätt begrepp. Ett termpar som kommunal-ekonomisk respektive kommuneekonomisk ger inte tillräcklig skillnad. Längre, mer informativa benämningar skulle bli för komplicerade. I väntan på bättre förslag används därför i denna framställning kommunalfinansiell respektive kommuneekonomisk.

1.2 Syfte

Behovet av controlling

Ett förberedande syfte med föreliggande arbete kring kommuners ekonomiska styrning mot allt mer "värde för pengarna" är

att påvisa behovet av en kommunal controllerfunktion.

Behovet antas vara ungefär detsamma i kommuner och landsting (Fundahn, Holmberg, 1980). Men ingen vet i dag vilken omfattning kommunal controlling i någotdera fallet kan få. Ej heller kan vi förut-säga vilka former den kommer att ta, vilka arbetsuppgifter som kommer att ingå eller under vilka benämningar den kommer att uppträda.

Frågan är också vilken ställning i organisationen och rapportvägar-na som controllers kommer att inta. Hur kommer de att vara relaterade till ekonomichef, förvaltningschef och nämnd respektive till andra controllers? Viktigt är också hur deras arbetsinsatser kommer att uppfattas och uppskattas av andra tjänstemän respektive bland politiker-na i kommunstyrelse och nämnder. Kanske kommer de att uppträda under annan yrkesbenämning och med delvis andra uppgifter.

Trots denna osäkerhet synes mycket tala för att kommunal kontroll-
ing i någon form har en framtid. Den organisatoriska utvecklingen i
kommunerna pekar i den riktningen. Samma gör den allt större vikt
som tillmäts de ekonomiska frågorna och strävan att kommunerna
skall ge värde för pengarna.

Huvudsyftet – att starta debatt

Utvecklingen kommer givetvis att i första hand bero av vad som visar
sig livsdugligt, nyttigt eller uppskattat. Skeendet torde emellertid kun-
na påverkas av saklig debatt.

Huvudsyftet med föreliggande arbete är i enlighet därmed

*att bidra med kunskap om controllerfunktionen i allmänhet och
att göra ett första inlägg i debatten kring dess lämpliga anpassning till
kommunala förhållanden.*

I svenskt näringsliv har controllerfunktionen fått allt större uppmärk-
samhet under 1980-talet. En del kunskap om dess nytta har samlats.
Det första huvudsyftet gäller att ta vara på denna kunskap och ställa
frågor kring hur den kan anpassas till kommunala förhållanden. Del-
vis får framställningen karaktären av lärobok kring allmänna principer
för controlling. Blott spridda exempel på tänkbara kommunala an-
vändningar ges. Läsaren måste bidra med att själv fundera över ytter-
ligare konkreta tillämpningar på andra kommunala områden.

Det synes väsentligt att få igång debatten redan innan den kommu-
nala controllerfunktionen tagit fastare former. Framförallt är det vik-
tigt att ambitionerna inte begränsas till vad som kan rapporteras och
tolkas ur traditionell och för prövningen av olika beslut mindre lämp-
ad redovisning. För många kommunala servicemål kan tillfredsstäl-
lelsen aldrig mätas objektivt ur tillgängliga dokument. Uppskattning-
en bland medborgarna får i stället sökas mer subjektivt på andra vägar
som via enkäter, intervjuer, klagomål m m.

Att samla konkreta erfarenheter

Framställningen går ut på att belysa hur affärslivets erfarenheter och
en del begrepp och metoder ur företagsekonomens verktygslåda kan
anpassas till kommunal verksamhet. Hänsyn måste då tas till dennas

annorlunda förutsättningar beträffande bl a mål, beslutsprocesser och erforderligt teoriunderlag. Låt oss hoppas på en fortsatt debatt i positiv anda.

Inte minst behöver denna debatt bidra till att konkretisera målskalor, nyckeltal m m. Den får inte stanna vid blott principiella resonemang. Det gäller på olika områden att handgripligt pröva olika sätt att registrera data, att sammanställa dem i rapporter och nyckeltal samt att tolka dessa. Så småningom måste erfarenheter samlas av hur effekterna slår inte bara på uppställda målskalor utan också i medborgarnas uppskattning av de kommunala verksamheterna och servicen.

Fortlöpande behov

Det räcker knappast med de omfattande forskningsprojekt, som bedrivs kring kommunekonomiska frågor, t ex social omsorg och sjukvård. Det behövs också en fortlöpande planering och uppföljning inom verksamheterna av ekonomi och annan måluppfyllelse.

Många arbetsuppgifter av karaktär controlling utförs ju redan nu men under andra benämningar. Vissa uppgifter för affärlivets controllers blir aldrig aktuella i kommunerna. Andra uppgifter tillkommer. Mycket kommer – liksom i näringslivet – att skilja mellan stora och små kommuner och verksamheter. Lokal organisation och ledarstil samt verksamheternas skilda inriktning kan också inverka.

Olika resurser – olika behov

Föreliggande arbete har framsprungit ur forskning kring förvaltning av fastigheter, dvs av realkapital. Det har framhållits att ”den sannolikt mest strategiska faktorn för att effektivisera realkapitalanvändningen är att förbättra ekonomistyrningen” (Sturesson, Hansson, 1988). Främst gäller detta de verksamheter, som har dyrbara anläggningar eller fastigheter att förvalta, såsom industriverk, sjukhus, allmännyttiga bostadsföretag m fl. Totalt värderas kommunernas realkapital till 300 miljarder kr år 1986.

Behovet av controlling synes dock minst lika stort för hushållningen med andra resurser än realkapital. I de vanligen tjänsteintensiva verksamheterna kan hushållningen med personella resurser samt med deras erfarenhets- och kunskapskapital vara ännu viktigare.

Budskap

Bokens budskap är att vi även i kommunerna och deras olika verksamheter behöver

en brett teorigrundad men praktisk och konkret samt – inte minst – kreativ controlling.

Både affärsföretagen och den kommunala världen kan i framtiden vinna på att ömsesidigt utbyta erfarenheter. Dessa åsikter är uttryck för en stark tro hos författaren men kan ännu inte underbyggas rent vetenskapligt.

Läsare

Framställningen vänder sig till envar – ekonom eller icke ekonom – som har intresse för ekonomisk eller annan måluppfyllelse i kommunledningar och kommunala verksamheter. En del synpunkter kan kanske vara av värde även för personer i annan än kommunal verksamhet, särskilt när även andra än räntabilitetsmål måste beaktas.

Helt naturligt är boken lättast tillgänglig för de läsare som redan tidigare är bekanta med ekonomiska termer, begrepp och resonemang. För dem kan en del förklaringar och definitioner vara onödiga.

En förhoppning är att boken också kan fylla en funktion i förvaltningsekonomisk och annan ekonomutbildning, både ute bland kommunerna och vid högskolorna.

Kapitel 2 är rätt läroboksbetonat och närmast avsett för läsare, som har ingen eller ringa erfarenhet av ekonomisk styrning. *Kapitlen 3* och *6* är till sin karaktär rätt tekniska. En läsare, som ej är intresserad därav, kan gå förbi dem eller ta del blott av rubrikerna.

Sidosyften

Med debattinlägget och dess resonemang vill författaren också plädера och få stöd för några redan tidigt uppställda idéer eller trossatser såsom

att den ekonomiska styrningen är ett brett arbetsfält samtidigt som de teoretiska och praktiska kraven på densamma är omfattande och viktiga att tillfredsställa

- att mycket går att lära av den historiska utvecklingen inom ekonomisk styrning
- att kommuner redan nu – trots skillnader i mål och arbetssätt – kan dra stor nytta av affärsvärldens erfarenheter av ekonomisk styrning med hjälp av controllers
- att mycken erfarenhet – närmast rörande avvägningen mellan flera mål – också kan vinnas i andra riktningen, från kommunerna till näringslivet
- att all ekonomisk styrning kan skärpas genom ökad operationalisering, dvs genom att metoderna att observera, mäta och bearbeta olika data uttryckligen anges och preciseras mer än hittills
- att all ekonomisk styrning måste "situationsanpassas", i detta fall till de speciella förutsättningar som råder för olika kommunala verksamheter
- att controllers roll som förändringsagent fortlöpande kan studeras med gängse vetenskapliga metoder i syfte att få impulser till förbättrad ekonomisk styrning
- att controlling därmed kan göras till en konstruktivt framtidsinriktad verksamhet utan risk för att upplevas som negativ kontroll.

Avgränsningar

Framställningen bygger på erfarenheter från företagsvärlden. Det är vad författaren kan bidra med och därmed en nödvändig begränsning. Synpunkterna har måst resonemangsvis överföras till kommunala förhållanden. Dessa känner författaren blott via samtal och litteratur – främst svensk- och engelskspråkig.

Någon empirisk studie av controllers i kommunal verksamhet har icke varit möjlig. Ingen vet ens hur många kommunala controllerbefattningar som hittills har hunnit tillskapas under denna eller andra benämningar. Författaren har inte heller hittat något speciellt om controllerfunktionen i den omfattande litteraturen kring kommunal ekonomi.

Avsnitt för avsnitt utgår framställningen därför från förhållandena i företagsvärlden. Alla omdömen kring kommunala tillämpningar bygger sedan på analogier med affärsföretagen. De står och faller med hur nära förhållandena liknar varandra eller hur väl skillnaderna kunnat beaktas. Förhoppningen är att läsarna skall kunna bedöma detta var och en i sin situation.

1.3 Svensk litteratur

Allmän controlling

Den svenska litteraturen kring controllerfunktionen omfattar fortfarande bara ett fåtal arbeten. Det första inlägget torde varit författarens artikel i början av 1950-talet (Frenckner, 1952). Den fick under lång tid inte någon efterföljare.

Först på senare år har tillkommit dels *Controllerhandboken* (Samuelson, red, 1986, ny upplaga 1989), dels arbeten av Mattsson (1987) och Olve (1988). Tillsammans ger de en fyllig bild av modern svensk syn på controllerfunktionen. En hel del kursmaterial har också utarbetats hos olika kursarrangörer.

Kommunal controlling

Någon litteratur kring speciellt kommunal controlling lär inte finnas, allra minst i Sverige. Redan i början av 1960-talet bedrevs dock forskning vid Handelshögskolan i Göteborg under professor af Trolles ledning kring "möjligheter och metoder att ersätta konkurrensen som effektivitetsbefrämjande faktor i icke konkurrerande företag". Där ingick bl a en studie kring "planerings- och kontrolltal för beslut i kommunal förvaltning" (Goldberg, 1963). Sådana är viktiga verktyg i controllerarbetet.

Andra intressanta forskningsresultat kring kommunernas budgetering, ekonomisystem och organisation har sedan början av 1970-talet publicerats framförallt av andra forskare med rötter i samma högskola (Asztély, Bergevärn, Brorström, Brunsson, Sten Jönsson, Lundin, Olson, Polesie, Rombach m fl).

Ytterligare svenska forskningsinsatser kring kommunal ekonomi är också av intresse för controlling (bl a av Borgenhammar, Granqvist, Håkansson, Jonsson, Bengt Jönsson, Rhenman, Ståhl och Svalander).

Många forskningsrapporter och handledningar kring produktivitet, effektivitet och måluppfyllelse i offentlig verksamhet har publicerats av bl a Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi (ESO), Landstingsförbundet, riksrevisionsverket (RRV), sjukvårdens och socialvårdens planerings- och rationaliseringsinstitut (Spri), statens pris- och konkurrensverk (SPK), statskontoret och Svenska Kommunförbundet). Författaren har tagit del av och refererat till blott en del av

denna omfattande och starkt växande litteratur.

Budgetarbetet utvecklas ofta som en förhandling mellan väktare som värnar om det bestående och förkämpar som strider för mer resurser till viss verksamhet. Det tyder på intressanta arbetsfält för kommunala controllers (jfr Wildavsky, 1979 och Jönsson, Lundin 1979, Brunsson, 1981). Hittillsvarande forskning visar enligt Brorström (1988) på många problem med samordningen av styrning, ansvar och mätning.

Empiri

Frånsett några seminarieuppsatser och vad som presenteras i litteraturen ovan torde undersökningar av controlling och erfarenheter därav ej finnas. Funktionen har i Sverige knappast ännu mognat ut tillräckligt för att göra en mer vetenskapligt upplagd, empirisk studie meningsfull. I några företag finns dock ingående befattningsbeskrivningar.

De omfattande resultaten av många amerikanska undersökningar säger inte mycket om svensk controlling. Som nedan kommer att beröras har utvecklingen varit ganska olika.

1.4 Disposition

Val av utgångspunkt

Många läsare skulle förmodligen vilja först få en översikt över de kommunala verksamheternas särart och krav på controlling. Tyvärr har detta inte varit möjligt för författaren att åstadkomma.

Både förloppet över tiden och författarens erfarenhet av blott affärsföretagens controlling gör det i stället naturligt att börja i denna. Att i tanken följa den historiska utvecklingen av controlling från näringsliv till kommunala förhållanden borde för övrigt ge god förståelse för tillämpningsproblemen på det nya fältet.

Frågan blir därvid vilka delar av funktionen som kan tas över till det kommunala. Vad önskas? Vad behöver anpassas och hur? Vilka ytterligare utvecklingar är tänkbara eller troliga? Ja, mycket talar – som ovan nämnts – för att affärsvärldens controllers så småningom också kommer att hämta idéer från kommunala tillämpningar.

Denna gång i resonemangen går igen inte bara i uppläggningsen i stort utan också inom snart sagt varje avsnitt.

Allmänt om controlling

Första kapitlet ger en inledning och sammanfattning. Därmed kan den läsare som så önskar gå direkt till det eller de kapitel som intresserar.

Kapitel 2 innehåller en allmän översikt över ekonomisk styrning. Där beskrivs också en del termer på området.

Ett antal krav eller önskemål på ett för controllerarbetet ägnat ekonomisystem anges i *kapitel 3*. De bygger på bl a vissa ekonomiskt-teoretiskt kända samband, s k ekonomiska effekter. Särskilt beaktas att kommunal verksamhet i stor utsträckning avser tjänster.

Mycket torde kunna läras av hur controllerfunktionens arbetsuppgifter utvecklats sig över tiden i större företag. Detta belyses i *kapitel 4*. Även kompetenskrav, relationer mellan olika controllers i samma verksamhet och risker i utvecklingen diskuteras.

Vad som främst kan läras från näringslivet i dag till det kommunala behandlas i *kapitel 5*. Särskild vikt läggs vid hur controllerfunktionen tillkommit vid sidan av finansfunktionen. Troligen har det skett som en följd av organisationsförändringar, främst divisionalisering och därav föranledda rapportbehov. Dessutom berörs administrativa problem kring internprissättningen. Många synpunkter i både det femte och övriga kapitel har stöd hos organisationsteoretiska författare.

Kommunal controlling

Även om avsikten är att påvisa främst likheter, markeras redan i *kapitlen 2–5* en del skillnader mellan företagsvärldens och kommunernas förhållanden. Det synes motiverat, trots att det leder till vissa dubbleringar senare. Mer direkt inriktade på kommunal controlling och dess särdrag är de följande tre kapitlen.

De särskilt i vissa kommunala verksamheter svåra mätproblemen kring produktivitet, effektivitet, räntabilitet och annan måluppfyllelse berörs i *kapitel 6*. Även här antas att många erfarenheter från affärsvärlden med lite god vilja kan tillämpas vid eller anpassas till kommunala mål och synsätt.

Kapitel 7 utgår från de kommunala beslutsprocesserna och de instrument med vilka controllerna arbetar, framförallt redovisning, bud-

getering och taxesättning. Förhoppningen är att *kapitlen 5–7* skall förmedla vissa konkreta förslag till hur rollen som kommunal controller i olika placeringar kan utformas.

Framtiden

Gången ovan i dispositionen kan sammanfattas sålunda: Efter inledningen (kapitel 1) behandlas ekonomistyrning och ekonomisystem (2) samt controllerfunktionens krav på detta (3). Därefter kommer controllerrollen in i bilden med erfarenheter från historien (4) och dagens näringsliv (5). Inför anpassningen till kommunerna krävs ytterligare hänsyn till mätteknik (6) och kommunala särdrag (7).

Kapitel 8 är mer spekulativt och inriktat på controllerfunktionens bidrag till den ekonomiska styrningens utveckling framöver. Frågorna är fler än svaren. Mycket talar för att kommunal controlling kommer att gå egna och delvis svårare vägar än näringslivets.

1.5 Sammanfattning

Att controllerfunktionen – rätt hanterad – skall kunna bidra till att kommunerna bättre än hittills når uppställda mål med sina verksamheter är författaren övertygad om. Förhoppningen är att även läsaren skall komma att dela denna tro på en utveckling mot mer ”värde för pengarna”.

Hela arbetet kan uppfattas som en plaidoyer, en försvarsskrift, för mer controlling. Varje kapitel har därför sitt eget budskap. I sammanfattning kan dessa formuleras som följer.

Ekonomisk styrning

I *kapitel 2* betonas att controllerarbetet måste innebära en positiv, flexibel och idéskapande läroprocess i målstyrningens anda.

- Bilden av varje verksamhet måste anpassas alltefter om verksamheten ses som en administrativ eller ekonomisk enhet eller som ett informationssystem. Alla tre synsätten behövs (2.1).
- Den efterfrågan eller de behov som skall tillfredsställas avser till stor del tjänster. I kommunala sammanhang är dessa dessutom ofta

s k kollektiva tjänster, dvs fritt tillgängliga för envar. Det kräver speciell bedömning (2.2).

- Styrningen kan uppfattas som vissa människors medvetna och avsiktliga men inte alltid rationella påverkan på andra människor (2.3).
- Ekonomisk styrning kan avse de mest skilda mål, dvs relationer mellan måluppfyllelse och resursinsatser, under hänsyn till både ambitioner och risker (2.4).
- Ekonomisystemen har utvecklats under 1980-talet med bättre datorstöd. Framförallt externredovisningen och publicerade årsredovisningar är långt mer informativa än förut både i företagsvärlden och kommunerna (2.5).
- Den ekonomiska styrningen måste vara målinriktad, tillförlitlig, accepterad och ekonomisk i sig samt snabbt upptäcka och vara förberedd på både risker och chanser. Utvecklingen går mot en särskild yrkesprofil och egen yrkesetik för controllers, motsvarande vad som gäller för revisorer, advokater, läkare m fl (2.6).

Systemönskemål

I *kapitel 3* konkretiseras synpunkterna från föregående kapitel till vad som fordras av ekonomisystemet för att tjäna controllerfunktionen.

- Controllerns tolkningsfunktion förutsätter ökad konkret kunskap om vad som främst orsakar dels intäkter eller behovstillfredsställelse, dels kostnader (3.1).
- Från ekonomisk teori kan en mängd antaganden om troliga samband mellan orsaker och effekter formuleras. Det får sedan i varje särskilt fall prövas om, när och hur dessa förekommer i olika kommunala verksamheter. Det kan gälla skalekonomi, synergi, lokala förutsättningar, monotoni, byråkrati m m (3.2).
- Ett stort antal både specialist- och användarkrav på ekonomisystem poängteras i ekonomisk litteratur, företagsbroschyrer m m. Det handlar om tillgänglighet, kapacitet, byggbarhet respektive systemekonomi, flexibilitet, snabbhet osv (3.3).
- En annorlunda kravmeny, mer specifikt inriktad mot controlling, presenteras här. Den avser samordning, tolkning, påverkan och anpassning efter olika beslut, organisationssätt, mål m m (3.4).
- Både produkt- och kapitalbegrepp m m kan behöva anpassas till

kommunal tjänsteproduktion, kunskapskapital, personalsituation m m. Genomgången visar på behov av en omfattande forskning kring de samband som controllers skall identifiera och uttolka (3.5).

Lärdomar från den historiska utvecklingen

I *kapitel 4* är avsikten att med en kort historisk överblick skapa förståelse för hur controllerfunktionen har utvecklats. Det leder fram till synpunkter på kompetenskrav, organisationssätt och vissa risker.

- Dagens controlling uppvisar både sediment från det förgångna och reaktioner mot tidigare utveckling (4.1).
- Controllerfunktionen har sedan mer än ett halvt sekel fötts, utvecklats och stabiliserat sig i amerikanska företag. Framförallt betonas där den klara arbetsfördelningen i förhållande till finansfunktionen (4.2).
- Först med ett halvsekels förskjutning har funktionen i bantad och något annorlunda form slagit rot i europeiskt och svenskt affärsliv (4.3).
- Controlling ställer höga krav på kompetens, vilket motiverar särskild vidareutbildning (4.4).
- Controllerarbetet har i skilda företag organiserats drastiskt olika, särskilt beträffande relationen mellan controllers på olika nivåer i hierarkin (4.5).
- Controlling kan uppenbarligen erbjuda inte bara fördelar utan även betydande risker för bl a kortsiktighet och oklart ansvar (4.6).

Lärdomar från näringslivet

Kommunal controlling är ännu i sin linda, varför kommunala ekonomifunktionärer enligt *kapitel 5* kan vinna mycket på att lära av utvecklingen inom affärsvärlden.

- Liknande förändringar som i näringslivet rörande organisation, nätverk m m synes vara på väg även i kommunala verksamheter (5.1).
- Vid divisionalisering sprids "totalmålsansvaret" till många enheter. Det motiverar divisionscontrollers som stöd för respektive enhetschef. Emellertid måste de vara vaksamma mot risker för dubbelarbete, suboptimering m m (5.2).

- Decentraliseringen fordrar samtidigt ett slags centralisering bl a i form av samordnad målformulering samt rapportering och uttolkning. Organisation och styrning måste vara i takt med varandra. Skicklighet att leda framgår inte alltid av uppnådd måloppfyllelse (5.3).
- Varje ansvarsenhet behöver specialiserad styrinformation. Samtidigt behövs underlag för samordningen av satsningarna på olika verksamheter och verksamhetsdelar. Viss utveckling inom finansiell teori kring relationen mellan investering och finansiering synes därvid av intresse (5.4).
- Internprissättning mellan verksamhetsdelar kan vara nödvändig både för beslut om olika åtgärder och för rättvis uppföljning av olika enheters måloppfyllelse och ansvar (5.5).
- Andra erfarenheter från näringslivet som kan utnyttjas gäller "management by exceptions", specialcontrollers för olika funktioner eller mål, förändrad rapportteknik m m (5.6).
- I näringslivet har också en del nyare "instrument" för controlling börjat användas. Simulering, incitamentsprogram och erfarenhetsutbyte mellan företag är exempel som kan vara av minst lika stort intresse i kommunal verksamhet (5.7).

Mätteknik

All controlling förutsätter enligt kapitel 6 någon form av mätteknik. Kommunala verksamheter kan även inom en och samma kommun ha många intressenter samt många svårbedömda och svårförenliga mål. Det ställer alldeles särskilda krav på mättekniken att hålla isär uppfyllelsen av olika mål.

- Kommunal controlling behöver en egen teoribildning, utgående från en acceptabel modell över hur kommunala verksamheter fungerar (6.1).
- Tilltron till kommunal controlling beror av hur tillförlitligt, samordnat och snabbt det går att fastställa om, och i vilken grad, de av olika intressenter uppställda målen uppnås. Bland alla måldimensioner kan särskilt fördelningseffekter mellan starka och svaga i samhället nämnas (6.2).
- Mycket kan läras av hur affärsvärldens måttstorheter som räntabilitet, kapitalomsättningshastighet och hävstångseffekter brukar analyseras och tolkas (6.3).

- Affärsföretagens interna resultatanalys och dekomponering av mål kan analogivis tillämpas på kommunala verksamheter. För dessa har också mer speciella kommunalfinansiella och kommuneconomiska modeller föreslagits i litteraturen (6.4).
- Mättekniskt kan det ibland vara lämpligt att använda lättillgängliga "proxy"-storheter, som någorlunda väl kan antas samvariera med den måluppfyllelse som egentligen skulle mätas (6.5).
- Särskilt intresse måste ägnas definitioner av och relationen mellan skilda uttryck för produktivitet och effektivitet i kommunala verksamheter. Här har utvecklats en omfattande flora av med varandra mer eller mindre förenliga begrepp för såväl kommunalfinansiell som kommuneconomisk måluppfyllelse (6.6).
- Begreppen inre och yttre effektivitet kan relateras till olika systemnivåer. Särskilt inför ingående jämförelser och erfarenhetsutbyte mellan kommuner kan enhetliga definitioner och klara samband mellan olika effektivitetsmått vara en önskvärd utveckling (6.7).
- För styrningen som en process mellan människor blir påverkan, diagnosförmåga, intresse och lojalitet avgörande begrepp i controllerarbetet (6.8).

Kommunala särdrag

Kommunal controlling blir enligt *kapitel 7* i hög grad beroende av kommunal organisation och kommunala beslutsprocesser. Olika kommunala verksamheter uppvisar mycket olika särdrag.

- Hur kommunal organisation och kommunala beslutsprocesser skiljer sig från affärsvärldens och hur detta berör controlling behöver utredas. Ekonomisk styrning måste ofta nära samordnas med fysisk planering, sociala värderingar etc. Många specialistgrupper har egna informationsbehov (7.1)
- Ansvarsfördelningen inom och mellan kommunala organ samt mellan politiker och tjänstemän ställer speciella krav på kommunal controlling (7.2).
- Kommunal redovisning står inför föreslagna stora förändringar. Dessa får inte bedömas blott från centrala finanssynpunkter. Controllerfunktionens informationsbehov centralt och i olika verksamheter måste också beaktas. Det ställer krav på inte minst den interna redovisningen och att aktuella förmögenhetsvärden utnyttjas på tillfredsställande sätt (7.3).

- Kommunal budgetering måste ge tillfredsställande underlag för både centrala kommunalfinansiella överväganden och de operativa ledningarnas kommuneconomiska bedömningar. Dels måste de finansiella ramarna hållas, dels måste kostnader vägas mot väntade effekter på skilda håll. Olika slag av osäkerhet kan behöva mötas med budgetsimulering och snabb uppföljning (7.4).
- De kommunala särdragen kan innebära särskilda motiv för både bidrags- och självkostnadskalkyler. Traditionella produktkalkyler kan ta formen av tjänstekalkyler eller mer omfattande program- eller projektkalkyler. Eventuellt utförs de som enkla investeringskalkyler (7.5).
- Domstolsutslag under 1980-talet visar att underlaget för kommunal taxesättning och kommuneconomiska överväganden i anslutning därtill behöver beaktas mer än hittills. Det synes vara en angelägen, pedagogisk controlleruppgift att förklara konsekvenserna av olika metoder för taxesättning (7.6).
- Idéer från program-, ändamåls- och nollbasbudgetering samt framförallt interkommunala jämförelser av kostnader, kvalitet m m torde med fördel kunna utnyttjas. Likaså kan samarbete mellan controllers och revisorer förväntas bli givande (7.7).

Controllerna som förändringsagenter

Kommunal controlling kan enligt *kapitel 8* ses som en utmaning att aktivt bidra till den förändring eller förnyelse av offentlig verksamhet som så ofta diskuteras.

- Förändringsarbetet måste ske ”i ett vetenskapligt sinnelag” som en seriös strävan mot systematiserad kunskap (8.1).
- Skillnaderna mot förhållandena i näringslivet behöver noggrant kartläggas för att anpassa controllerarbetet till behoven i kommunal verksamhet. Förhoppningsvis framgår skillnaderna av framställningen i tidigare *kapitel 8.2*.
- För effektiv kommuneconomisk styrning kan controllerfunktionen behöva utveckla inte bara internredovisning av traditionellt slag utan även en speciell effektredivisning (8.3).
- Kommunal controlling har anledning att söka vetenskaplig hjälp i formuleringen av frågor och hypoteser. Dessa behövs som underlag för de experiment som fortgående, praktisk controlling kan uppfattas innehålla (8.4).

- Sammanfattningsvis leder resonemanget fram till några trossatser kring nyttan av och utvecklingsmöjligheterna för kreativ kommunal controlling. Den ses som en kunskapssökande lärprocess och med en egen både kommunalfinansiellt och kommuneekonomiskt ansvarsinriktad yrkesprofil (8.5).

1.6 Slutsatser

I anslutning till de tre syftena i avsnitt 1.2 ovan kan följande slutsatser dras.

Först av allt synes det uppenbart att kommunala controllers behövs både centralt och i olika verksamheter. Mycket talar för att funktionen – oberoende av benämning – inom stora verksamheter är ett nödvändigt men naturligtvis inte tillräckligt villkor för framgångsrik decentralisering. Denna fordrar snabb och informativ återföring till alla beslutsfattare kring graden av uppnådd måluppfyllelse på både kommunalfinansiell och kommuneekonomisk nivå.

Kommunerna kan dra nytta av den omfattande erfarenhet och kunskap som finns om controllerfunktionen i allmänhet. Mycket pekar på att det skulle vara fruktbart att se kommunala controllers som förändringsagenter. Tillsammans med sina chefer kan de svara för den empiriska prövnigen av på teorier och beprövad erfarenhet byggda antaganden eller trossatser kring ekonomiska samband.

En tredje slutsats är att kraven på en kommunal controller kraftigt skiljer sig från motsvarande krav på en affärscontroller. Verksamhetsmålen är annorlunda, flera och mer svåruppföljda, vilket kan behöva beaktas vid utformning av både utbildning och yrkesetik. I fortsatt debatt och utveckling av praxis får det visa sig hur denna anpassning lämpligen sker i strävan mot mer värde för pengarna.

2 *Ekonomisk styrning som controllerns arbetsområde*

2.1 Bakgrund och synsätt

En funktion i utveckling

Föreliggande kapitel ägnas den ekonomiska styrning som utgör controllerns arbetsfält. Den har en lång historia men är också en funktion i utveckling. Den måste vara både allsidig och situationsanpassad. Avsikten är att belysa området med controllerns ögon. Utgångspunkten är ekonomens. Resonemangen förankras i ekonomisk och administrativ begreppsbildning snarare än i redovisningsteori.

Ett antal för controlling relevanta begrepp beskrivs. Vikt läggs vid att visa hur beroende den ekonomiska styrningen är av mänskliga avsikter, reaktioner och relationer. Det gäller i kommuner lika väl som i företag, oberoende av hur brett eller snävt fältet bestäms.

Kapitlets centrala budskap är att den ekonomiska styrningen och därmed controllern måste vara positiv, flexibel och aktivt idéskapande. Detta synes lika viktigt i kommunala verksamheter som i företagsvärlden.

Den läsare, som känner sig väl bekant med den ekonomiska styrningens mål och medel, kan direkt gå vidare till följande kapitel.

Gamla traditioner

Viss ekonomisk styrning och därmed viss controllerfunktion torde ha funnits i alla tider i både företagsvärlden och den offentliga sektorn. Ordet kalkyl kan återföras till den sten som romarna använde för vissa räkneoperationer. Medeltidens köpmän har efterlämnat kalkyler över inköpskostnader och försäljning. Andra och tidigare beräkningar gällde samhällets skatter.

Under medeltiden utvecklades i Italien också den dubbla bokföring som fortfarande går igen även i den mest datoriserade redovisning. Inte bara extern- eller affärsredovisning utan även interna specifikationer finns bevarade från de svenska brukens redovisning för mer än 300 år sedan.

Även budgeten har gamla anor. Det var ju namnet på den läderväska, i vilken den engelske finansministern på väg till parlamentet brukade bära förteckningarna över statens inkomster och utgifter. I Sverige har statsbudgeten mer än 400 år på nacken.

Stor betydelse för utvecklingen i Sverige av statlig redovisning och budgetering hade tillkomsten av den första med dubbel bokföring förda rikshuvudboken 1623 (Hanner, 1952). Både för riket och de största städerna finns emellertid även tidigare redovisningar bevarade (Väst-hagen, 1950).

1900-talets början

Dagens ekonomiska styrning kritiseras – åtminstone i USA – för att inte ha utvecklats särskilt mycket sedan 1920-talet (jfr Johnson, Kaplan, 1987). Frågan är dock om inte kritiken mer gäller USA än t ex vårt land.

Vid seklets början hade just nya metoder för fabriksorganisation och den s k taylorismen svept fram. På 1910-talet kom självkostnads-kalkyler alltmer i centrum för intresset. Under 1920-talet började redovisningen omorganiseras med bokförings- och hålkortsmaskiner samt genomskriftsmetoder. I USA började budgetering i affärsföretag bli allt vanligare, trettio år före motsvarande utveckling i Sverige.

På 30-talet började man i vårt land – inspirerat från främst Tyskland – att genom s k kalkylerande bokföring knyta samman redovisning och kalkylering. Det ledde till 40- och 50-talens intresse för kontoplaner med samordnad extern- och internredovisning. Intresset har i dag utvecklats vidare till samordning även med budgetering, kalkylering, produktions- och marknadsplanering m m. Den intensiva diskussionen om självkostnads- eller bidragskalkylering med slutsvaret ”både-och” får inte heller glömmas.

1900-talets andra hälft

I större företag blev det allt viktigare – kanske särskilt efter krigsåren – att undvika en organisatorisk (byråkratisk) samordning av företagets olika delar. I stället efterlystes en marknadsberoende styrning ("prettial styrning" eller prisstyrning, jfr Schmalenbach, 1948). Även lägre befattningshavare skulle därmed känna ökat ekonomiskt ansvar inom ramen för sin påverkan. Före divisionaliseringen var dock utrymmet för mätbar sådan påverkan ytterst litet annat än för de högsta cheferna.

På 60-talet diskuterades långsiktsplanering och programbudgetering samt "management information systems" – ett slags överambitiösa men misslyckade försök till övergripande ekonomistyrning. Först på 70-talet kom i Sverige och hela Europa de organisatoriska förändringar och den datorstödda ekonomiska styrning, som skall behandlas här.

Förändringarna har i första hand märkts i näringslivet. Särskilt efter kommunsammanslagningen i början av 1970-talet har de blivit lika aktuella för kommunerna.

Tack vare den tekniska utvecklingen kunde också den s k variabilitetsredovisningen (Madsen, 1959) slå igenom bättre. Kostnaderna kunde registreras vid de ansvarsenheter respektive för de uppgifter eller ändamål, där de uppstår eller förorsakas. Ja, de kunde registreras på flera objekt samtidigt. Fördelningar och andra bearbetningar av kostnader kunde läggas utanför redovisningen.

Det blev också lättare att åtminstone delvis utnyttja nollbasbudgeteringens idé att årligen omvärdera olika budgetposter ända från "scratch" (Johansson, Johansson, 1983).

En påminnelse om den organisatoriska utvecklingen under seklet kan ges med orden hierarkisk organisation – stordrift, förenkling och specialisering – funktionsstyrning – kostnads- respektive intäktsenheter – skilda tillverknings- och försäljningsorgan – resultatenheter – matrisorganisation – divisionalisering – investeringsenheter – bolagisering.

I progressiva verksamheter har tyngdpunkten alltmer förskjutits från passiv redovisning samt framskrivning av budgeter och rutinkalkyler. I stället har större vikt lagts vid mer aktiva analyser och uttolkningar. Intresset har ökat för att tillgripa teoretiskt baserade modellresonemang och simuleringar av främst kalkyl- och budgetdata.

En lärprocess

En controller måste känna till men samtidigt vara obunden av traditionella rutiner för registrering och bearbetning av data. Controllern måste vara vaken för att söka och pröva olika ekonomiska samband. Det gäller att följa allt som kort- eller långsiktigt kan väntas inverka på uppnåendet av uppsatta mål såsom sysselsättning, prisutveckling, miljökrav m m.

Controllerfunktionen och den ekonomiska styrning, som den medverkar i, utgör en lärprocess. Det gäller att skapa förtroende för kontrollern som inte bara vakthund, som slår larm, utan framförallt som analytiker, som ställer diagnoser och ger råd i ekonomiska frågor. Strängt taget är både controllernamnet och termen styrning missvisande. Orden för inte tanken till människoinriktat och kreativt planerings- och diagnosarbete.

Verksamheter kan vara av mycket olika karaktär och ha olika mål men många drag i styrningen är gemensamma. Det gäller också mellan företagsvärlden och det kommunala. Det växlar dock med hur företagen eller verksamheterna uppfattas, vilket berörs i detta första avsnitt.

Själva controllerrollen, dess utveckling, kompetenskrav och plats i organisationen sparas till kapitel 4. Det kan då ske mot bakgrund av hur ekonomisk styrning och ekonomisystem uppfattas i detta och följande kapitel.

En ändrad syn

Skall controllerrollen innebära en reell förändring mot tidigare, krävs en ändrad syn på den ekonomiska styrningen. Lyckligtvis håller den i många fall på att bli mindre stelt produktionsbunden och i stället mer marknads- och framtidsorienterad. Den synes bli mer kreativ. Det har gällt i företagsvärlden. Det torde också komma att gälla den kommunala styrningen, där dessutom fler avvägningar mot andra än ekonomiska mål kan tillkomma som komplikation.

I näringslivet framhålls ofta att den ekonomiska styrningen inte får bero främst av bilden i redovisningens backspegel. Dessutom är denna bild ofta sent rapporterad. Lika illa kan det vara i kommunal miljö, om önskan om nya politiska insatser koncentrerar hela intresset till budgeten. Nej, i både näringsliv och offentlig verksamhet behövs ett nära samspel mellan plan och uppföljning.

Budgeten som styrinstrument kan inte bygga på blott en titt i prognosernas glaskula eller på uppställda önskemål. Den måste formuleras så konkret att en systematisk insamling av fakta och snabb utvärdering och rapportering av utfall mot budget möjliggörs. Genom uppföljningen av utfall mot tidigare planer uppnås en säkrare grund för planeringen mot nya mål.

På så sätt kommer planer, förkalkyler och budget å ena sidan och redovisning, efterkalkyler och budgetuppföljning å den andra att ingå i en fortgående lärprocess. Strävan är att handla rationellt i ekonomiska och administrativa avseenden mot uppställda mål.

Som ovan anmärkts (i slutet av avsnitt 1.1) måste lärprocessen omfatta inte bara kommunalfinansiella utan även kommuneconomiska mål och konsekvenser.

Verksamheten som administrativ enhet

Begreppet företag kan uppfattas mycket vitt. Det kan avse de mest skilda mänskliga verksamheter, i vilka en eller flera aktiviteter företas med mer eller mindre uttryckligt angivna mål för ögonen. En sådan definition skulle innefatta även flertalet kommunala verksamheter. Många av dessa skulle dock skilja sig från näringslivets genom att vara mer budget- än marknadsstyrda, mer behovsbetingade än efterfrågepåverkade.

Olika verksamheter eller organisationer blir alltså starkt beroende av sin samverkan med omgivningen. De kan bedrivas av en eller vanligen flera individer. Dessa är – formellt eller mer informellt – funktionellt och/eller hierarkiskt relaterade till varandra. Målen kan vara uppställda av individer eller grupper av individer inom eller utanför verksamheten.

Ibland betonas en eller ett par speciella egenskaper som avgörande för företagsbegreppet (eventuellt för att betona skillnader mot ovan nämnda breda definition av verksamhet). Jurister, tekniker, ekonomer, sociologer, statistiker och andra kan på så sätt uppleva begreppet olika. Företag kan t ex av sociologer och administratörer uppfattas vara en åtminstone delvis på ekonomiska mål inriktad gruppbyggnad i samhället under gemensam ledning och som möter en yttre (pris-)marknad. Ibland betonas också ägargemenskap.

En stor koncern kan då ses som ett enda företag. Även om ledningen av olika divisioner, juridiskt fristående dotterbolag m m är decen-

traliserad, sker en samordning mot gemensamma mål. I viss mån motsvarande koncernsyn blir aktuell i kommunernas finansiella avvägningar mellan insatser i olika verksamheter. Från administrativ synpunkt uppvisar affärsvärldens och kommunernas verksamheter stora likheter.

Verksamheten som ekonomisk enhet

I såväl samhälls- som företagsekonomisk litteratur ingår ofta vinststrävanden i bestämningen av begreppet företag (ex definitione). I kooperativa och sk allmännyttiga företag antas då eventuella prisfördelar mm för delägarna ingå i vinsten.

Vinststrävandena ger en mycket skarp gräns mellan företag och flertalet kommunala verksamheter. Samtidigt är det känt att många av näringslivets företag först har tillkommit för att ge sina ägare levebröd. Strävanden mot vinst tillkommer så småningom för att trygga överlevnaden.

När det i föreliggande arbete talas om företag, affärs- eller företagsvärlden eller näringslivet antas sådana vinststrävanden förekomma. Detta och kopplingen till en (pris)marknads efterfrågan innebär en klar skillnad mot förhållandena i t ex kommunal sjukvård, utbildning, barnomsorg, gatuhållning mm.

Skillnaden får emellertid ej överdrivas. Även för de kommunala verksamheterna synes ett slags ekonomisk princip gälla. Den innebär att mer resurser eller kostnader än nödvändigt inte skall uppoffras för att nå en önskad effekt eller kvalitet. Resurser skall användas så att de ger så stor nytta som möjligt, dvs värde för pengarna enligt avsnitt 1.1 ovan. Det liknar resonemangen ute i de operativa delarna av affärsföretagen och i "levebrödsföretagen".

Verksamheten som informationssystem

Ett företag eller annan verksamhet kan också uppfattas som ett system för att behandla information. Detta innebär ett i viss mån relativt nytt synsätt bland redovisningsteoretiker. Olika sätt att formellt eller informellt ändra struktur och organisation kan betyda mycket för metoderna att fånga, behandla och utnyttja information (jfr Hopewood, 1973, 1976). Ekonomisystem mm fl system å ena sidan och organisationens samsättning å den andra kan ömsesidigt påverka varandras effekter.

Med detta synsätt förefaller företagsvärldens och kommunala verksamheter ha stora likheter. Beträffande samspelet mellan system, personal och organisation kan de lära av varandras erfarenheter.

Kommunen och dess verksamheter som system för att ta emot, bearbeta och vidarebefordra information kan också belysas med beteendevetenskapliga teorier. Dessa kan ge större förståelse för vad som sker bakom ekonomernas enkla samband mellan t ex pris och utbudet eller efterfrågad kvantitet. Inte minst för controllerfunktionens diagnoser om möjliga orsaker till olika skeenden kan bekantskap med framförallt ekonomisk psykologi vara av intresse (för en översikt, se Wärneryd, 1979).

2.2 Behov och efterfrågan

Tjänsteverksamhet

I allt större utsträckning inriktas företag och andra verksamheter på att utföra tjänster. Även tillverkning och försäljning av materiella produkter sker ofta hand i hand med leverans av hela paket av varor och tjänster.

Tjänst kan definieras som "den förändring hos ett ekonomiskt subjekt som är ett resultat av ett annat ekonomiskt subjekts aktivitet" (Hill, 1977). Påverkan kan avse personen själv eller hans ägodelar.

Varor kan framställas för lager eller på kundorder. Även i det senare fallet tillverkas de vanligen utan omedelbar kontakt med den blivande kunden-användaren. Tjänster utförs däremot ofta i kundens närvaro, i kontakt med eller rentav i samarbete med kunden.

Många tjänster kräver speciell kunskap eller kompetens, ett slags i människor investerat kapital. I viss mån kan denna utveckling sägas öka likheten mellan företagsvärlden och kommunala verksamheter.

Behov

Vissa behov, t ex av vätska och mat, är absolut nödvändiga för en människa att tillfredsställa. Andra behov – ofta av tjänster som bostad, utbildning, sjukvård eller omsorg – är nödvändiga för att uppnå viss acceptabel levnadsstandard eller existensminimum.

I princip beror behoven och deras styrka ej av priserna på olika va-

ror och tjänster. Dock får priserna betydelse för billigaste sätt att tillfredsställa behoven. Därmed inverkar de på den utsträckning, i vilken behoven överhuvudtaget kan tillfredsställas.

Behoven är strängt taget individuella. Bestämningen av generella behov för ett samhälles medborgare kan aldrig spegla varje individs egen bedömning av sina behov.

I dagligt tal används termen behov snarast som uttryck för vad människor har stark lust att skaffa sig. Full täckning av människornas alla behov i denna mening är utesluten. I valen mellan att tillfredsställa olika behov får de (deras styrka) i stället vägas mot varandra. Ett behovs styrka avtar efterhand som det tillfredsställs. Det kan åskådliggöras i ett slags marginalvärdeskurva (Williams, Anderson, 1975).

I kommunala sammanhang talas ofta om behov. Dessa ändras inte bara över tiden och med förändrad levnadsstandard m m. De synes också öka med tillgången på resurser att tillfredsställa dem (Mooney, 1986).

Efterfrågan

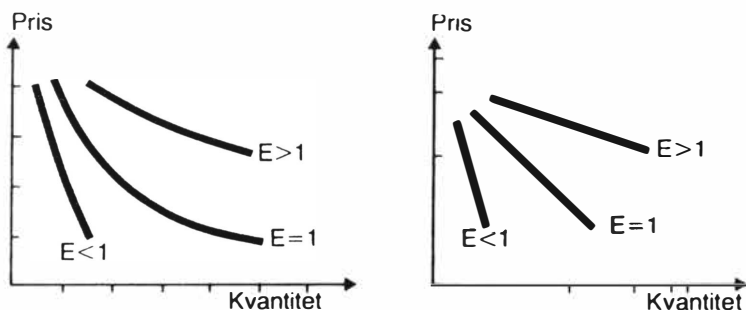
I företagsvärlden talas hellre om att tillfredsställa efterfrågan. Denna uppfattas för varje individ och vara eller tjänst som en funktion av pris och andra s k konkurrensmedel eller handlingsparametrar i marknadsföringen. Den efterfrågade kvantiteten tecknas alltså som en funktion av inte bara varukvalitet och pris utan även av reklam, service, garantier, betalningsvillkor m m. I bakgrunden inverkar individens inkomst och köpkraft eller betalningsförmåga samt prioriteringar mellan olika varor och tjänster.

För flertalet varor och tjänster avtar efterfrågan med högre pris. Detta brukar åskådliggöras i enkla diagram. Efter lodaxeln anges pris per enhet, efter vågaxeln efterfrågad kvantitet. Om priset höjs med en procent, minskar kanske den efterfrågade kvantiteten med mer än en procent. Då föreligger hög priskänslighet (> 1).

För en mycket priskänslig (priselastisk) vara eller tjänst blir efterfrågekurvan flack. För ett absolut och därmed helt prisokänsligt behov kan efterfrågan ritas som en lodrät linje. Behovet är detsamma oberoende av pris, åtminstone i princip.

Under-, normal och överelastisk efterfrågan illustreras i figur 2.1. Vid användning av s k logskala efter båda axlarna (se t h) kan priskänsligheten direkt avläsas i kurvans lutning vid respektive pris.

Figur 2.1 *Efterfrågans priskänslighet (logskala t h)*



Liknande funktioner och diagram kan illustrera efterfrågans känslighet för förändringar i olika slags service, betalningsvillkor m m.

Efterfrågan på kommunala tjänster

För många kommunala tjänster som elektricitet (el), vatten och avlopp (va) samt fjärrvärme kan efterfrågan beaktas på ungefär samma sätt som i företagsvärlden. Skillnaden ligger närmast i att kommunala verksamheter ofta har ett starkt lägesmonopol. Ett exempel gäller distribution av el för belysning. För fjärrvärme och el för uppvärmning har kommunen visserligen monopol, men efterfrågan beror av de uppvärmningsalternativ som bjuds på platsen.

Genom differentierad prissättning för olika tider under dygnet, veckan och året påverkas efterfrågad kvantitet i önskad riktning. Ett jämnare utnyttjande av resurserna och därmed bättre ekonomi eftersträvas. Åtminstone några torde dock opponera mot detta styrresonemang. Från en extrem, individuell konsumentsynpunkt skulle energin helst vara billigast när den bäst behövs!

I många och kanske de flesta kommunala verksamheter talas hellre om behov än om efterfrågan. Resurserna anses böra fördelas efter behov utan hänsyn till priser och individers egna preferenser eller köpkraft (eller betalningsförmåga). Detta torde vara en i stort sett allmänt godtagen syn på t ex stora delar av sjukvård och omsorg. Behovet antas bestämt av någon slags "elit" (Mooney, 1986). För andra kommunala tjänster är meningarna delade. Åtminstone viss hänsyn till en priskänslig efterfrågan accepteras.

Samhällsekonomiska kalkyler

För efterfrågebaserade verksamheter möter kommunala förvaltningar och verk sålunda ungefär samma situation som företagsvärlden. Svårare blir den ekonomiska bedömningen vid behovsbaserad resursfördelning. Den fordrar ytterligare forskning och utveckling samt utbildning.

Här skall blott en hänvisning göras till på välfärdsteori grundade samhällsekonomiska kalkyler (jfr Bohm, 1972, 1978, Mattsson, 1988 och avsnitt 6.1 nedan). Sådana brukar ibland tillgripas inför ekonomiskt mycket betydelsefulla beslut i offentlig verksamhet. Ofta utnyttjas konsulter.

I kalkylerna ställs från samhällets synpunkt värderade kostnader mot väntade eller uppnådda konsekvenser. De senare kan vara uttryckta i enkla kvantiteter eller kvalitetsnivåer eller sammanvägda effekter, eventuellt i pengar eller uppskattad nytta.

Kritiska röster

Samtidigt framförs även bland vissa ekonomer stark kritik mot kalkylerna. Redan tidigt har ekonomerna varit medvetna om att verklighetens konkurrens, "workable competition", inte tillåter unika modelllösningar för att förklara skeendet (Clark, 1940). Även de svaga villkor eller värdeförutsättningar, som kalkylerna bygger på, anses av vissa forskare alltför bindande (Granqvist, 1987).

Sedan länge framhålls att det naturligtvis kan ifrågasättas, om just ekonomer är de mest skickade representanterna för samhällets värderingar. Varför skall just de sättas att för andra människors räkning omvandla politiska och sociala värderingar? Varför skall det ske i ett enhetligt språk, dvs efter ett enda sammanvägt kriterium, och just i pengar? (Jfr inlägg av Brunsson och Söderbaum i Jonsson, 1987 samt där angiven litteratur.)

Ambitionen att uttrycka så mycket i en enda måttstorhet, samhällelig lönsamhet, kan "absorbera" alltför mycket av osäkerheten i beräkningarna. Många specialister inom fysisk planering, omsorg, medicin, skolutbildning etc vill troligen dessutom utgå från andra övergripande kriterier på vad som är önskvärt. De anser att de beslutande politikererna kan få en alltför ensidig bild ur de ekonomiska kalkylerna.

Även mättekniken bakom kalkylerna kritiserats för att vara alltför trubbig. Ingående försök har gjorts att i modeller utveckla metoder

för att beräkna samband mellan t ex hälsotillstånd, vårdbehov och "produktionskostnader" (för en översikt, se Jönsson, Rhenberg, 1987). Det senare kan synas enkelt, men det är svårt att avgöra i vilka fall kostnaderna lämpligen beräknas per besök, per sängplats, per vård dag, per frisk patient etc. Det varierar med olika diagnoser (vid olika, vårdkrävande sjukdomar).

Controllers plats i bedömningen

Naturligtvis kan det sägas att ekonomerna inte har någon makt i den kommunala beslutsprocessen. Dock kan det bli intressant att se vilken roll en utvecklad controllerfunktion kan komma att spela som leverantör av beslutsunderlag. Kommer detta att ändras mot hittills?

Kan vi vänta oss system av mer behovs- än efterfrågebaserad förkalkylering och budgetering jämte uppföljning i syfte att nå bättre målpuppfyllelse? Kanske, men blott en del behov är absoluta. Flertalet måste prioriteras efter något uttryck för intensiteten. Då vägs de troligen mot kostnaderna att tillfredsställa dem. Det blir en fråga om värde för pengarna. Därför synes den kommunala bedömningen ändå komma att innefatta mycket som liknar företagsvärldens marknadsanalyser och marknadsföring.

Kollektiva tjänster

En för den ekonomiska bedömningen viktig skillnad finns mellan privata och kollektiva varor och tjänster. De förra disponeras åtminstone i princip med ensamrätt för den som betalar för dem. Nyttigheter som kommer samtliga konsumenter tillgodo, oavsett om de betalar för dem eller ej, utgör kollektiva varor eller tjänster. Många kommunala tjänster är av detta slag.

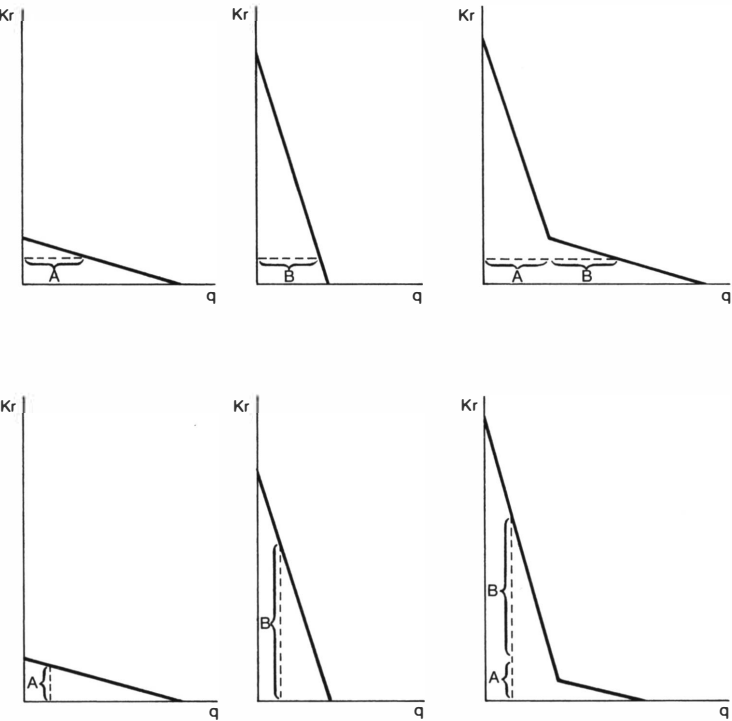
I efterfrågediagram med kvantitet efter vågaxeln och pris eller värdering efter lodaxeln bestäms den totala efterfrågan som en horisontell summering av individuella efterfrågekurvor. För varje prisnivå på lodaxeln kan de olika individernas efterfrågade kvantiteter av en nytthet summeras.

Om en individ konsumerar en kollektiv vara eller utnyttjar en kollektiv tjänst, minskar detta inte utrymmet för andra individers konsumtion av nytthigheten. Det är definitionen på en kollektiv nytthighet. Därför kan den totala efterfrågan på en sådan bestämmas genom

vertikal summering av de individuella efterfrågekurvorna (Bohm, 1972). Den totala efterfrågan uttrycker ett över alla individer summerat värde av att de alla får ökad tillgång till varan eller tjänsten (dvs att de får ett marginellt tillskott).

I en ekonomi med bara två individer A och B kan deras totala efterfrågan bestämmas enligt figur 2.2. Till vänster anges de individuella efterfrågefunktionerna, till höger den totala. Bilden avser upptill en privat, nedtill en kollektiv nyttighet.

Figur 2.2 Efterfrågans priskänslighet för individ A och B samt totalt vid privata varor (upptill) och kollektiva (nedtill)



Förekomsten av kollektiva tjänster ställer kommunala ekonomer inför delvis annorlunda problem än i företagsvärlden.

Ett sådant problem är att avslöja konsumenternas värderingar av kollektiva nyttigheter. De har ju ett egenintresse av att uppge lägre betalningsvilja än sina verkliga värderingar. Därmed kan de försöka åka snålskjuts på andra som uppger högre betalningsvilja ("free-rider-problemet").

En annan svårighet gäller hur totalkostnaderna skall fördelas på olika kommunmedlemmar. Ytterligare sådana problem tillkommer vid hel eller partiell privatisering, t ex om särskild betalning (såsom vägavgifter) införs för vissa kollektiva tjänster.

Modell för tjänsteverksamheter

I företagsekonomi har vi vant oss vid att betrakta ägarkapitalet som företagsbärande. Dess ersättning i form av avkastning (räntabilitet) blir en restpost, sedan övriga resurser fått sina ersättningar. Under de senaste decennierna har denna syn med avkastningen på det monetära ägarkapitalet som huvudmål kommit att dominera alltmer.

I många tjänsteverksamheter kan det vara anledning att betvivla att detta verkligen är det mål mot vilket företagen styrs. Förekommande teorier för att förklara och förutsäga skeendet kan behöva omprövas. Samma gäller normativa råd för företagsledningars beslut och åtgärder.

Särskilt i s k kunskapsföretag kan personal- eller kunskapsinsatserna upplevas vara mer företagsbärande än ägarkapitalet. Personalkostnaderna dominerar och knappheten på personal, generellt eller med viss kompetens, blir avgörande för handlandet.

Dessa förhållanden kan eventuellt motivera en helt ny modell av verksamheten. Tendenser mot att söka skapa en sådan modell kan skönjas i de senaste årens litteratur (jfr Edvardsson, Gummesson, 1988). Denna utveckling har också stort intresse för kommunala ekonomer, antingen man söker betona skillnaderna mot affärslivet (jfr Stewart, 1988) eller likheterna som i föreliggande arbete.

Än mer skulle en särskild teori eller modell för kommunala verksamheter med kollektiva tjänster kunna motiveras. Traditionella företags- och marknadsmodeller utgår från individernas olika preferenser. För kommunal välfärd skulle i stället gemensamt bestämda preferenser behöva beaktas (v Otter, 1981). Särskilt svårt kan det vara att

bedöma kommunmedlemmarnas värdering av kommunala verksam-
heters kvalitet och service.

Kundpreferenser och -attityder kan inte utläsas ur utebliven försälj-
ning eller "avhämtning" utan bara genom särskilda undersökningar
(Hirschman, 1972). Frågan är om dessa kan ge representativa, me-
ningsfulla och entydiga utsagor till rimliga kostnader.

2.3 Styrning

Medveten påverkan

All styrning innebär en medveten och avsiktlig påverkan. Strävan är
att nå ett eller flera mål, även om detta inte alltid lyckas. Målen kan
vara uppsatta eller önskade av den styrande själv eller av andra par-
ter.

Parentetiskt kan sägas, att det kan vara ändamålsenligt att försöka
upprätthålla en skillnad mellan uttrycken påverka och inverka på. Det
förra synes förutsätta att ett handlande subjekt eller en grupp av såda-
na genom sina åtgärder mer eller mindre medvetet (finalt) åstadkom-
mer en förändring, som de då också kan ta ansvar för (syftessam-
band). Inverkan skulle däremot som term begränsas till (kausala) be-
roendeförhållanden (enkla orsakssamband), i vilka inte någon sådan
medveten styrning kan urskiljas.

Ett reglersystem

Från naturvetenskap och teknik är olika s k reglersystem kända. En
värmepanna eller dess "gör"-signaler kan med olika styrdon regleras
av tre andra slags signaler. Ett inställt "bör"-värde anger önskad tem-
peratur. En mätgivare informerar i varje ögonblick om nuvarande
temperatur i huset, ett "är"-värde. Det innebär "feed-back" eller
återföring av information.

En utomhusgivare kan på samma sätt informera om yttertemperatu-
ren, som väntas påverka inneklimatet, ett "blir"-värde. Faller utetem-
peraturen kan det uppfattas som en prognos för innetemperaturen.
Som kompensation kan eldningen behöva ökas så snart som möjligt.
Systemet är sålunda öppet i den meningen att det tar emot sådana
signaler från omgivningen.

Systemet kan vara helt automatiskt. Brännaren startar och stannar helt signalstyrt så att en jämn temperatur kring börvärdet uppnås.

Den irrationella människan

Även avancerade reglersystem med mängder av regulatorer kan vara helt automatiska. En gång inställd sköts regleringen utan mänsklig inblandning. Ja, det kan även vara helt slutet så att blott systeminterna signaler tas emot. Reglerteknik, informations- och systemteori samt kybernetik m m har haft en sjudande utveckling. Det har bidragit till att vi även i vardagslivet, t ex i våra spisar och bilar möter alltmer avancerade reglersystem.

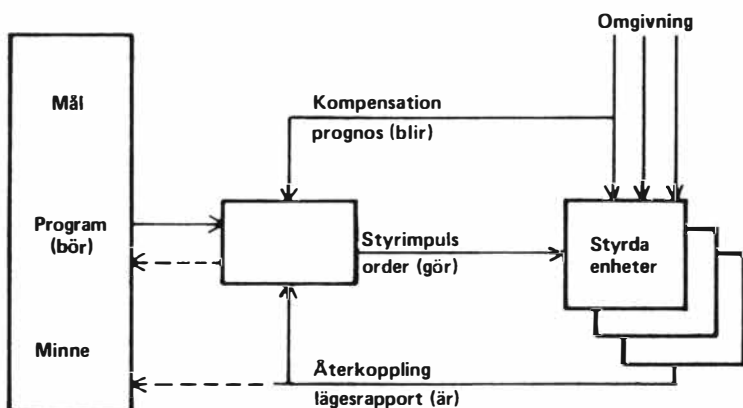
Ändå kan vi säga att företag och andra verksamheter är ännu mer komplicerade. Dels avser styrningen resurser och prestationer som kan vara svåra att jämföra och mäta annat än i pengar samtidigt som priserna varierar. Dels och framförallt ingår människor i styrsystemet. Dessa har egen vilja och olika referensramar. De kan också ändra målen inne i systemet. De reagerar delvis känslomässigt. Deras beteende kan inte härledas med logikens lagar. Trots samma stimuli kan reaktionen variera mellan människor och över tiden.

Därmed blir styrningen i ett företag eller t ex en kommun svårare än regleringen av en teknisk process. Tillgången kan variera inte bara på materiella resurser utan även på människor. Det är svårt att veta hur önskat beteende beträffande initiativtagande, beslut, samordning m m skall uppnås.

Dessutom har de styrande enligt ovan ofta anledning att efter hand ändra uppställda mål och program i en ständigt föränderlig värld. Det sker mer eller mindre rationellt och logiskt med ledning av tidigare erfarenheter och utfall. Inte bara de styrda utan även de styrande är ju människor.

Ett styrsystem illustreras i figur 2.3.

Figur 2.3 *Styrssystem*



Styrformer

Viktigt är därför i all styrning och controlling att uppmärksamma och förstå (medveten eller ibland omedveten) påverkan via människor och deras beteende. Det kan handla om psykologi väl så mycket som om ekonomi. Denna påverkan på andra människor kan växla med graden av handlingsfrihet. Det talas t ex om olika former av mål-, ram-, program- eller direktstyrning.

I den sistnämnda s k hårdaste formen av styrning är allt bestämt av den styrande (överordnade). Handlingsfriheten är ingen alls.

Vid program- eller regelstyrning bestäms den underordnades handlande nästan lika strikt men med ledning av instruktioner, regler eller program.

Ram- eller kontrollstyrning bygger på att styrande enhet anger vissa gränser för de styrdas beteende. Ofta uttrycks ramen i anslag för investeringar eller drift, t ex i en rambudget.

Vid målstyrning anges blott mål, t ex att klara en viss prestationsvolym till viss tidpunkt. Ofta skall det dessutom ske till lägsta möjliga kostnad. Medlen att nå målen – eventuellt inom vissa resursramar – överlämnas vanligen till den målstyrda enheten att själv bestämma.

Organisationerna blir allt större och mer komplicerade. Därmed blir valet av styrform både viktigare och svårare. Samma form passar inte alla. Många chefer – inte minst mellanchefer – kan bli på en

gång både mer beroende av och mer fjärrade (alienerade) från systemet (Vickers, 1973). Detta talar emot stora förändringar, där de styrande riskerar att inte själva hinna med att anpassa sig.

Det kan i stället motivera en inriktning på blott marginella förändringar av en faktor i taget. Snabb återföring (dvs rapportering) av effekterna före nya förändringar kan ändå göra en dynamisk ledning möjlig. Det kan ge controllers en viktig roll i den kända tekniken "muddling through" (Lindblom, 1968).

Ofta kan styrformerna vara helt olika i olika delar av kommunala eller andra verksamheter. Den högsta ledningen kanske begränsar sin styrning till att ange mål och fördela resurser. Resultat och andra hårddata kan vara utslagsgivande för både planering och uppföljning. Längre ned i organisationen kan styrningen snarare ske efter regler för beteendet i olika processer (se Brorström, Jönsson, 1987).

2.4 Styrning och ekonomi

Begreppet ekonomi

Att tillfredsställa behov med knappa resurser är en vanlig beskrivning av ekonomi, dvs av hushållning. Det handlar om hur resurser skapas, fördelas och omvandlas samt förbrukas eller används för olika ändamål. Framkomna varor och tjänster ("output") respektive uppoffrade resurser ("input") mäts så långt möjligt i jämförbara mått.

I affärsvärlden mäts eller värderas allt eller så gott som allt i pengar, i monetära termer. I andra organisationer, bl a i kommuner, är detta ofta möjligt blott på endera av kostnads- eller intäktssidan (resurs- respektive prestations- eller nytto- sidan). "Ekonomi" får då mätas mer begränsat i t ex kostnad per arbetstimme, kostnad per skolelev och år, antal behandlingar per arbetsdag eller inom en given kostnadsram e d.

Begreppet ekonomi är sålunda ingalunda begränsat till blott monetära beräkningar. All hushållning med eller omvandling av resurser under hänsyn till deras värde kan uppfattas som en fråga om ekonomi. Många ekonomiska transaktioner mellan personer, företag och verksamheter av olika slag sker utan ersättning i pengar. Inte minst gäller detta många kommunala tjänster.

Affärsföretagens räntabilitetsmål

För ett affärsföretag och dess delar är målet enligt ovan vanligen ett så fördelaktigt resultat som möjligt. Det kan avse skillnaden mellan intäkter och alla eller vissa kostnader för hela företaget men även för olika delar, produktslag m m.

Ofta eftersträvas högsta möjliga resultat eller kostnadstäckning per enhet av insatta resurser. Det kan anges t ex per krona totalt eller eget kapital, dvs högsta möjliga räntabilitet eller avkastning. I andra fall skall en given prestationsmängd eller kvalitet åstadkommas till lägsta möjliga kostnad. Båda formuleringarna fångas i uttrycket värde för pengarna i offentlig verksamhet.

Ekonomiska mål

Som ekonomiska mål kan karakteriseras alla strävanden som formulerats med hjälp av sådana absoluta, monetära eller icke-monetära storheter som

resultat

vinst eller förlust

täckningsbidrag (intäkter minus särkostnader)

uppföringar och/eller prestationer

kostnader och/eller intäkter eller nytta

utgifter och/eller inkomster samt

ut- och/eller inbetalningar.

Dit räknas också relativa storheter (nyckeltal) som
överskottsgrad (vinst genom omsättning)
täckningsgrad (täckningsbidrag genom omsättning)
effektivitet (måluppfyllelse per resursenhet)
servicegrad (andel som betjänas inom viss tid)
verkningsgrad (i förhållande till normalt utbyte)
sysselsättningsgrad (i förh t normal sysselsättning)
beläggningsfaktor (i förh t full beläggning)
lönsamhet
räntabilitet och
produktivitet.

Inte bara monetärt formulerade resultatmål för olika perioder utan även kvantitativa och kvalitativa produktionsmål kan uppfattas som ekonomiska. Målen kan avse en viss tidpunkts

tillgångar
skulder och
kapital.

Andra mål uttrycks i relativa storheter (nyckeltal) som
likviditet (betalningsberedskap)
soliditet (andel eget av totalt kapital) och
skuldsättningsgrad (skulder dividerat med eget kapital).

Vid bedömning av investeringar beaktas åter andra ekonomiska målkriterier som
(netto)nuvärde (vid viss diskonteringsränta)
avkastningsränta och
pay-back- eller hemtagningstid.

Många av de nämnda ekonomiska målen kommer att ytterligare behandlas i senare kapitel.

Icke-ekonomiska mål

Ekonomiska mål är ett långt vidare begrepp än monetära mål. All formulering av "hushållsmål" av typen värde för pengarna ses här som ekonomisk.

Antag att en viss till kvantitet och kvalitet definierad omsorg, sjukvård, kommunikation, utbildning e d skall åstadkommas till lägsta kostnad eller resursinsats. Detta är ett ekonomiskt mål. Samma gäller om vi för en viss resursinsats söker uppnå högsta möjliga kvalitet eller kvantitet av tjänster. Sådana mål är ekonomiska, men uppfyllelsen kan vara svår att mäta jämfört med t ex affärsföretags räntabilitet. Resursuppoftningar, kvalitet, service och nytta låter sig inte alltid uttryckas i pengar.

Givetvis finns dock mål som är absoluta relativt "hushållningen". Det kan gälla mål som att hålla sig inom lagens gränser eller att iaktta vissa etiska konventioner.

Andra icke-ekonomiska mål kan vara aktuella i katastrofsituationer. Då kan det gälla att satsa allt som går, för att rädda så mycket som möjligt. I övrigt torde någon form av resursknapphet samt därmed hushållning och ekonomisk styrning så gott som alltid vara aktuell.

Ekonomi och etik

På många kommunala områden måste ekonomiska mål uppenbarligen stå tillbaka för icke-ekonomiska mål. De förra, t ex i form av effektivitetskrav, kan dock vara nog så dominerande för vissa verksamheter, men blott sekundärt inom den ram som de icke-ekonomiska primärmålen tillåter. Fördelningen av resurser i stort mellan olika omsorgskategorier, former av sjukvård eller slag av utbildning beslutas ej strikt ekonomiskt.

Avvägningen i de övergripande, strategiska besluten och hushållningen med resurserna, när besluten genomförs, sker alltså under både t ex etiska och ekonomiska hänsyn. "Samhällelig lönsamhet" eller liknande får vanligen inte bli allena avgörande. Ingen skulle väl rekommendera, att resurserna inom utbildning, omsorg, sjukvård etc fördelas så att de ger högsta möjliga bidrag till bruttonationalprodukten!

Samtidigt måste vi erkänna att även de strategiska besluten om resursernas fördelning i stort visar på (implicerar) olika sätt att värdera människoliv på vägar, arbetsplatser, sjukhus osv. De kan också ge uttryck för att t ex vård och utbildning för olika kategorier av människor värderas olika. Ofta är beslutande politiker och tjänstemän själva icke medvetna om att deras beslut faktiskt innebär sådana oavsiktliga värderingar.

Mål och påverkan

Ekonomiska mål kan formuleras mycket olika för olika befattningshavare. Dessa måste uppleva målen som näraliggande och meningsfulla. Många kan behärska eller i nämnvärd utsträckning påverka blott vissa kostnader eller vissa intäkter. Att målen anknyter till påverkbarheten är väsentligt för människornas engagemang och för att de skall kunna uppnås.

Ansvaret kan för många producerande enheter blott gälla kostnader. I andra marknads- eller serviceinriktade enheter kan främst intäkter eller prestationer påverkas. I sådana fall är det alltså inte tal om resultatenheter, dvs enheter där ledningen svarar för såväl intäkter som kostnader.

Som ovan nämnts ligger "ensidiga" kostnads- eller prestationsmål ofta närmast till hands för kommunala och andra offentliga verksamheter. Här möts helt skilda och knappast jämförbara kostnads- och

nyttomål samt standard- och kvalitetskrav m m. Avvägningen mellan dessa kommunala delmål skall – åtminstone i princip – hänskjutas till en politisk bedömning utanför den fortlöpande, operativa verksamheten.

Mål och ambitionsnivå

Ett mål behöver inte uttryckas som "bästa möjliga", ett s k optimum. Det kan i stället beskrivas som minst eller högst en viss nivå. Sådana tröskelmål eller s k satisfiering är naturliga att formulera om flera mål skall uppnås samtidigt.

Detta torde ofta vara fallet i kommunerna. Deras verksamheter får ju enligt kommunallagens s k självkostnadsprincip ej som affärsföretag sträva mot högsta möjliga räntabilitet. Däremot kan de inriktas på att söka uppnå samma räntabilitet på satsat eget kapital som motsvarar genomsnittlig ränta på lånat kapital. Det gäller främst vid avgiftsfiansiering. Många anser sådana räntabilitetsmål vara väsentliga för kommunal verksamhet, åtminstone som sidomål.

En viss minimiräntabilitet eller högsta nettokostnad kan kombineras med krav på vissa lägsta servicenivåer. Dessa kan avse behandlings- eller transporttider, väntetider, hållbarhet, kvalitet m m.

I vissa fall och särskilt för nya verksamheter eller projekt formuleras först blott inriktningsmål utan angiven ambitionsnivå. Först efter en tids erfarenhet bestäms en sådan.

Efter hand kan ambitionsnivån och därmed minimikraven höjas eller sänkas. De kan visa sig olämpligt lågt eller högt ställda från början. Eller kan utvecklingen av priser, konjunkturer, efterfrågan m m motivera det. I politiska sammanhang har olika partier måhända likartade mål men på skilda ambitionsnivåer.

Ambitionsnivå och risk

Ambitionsnivån kan också omfatta graden av risktagande. Utfall beror inte bara av valt handlingsalternativ utan även av vad som händer. En och samma handling kan ge mycket olika utfall i form av resultat etc. I många situationer kan avgörandena träffas efter (i genomsnitt) förväntat utfall. Det gäller s k riskneutrala bedömningar. I andra fall beaktas framförallt sannolikheten för verkligt ogynnsamt utfall.

Ett stort företag med många av varandra oberoende investeringar

kan för varje investering sträva mot högsta möjliga förväntade avkastning. Enligt de stora talens lag jämnar goda och dåliga utfall ut varandra. Ett företag med få oberoende investeringar kan i första hand behöva tillse att inga onödiga risker tas. En enda felinvestering skulle kunna knäcka företaget.

Dessa frågor behandlas i gängse litteratur kring besluts- och spelteori (jfr Gavatin, Bergstrand, 1972 och Grubbström, 1977). Det gäller avvägningar mellan risktagande och strävan efter avkastning eller andra mål. I kommunerna har frågan särskilt uppmärksamats i finansiella beslut.

Speciell hänsyn kan behöva tas till att riskerna varierar för olika kommunmedlemmar. Under ogynnsamma omständigheter kan t ex vissa förändringar i sjukvård, omsorg m m beröra kommunmedlemmarna olika. Detta belyser ytterligare en dimension, i vilken frågan om mål kan vara svårare att hantera i kommunal verksamhet än i företagsvärlden.

Hänsynen till svaga, sjuka eller handikappade kan rentav utesluta vissa annars önskvärda handlingar. Andra hänsyn kan behöva tas till effekterna för medborgare i olika delar av kommunen eller i olika inkomstgrupper (se k fördelningspolitik).

2.5 Ekonomifunktion och ekonomisystem

Ekonomifunktionen

I varje företag eller annan verksamhet kan olika funktioner urskiljas som inköp, tillverkning, marknadsföring eller försäljning, personaladministration och ekonomi. Den senare funktionen kan lättast beskrivas genom att ingående arbetsuppgifter anges. Dessa utgör främst extern (affärs)redovisning och rapportering till olika intressenter, finansiering och ekonomisk styrning med budgetering, kalkylering, internredovisning m m. Ibland ingår även administrativ databehandling och rationalisering, kontorsorganisation, fastighetsförvaltning m m.

Dagens ekonomifunktion har sina rötter i äldre tiders redovisningsfunktion. Allt som hänt bokfördes noggrant. Så småningom har behovet ökat att analysera och bedöma vad som skett och väntas ske. Det gäller såväl intäkter och kostnader samt därmed resultat som finansiell

ställning och försörjning med kapital. Det avser inte bara verksamheten som helhet utan även olika grenar, varor och tjänster, marknader etc.

Ekonomiavdelningen

Samordningen av budgeter för olika företagsdelar och redovisningen och budgetuppföljningen sköts vanligen av en eller – i större företag – fler ekonomiavdelningar. Antalet sådana har ökat kraftigt med divisionaliseringen av många företag.

För budgeterna för olika verksamhetsdelar liksom för produkt- och investeringskalkyler samt viss internredovisning ansvarar däremot ofta personer utanför ekonomiavdelningarna. Ändå brukar denna budgetering och kalkylering m m räknas till de mest väsentliga delarna av ekonomifunktionen.

Ett ekonomikontor

Ett exempel på organisationen av en kommunal ekonomiavdelning skall ges. En kommun inrättade 1988 en befattning som controller med omfattande arbetsuppgifter vid drätselkontoret. Detta skulle omorganiseras till att bli ett rent ekonomi/finanskontor med tre enheter. En avsåg budget och redovisning (ekonomisk-administrativ service). De båda andra gällde finans- respektive ADB-service.

Kontorets roll "att granska och följa upp kommunens samlade verksamhet inte bara ekonomiskt siffermässigt utan också verksamhets/prestationsmässigt" skulle utvecklas. I controllerns uppgifter ingick bl a "att finna former för övergång till målstyrning i stället för detaljstyrning och att förbättra metoder för uppföljning av verksamheter samt för produktivitets- och effektivitetsmätningar".

I befattningsbeskrivningen talas också om "ekonomiska djupanalyser och uppföljningsinsatser", medverkan i "utveckling av ekonomistyrningssystem", utveckling av "former och regler för interna tjänster" samt medverkan i "arbetet med riskhantering".

Sedan befattningen inrättats diskuteras även ytterligare uppgifter av det slag som behandlas nedan i detta arbete. Där ingår bl a påverkan på förvaltningarna att decentralisera det ekonomiska ansvaret och analysera mål och måloppfyllelse i verksamheten.

Budgetansvar

I stort sett uppvisar ekonomifunktionen stora likheter mellan affärsföretag och kommunala verksamheter. I företagsvärlden har det dock sedan decennier varit en strävan att bygga upp budgeten nerifrån de ansvariga linjecheferna. Det sker i anslutning till den affärsidé och strategi, som överenskommits med högsta ledningen. Linjecheferna skall enligt denna filosofi känna det totala ansvaret för sina budgeter. Ekonomiavdelningen ansvarar för samordningen av olika budgeter.

I kommuner har den centralt uppgjorda finansbudgeten i anslutning till beslut om skatteuttag större betydelse. Enligt nu gällande 1977 års kommunallag skall det vara en bruttobudget, dvs samtliga nämndverksamheters inkomster och utgifter skall tas upp i budgeten. De skall dessutom vara lika stora så att budgeten blir balanserad. Överföringar över årsskiftena av besparingar tillåts ej (jfr avsnitt 7.4 nedan).

Budgeten ger ramar för olika verksamheters budget. Dessa torde upplevas som pålagda restriktioner snarare än som åtaganden. Det kan vara svårt att bland linjecheferna i olika förvaltningar och verk uppnå samma aktiva budgetansvar som i företagen. Många av dem kan känna sig mycket bundna av centralt givna instruktioner.

Det kan under sådana omständigheter också vara arbetsamt för olika specialister som ingenjörer, arkitekter, pedagoger, läkare m fl att intressera sig för ledningsarbetet och det ekonomiska ansvaret i detta. Det kan även vara svårt för dem att precisera vilka krav de vill ställa på controllerfunktionen som rapportör, tolkare och rådgivare.

I många kommuner är dock strävan starkare att målstyra och sprida ansvaret för ekonomisk och annan måluppfyllelse till flera. Därför ifrågasätts kravet på balanserad bruttobudget (se t ex Kommunallagsgruppen, 1987). Belöningssystem för besparingar i utgifter och kapitalanvändning diskuteras. Större frihet och därmed större ekonomiskt ansvar fordrar dock en stram uppföljning av prestanda mot kostnader.

Kapitalansvar

Ofta hörs påståendet att intresset för just kapital samt resultat- och avkastningskrav i affärsföretagen innebär en avgörande skillnad mot kommunernas ekonomifunktion. Kanske är detta riktigt. Frågan är emellertid om det är önskvärt och om inte en ändring är snabbt på väg.

Det synes lika viktigt i kommunerna att känna ansvar för rörelseka-

pitalet och att detta inte drar onödiga räntekostnader. Kommunerna måste också effektivt utnyttja det kapital som uppstått genom tidigare satsningar. Dessa kan ha avsett både materiella (anläggnings)tillgångar och inte minst människors arbete och kunskaper (immateriellt kapital). Detta kommer ytterligare att beröras i anslutning till frågan om förmögenhetsskydd i avsnitt 7.3 nedan.

Ekonomisystemet

Ett ekonomisystem omfattar system för främst budgetering med uppföljning, kalkylering samt extern och intern redovisning. Det kan betecknas som i första hand de formaliserade och rutiniserade delarna av verksamhetens ekonomifunktion. Dessa kan utan klara gränser anknyta till eller vara helt samordnade med system för strategisk planering, marknadsföring, material- och produktionsstyrning m m.

Ekonomisystem kan tekniskt bestå av dels ett antal mer eller mindre väl samordnade datasystem, dels olika regelsystem. De förra består av de programvaror som styr tekniska beräkningar och sammanställningar av olika slag. Regelsystemen beskriver hur olika uppgifter behandlas av datasystem och personal i den ekonomiska styrningens tjänst.

Regelsystemen skall så långt det går ge uttryck för önskad ekonomisk styrning. De kan beröra fördelning av befogenheter och ansvar, förekommande kalkyl-, budget- och rapportmallar samt eventuella regler för extern och intern prissättning. De kan också omfatta val av mätteknik och nyckeltal för att uttrycka produktivitet, effektivitet och lönsamhet samt mycket mera (jfr kapitlen 3 och 6 nedan).

Budget och budgetuppföljning

Planeringen i företag och andra verksamheter tar ofta formen av en mer eller mindre detaljerad budget för olika ansvarsområden. I företagsvärlden diskuteras sedan länge riskerna för att en alltför specificerad och genomförhandlad budget kan låsa handlandet. Klassisk är också debatten om risken för anslagstänkande. Dessa risker synes lika farliga och aktuella i kommunala sammanhang.

Med anslagstänkande förstås då att budgeten uppfattas främst ge uttryck för beviljade utgifts- eller kostnadsanslag. Önskvärt anses i stället vanligen vara att budgeten ses som resurser eller medel, som

ansvariga linjechefer, dvs budgeterarna, tar ansvar för att använda på ett ändamålsenligt sätt.

Budgetprocessen är ju ej avsedd att vara en strid om pengar eller andra resurser. Snarare brukar önskan vara att den skall leda till ett med hänsyn till verksamhetens mål väl avvägt handlingsprogram. Det skulle helst utgå från vad olika avdelningar m m kan ta ansvar för så att resurserna kommer bäst till nytta.

Den ekonomiska uppföljningen sker via främst internredovisningen och dess rapporter, nyckeltal m m. Ofta har den tagit sig formen av omfattande och sifferbemängda papperslakan, som matas fram ur datorerna. Även idén med kortfattad information i nyckeltal förloras, om de blir för många.

Mottagarna riskerar att drunkna i information. Visst har rapporteringens snabbhet ökat. Den upplevs dock ofta som alldeles för onyanserad och framförallt opersonlig. Detta är – som nedan skall visas – kanske det främsta motivet för controllerfunktionen med dess tolkning, analys och rådgivning.

Den kommunala budgeten avser i första hand kommunalfinansiell nivå. Många resonemang bakom budgeten bygger emellertid på en kommuneconomisk planering. Det gäller särskilt i detaljerna på olika förvaltningar och verk. För t ex omsorg behövs dels en strikt finansiell budget, dels en – ofta i lösare form skisserad – budget över hur behoven bland kommunens medlemmar tillfredsställs.

Uppföljningen behöver beakta båda nivåerna. Detta kan i sin tur kräva kompletteringar av den interna redovisningen med statistik och nyckeltal från annat håll – ett slags "effektredovisning" (jfr avsnitt 8.3 nedan).

Kalkyler

Sedan århundranden görs i företagen för- och efterkalkyler för varor, tjänster, investeringar, projekt m m. Kalkylerna kan vara rutinmässiga efter vissa mallar och konventioner för beräkning av t ex standardsjälvkostnader eller särkostnader för olika objekt (inklusive tjänster). En tendens finns att kalkyleringen alltmer integreras med datorstödda system för produktionsstyrning.

Andra kalkyler kan vara sporadiska och situationsanpassade. De kan göras inför val av prisstrategi, sortiments- och kvalitetspolitik. köp-hyra-tillverka-beslut, produktavvecklingar m m.

Åter andra kalkyler kan avse investeringar av större eller mindre omfattning i materiella tillgångar, utveckling, marknadsföring, utbildning osv. På produktsidan går utvecklingen mot att tillhandahålla hela system, inklusive framtida komplettering och underhåll. Det kan göra gränsen mellan produkt- och investeringskalkyler svävande.

I stort sett torde affärsvärlden och kommunala verksamheter möta ungefär samma kalkylproblem. I kommunerna kan dock samhälls- och välfärdshänsyn tillkomma och – som ovan nämnts – motivera samhällsekonomiska kalkyler.

Extern redovisning

Redovisningen omfattar såväl affärstransaktionerna med omvärlden som de interna omvandlingsprocesserna inne i företaget, kommunen e d. Både i dagligt tal och i litteraturen kring ekonomifunktionen dominerar den externa (affärs)redovisningen och dess konventioner.

För den ekonomiska styrningen, särskilt av olika verksamhetsdelar och operativt, nyttjas i första hand internredovisningen. Det är framförallt den som ger stöd åt och uppföljning av budgeter och kalkyler.

I företagsvärlden noteras i affärsredovisningen så gott som undantagslöst utgifter och inkomster (vid fakturatillfället). Dessutom registreras givetvis alla betalningar. Mera sällan framgår beställningar i något slags dispositionsbokföring. Betalningarna och s k medels- eller finansieringsanalyser ger ledning för budgetering av likviditeten. Finansieringsanalyserna visar varifrån medlen kommer och till vad de används.

Vid bokslut bestäms vilken del av framförallt utgifterna men även av inkomsterna som avser det gångna året. Det sker alltså en periodisering till kostnader och intäkter kontra vad som balanseras som tillgång eller skuld. Skillnaden mellan affärsredovisningens intäkter och kostnader ger affärsredovisningens resultat.

Genom den ingående bokföringslagen av år 1976 jämte följande praxis har beräkningen av olika resultat i viss mån standardiserats. Tendensen har ytterligare förstärkts genom alla de företag som utformat sin redovisning enligt den s k BAS-kontoplanen för affärsredovisning (se BAS-redovisning . . . , 1982). Den har också blivit svensk standard och anpassas efterhand till nya lagar m m.

Intern redovisning

I en eller annan form brukar externredovisningen också samordnas med internredovisning med uppdelning på olika verksamhetsgrenar och andra objekt. Den blir starkt beroende av verksamhetens karaktär. Därför har mottot för BAS-systemet formulerats som "företagsanpassad internredovisning med enhetlig affärsredovisning".

I den interna redovisningen kan kostnaderna – bl a avskrivningar – värderas och periodiseras annorlunda än i externredovisningen. Det kan t ex ske mindre bundet av historiska priser och med en annan (av skattehänsyn obunden) fördelning över tiden.

Även urvalet av kostnader kan skilja. Framförallt tillkommer räntor eller avkastningskrav på allt kapital. Den externa redovisningen behandlar blott ränta på främmande kapital (lån) men ej på eget. I gengäld ingår eventuella utdelningar och skatter m m.

Datatekniken gör det möjligt att inte bara registrera händelser på konton enligt dubbel bokföring. I samma arbetstempo kan många uppgifter i internredovisningen registreras enligt koder för objekt som olika produktslag eller tjänster, uppgifter eller ändamål, program, ansvarig enhet, utförande enhet, distrikt, kund m m (jfr variabilitetsredovisningen i avsnitt 2.1 ovan). Affärskonstoplanen har då utvecklats till en kodplan, som klassificerar och kodifierar informationen i fler dimensioner än som behövs för den dubbla bokföringen.

Registreringen av ursprungsdata för varje transaktion kan behöva ske i många objektdimensioner i en s k kodsträng. För enkelhets skull sker det ofta med automatiska rutiner (jfr avsnitt 3.3 nedan).

Systemutvecklingen inom svenska företags redovisning har starkt influerats av utvecklingsarbetet efter ovannämnda vägar inom det s k redovisningsplan- eller RP-projektet. Det har sedan början av 1970-talet satt spår i ett stort antal skrifter från Sveriges Mekanförbund, ofta med professor Lars Samuelson som medverkande.

I stort sett synes kommunal redovisning under åren kommit att alltmer likna affärsföretagens. Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet (1988) har utarbetat förslag till ny redovisningsmodell i den riktningen (jfr ytterligare avsnitt 7.3 nedan). I några fall har kommuner och kommunala verksamheter gått över till BAS-konstoplanen för den externa redovisningen.

Även beträffande en för varje verksamhet anpassad internredovisning blir kraven ungefär desamma som i företagsvärlden. För t ex energiverken utarbetades redan i slutet av 1970-talet ett gemensamt

BAS-redovisningssystem, som kan tillämpas oberoende av verkets juridiska form (Svenska Elverksföreningen, 1979).

Människans roll i systemet

Ekonomisystem beskrivs mycket olika. De data som registreras, bearbetas, bedöms och uttolkas kan vara av olika slag. Teoretiskt bestäms både kvantiteter och värden i anslutning till vissa konventioner (jfr Gröjer, Stark, 1978 beträffande redovisning och Frenckner, Samuelson, 1984 beträffande kalkylering). Konventionerna kan avse bedömning på olika lång sikt, jämförelser mot genomsnitts- eller normal, värderingar i olika prisnivåer etc.

Ibland beskrivs ekonomisystem i stället praktiskt med utgångspunkt i tekniska förfaringssätt, använda rapportstommar eller datasystem m m. För en fullständig bild av systemet behövs båda sätten.

Avgörande är emellertid samspelet mellan berörda människor och det "döda" systemet. Det kan motivera att i ekonomisystemet även inkludera människornas medverkan som konstruktörer, förvaltare respektive användare av systemet.

Ett och samma tekniska förfaringssätt kan i skilda människors hand få helt olika inverkan på uppfyllelsen av uppställda mål. Människornas personlighet, utbildning, erfarenhet och fantasi kan betyda mer än fina instrument och inövade rutiner. Detta är väsentligt att minnas vid utformning av controllerfunktionen.

2.6 Den ekonomiska styrningens uppgift

Styrning som beslut

Ekonomisk styrning avser planering och uppföljning av verksamheter med ekonomiska styrmedel (priser m m) och oftast mot ekonomiska mål (jfr avsnitt 2.4 ovan). Styrningen kan uppfattas avse beslut och åtgärder mot nämnda mål och bygger på ekonomisk information. Detta synsätt täcker nästan all verksamhetsstyrning och går långt utanför ekonomifunktionärernas befogenheter. Den ekonomiska styrningen är blott en del av den totala styrningen av en verksamhet och måste samordnas med tekniska, sociala, juridiska, personella m fl hänsyn.

Den ekonomiska informationen är ofta uttryckt i pengar som sam-

manhållande måttenhet. Särskilt inför beslut med längre räckvidd och instabila priser räknas ofta i fasta priser (i reala termer i stället för nominella).

Styrförberedelser

Något annorlunda och kanske mer träffande beskrivs styrningen som ekonomiska sammanställningar och beräkningar, avsedda att ligga till grund för ledningen av företag eller andra verksamheter och deras delar. Då markeras en skillnad mellan å ena sidan ekonomifunktionens och andras styrförberedelser och å den andra ledningens egentliga styrbeslut och åtgärder.

Räntabilitets- och tjänlighetsstyrning

I storföretagsvärlden uppfattas ekonomisk styrning ofta som liktydig med räntabilitetsstyrning. Kommunikationen mellan centrala och lokala instanser sker i termer av önskad och uppnådd räntabilitet. Investerat kapital är så att säga den kommunicerande vätskan mellan kärnen.

Frågan är om liknande kommunikation i olika slag av tjänlighet skulle kunna vinna inträde i den kommunala världen. Även där skulle i så fall något slag av kapital – inklusive visst immateriellt sådant – vara gemensam nämnare.

Problematiken kring kommunal tjänlighet eller värde för pengarna behandlas ytterligare nedan i kapitel 6, främst avsnitt 6.6 och 6.7.

Ekonomisystemets roll

Ekonomisystemet kan ses som tekniskt instrument för den ekonomiska styrningen. Denna kan vara mer eller mindre aktiv respektive passiv. Detta spelar stor roll för kraven på ekonomisystemet (jfr följande kapitel).

Vanligen kan en viss återkommande årscykel urskiljas, främst beträffande budgetering och redovisning. Styrningen kan dock också ha såväl kortare som längre räckvidd.

Planera eller parera?

Ibland är det särskilt svårt att förutsäga vad som kommer att ske. Ej sällan kan dessutom konsekvenserna av felslagna prognoser bli särskilt ogynnsamma. I dessa fall kan prognoser och deras kompensations signaler bli otillförlitliga eller rentav vilseledande. Ett aldrig så genomarbetat handlingsprogram faller med felbedömda prognoser och ingångsdata.

Desto större krav ställs då på snabb återföring med lägesrapporter och nyckeltal samt hög beredskap att parera mot eller anpassa sig till oväntade händelser. Det anknyter till tesen att en skicklig ledare aldrig får låta sig överraskas.

Kort önskelista

En kort önskelista för den ekonomiska styrningen skulle kunna omfatta att den bör

- leda till önskad effekt och önskat beteende samt
- också upplevas göra detta (validitet),
- godtas av berörda parter (acceptans),
- ha en hygglig precision (reliabilitet) och
- ställa måttliga krav på tid och resurser (ekonomi).

Andra önskemål

Önskvärt är även att den ekonomiska informationen och målen för olika verksamhetsdelar formuleras i överensstämmelse med överordnade mål. Det kan då bli till fördel för helheten varhelst någon enhet ökar sin måluppfyllelse eller överträffar uppställda minimimål. Tyvärr är en sådan formulering av målen ej alltid möjlig. Det kan ibland motivera ändrad organisation. Det är också vad som skett så som berörs i kapitel 4.

Den ekonomiska styrningen måste självklart anpassas till ledningens filosofi. Viktigt är även att beakta verksamhetens struktur, organisation och situation samt aktuella problem. Detta leder till att den ekonomiska styrningen i affärsvärlden och kommunerna ständigt arbetar under delvis olika villkor. Det belyses i kapitel 5.

I det stora hela torde synpunkterna ovan gälla både affärsvärldens och kommunala verksamheters ekonomiska styrning. I kommunerna

tillkommer behovet av underlag för inte bara kommunalfinansiell utan även kommuneconomisk styrning. Kommunerna är också underkastade delvis andra och mer begränsande legala och administrativa restriktioner. Den ekonomiska styrningen måste dessutom nära samordnas med social och underordnas politisk styrning. Det har påverkat innehållet i främst kapitlen 6–8.

För kommuner har även prestationsmätning och revision anförts som arbetsuppgifter för ekonomisk styrning (Hayes m fl, 1982). Det betonas ytterligare i det omfattande sjätte kapitlet nedan. I samband med behandling av controllerfunktionen är framförallt den på sina håll omfattande kommunala förvaltningsrevisionen intressant (se avsnitt 7.7 nedan).

Styrningens uppgift

Enklast kan uppgiften för en kommun eller verksamhetsledning sägas vara att ”uppställda mål skall nås på bästa möjliga sätt”. Det kan ske med hjälp av ekonomisystemet och den ekonomiska styrningen som delar av verktygsarsenalerna vid sidan av t ex fysisk planering. Den formuleringen inkluderar emellertid så gott som allting.

En mer begränsad formulering är önskvärd. Uppgiften är framförallt att genom hela organisationen upptäcka och uttolka allt som sker beträffande hur uppställda ekonomiska mål uppfylls. I den mån de ej nås gäller det att ställa rätt diagnos om varför. Eventuellt förväntas en controller dessutom föreslå motiverade motåtgärder.

Känd är formuleringen om ”ett tidigt varningssystem”. Det gäller att upptäcka risker och fånga krissignaler så tidigt att effektiva motåtgärder hinner vidtas.

Självklar är också önskan att så tidigt som möjligt upptäcka fortgående ineffektivitet eller resursläckage.

Dessa formuleringar är dock negativa. Mer positivt är att tala om en strävan mot t ex förbättrad räntabilitet i affärsföretag eller större tjänlighet i kommuner. I båda fallen eftersträvas ofta högre effektivitet i någon mening.

Risker och chanser

Många situationer – även i kommuner – är riskfyllda. Riskerna för oförutsedd, minskad efterfrågan eller ändrade behov, personal- eller

kapitalbrist m m kan kanske inte undvikas trots motåtgärder. Till stor del kan de dock mötas med en övervägd, kalkylerad riskbedömning. Ibland kan denna enligt beslutsteorin bygga på uppskattad sannolikhet för olika utfall, ibland snarare på uppskattning av värsta utfall. Det kan utgöra ett led i den ekonomiska styrningen.

För framgång är det emellertid kanske ännu viktigare att upptäcka och fånga eller rentav skapa chanser. Det kan gälla såväl affärsföretagets marknadspotential eller kommunmedlemmarnas behovstillfredsställelse som möjligheter till rationalisering eller andra förbättringar. Det kan vara väl så väsentligt att utnyttja möjligheter och kompetens när de bjuds som att undvika hot eller komplettera luckor.

Detta senare synes vara ett bärande argument för en aktiv och positiv controlling – i både företag och offentlig förvaltning.

Rapportering

Många förbinder ekonomisk styrning främst med att använda vissa instrument, kanske i första hand redovisning och budgetering samt rapporter och nyckeltal. Kalkyler och strategisk planering kommer i bakgrunden. Registreringen och bearbetningen av data samt läsning- en av rapporter blir en huvudsak.

I många presentationer av ekonomisystem betonas också framförallt de rapporter som kan genereras rutinmässigt. Möjligheterna att ta fram specialrapporter för olika syften utnyttjas ofta inte alls. Nöjer vi oss inte fortfarande med alltför schablonmässiga rapporter utan att efterlysa beslutfattande instansers informationsbehov i olika lägen? Avgörs valet av rapporter mer av datasystemens försäljningsargument än av mottagarnas behov? Ja, många av möjligheterna kanske inte utnyttjas på grund av bristande kunskap.

Ekonomisk styrning som yrke

Framställningen ovan anger att en allt aktivare ekonomisk styrning visar upp en egen yrkesprofil. Även om arbetsuppgifterna måste växla med verksamhetens art kommer vissa grundläggande drag igen överallt.

Innehållet beror av hur verksamheten betraktas administrativt, ekonomiskt och informationsmässigt. Alla tre synsätten behövs. Styrningen beror av den marknad eller de behov som skall tillfredsställas.

Hänsyn måste tas till det betydande innehållet av tjänster i så gott som all ekonomisk och liknande verksamhet.

All styrning innebär medveten påverkan mot vissa mål. Den beror starkt av de människor som skall påverkas och de som medverkar i styrsystemet.

Ekonomifunktionärerna har ansvar för den information och de bedömningar de levererar, men det slutliga ansvaret för beslut och åtgärder åvilar den operativa ledningen. Man skulle kunna tala om ett ekonomiskt rapport- eller informations-, bedömnings- och bevakningsansvar som ekonomifunktionärernas del av ansvaret för verksamhetens styrning.

Redan detta delansvar är fullt tillräckligt för att motivera en särskild yrkesprofil och omfattande krav på det ekonomisystem som den ekonomiska styrningen bygger på. Alltefter controllerfunktionens utformning och omfattning – se kapitel 4 nedan – blir controlling en mer eller mindre omfattande del av den ekonomiska styrningen. Dess yrkesprofil inverkar också på controllerns yrkesprofil.

Det finns även anledning att precisera krav på en yrkesetik för controllers. Närmast tillhands ligger att jämföra med revisorer och advokater. Beroendet relativt arbetsgivaren torde dock vara känsligare.

Behov av kravspecifikation

Önskelistan ovan för den ekonomiska styrningen var kortfattad och allmänt hållen. De många obesvarade frågorna antyder att vi behöver en fyligare kravspecifikation eller lista över mer konkreta önskemål på ekonomisystemet för controllingsyftet. Några synpunkter härpå lämnas i följande kapitel.

2.7 Slutsatser och frågor

Sammanfattningsvis kan kommunala och andra verksamheters styrning uppfattas som en fortgående informations- och lärprocess. Höga krav ställs på hushållning med resurserna, dvs på ekonomi. Detta gäller inte minst för det stora inslaget av kollektiva tjänster. Utvecklingen går mot mer målstyrning, som ställer krav på många befattningshavare att ta ekonomiskt ansvar. Ekonomiska mål kan visserligen få stå tillbaka för sociala. Ändå är trycket starkt på kommunala

befattningshavare att åstadkomma värde för pengarna.

Ekonomisk och annan målstyrning synes minst lika viktiga som i näringslivet. Ja, de många och delvis oförenliga och svårhanterliga målen kan rentav ställa extra krav på den kommunala controllerrollen, både centralt och ute i olika verksamheter. Inte minst gäller detta, när affärsmässighet och sociala hänsyn liksom kommunalfinansiella och kommuneconomiska synpunkter samtidigt skall beaktas. Ambitionerna kan sättas olika högt och anpassas till möjligheterna att nå målen. Ofta måste stor hänsyn tas till risker av skilda slag.

Den ekonomiska styrningen har under senare år kunnat utvecklas med alltmer omfattande, datorstödda ekonomisystem. Dessutom finns en strävan att samordna dessa med andra planerings- och uppföljningssystem. Mycket talar för att det så småningom utvecklas en särskild kommuneconomisk modell med struktur, organisation, beslutsprocess, relationer till omgivningen m m, som delvis avviker från företagsvärldens. Eventuellt behövs flera sådana modeller till ekonomisystem för olika typer av kommunala verksamheter.

Många viktiga frågor, delvis politiska, återstår att besvara. Hur långt kan lämpligen strävan mot affärsmässighet i den ekonomiska styrningen gå? Hur mycket kan och bör metodiken bakom samhälls-ekonomiska kalkyler tillämpas? I vilken utsträckning kan kommunmedlemmarnas preferenser bestämmas via gängse prissättning på kommunala tjänster? Vilka behov måste i stället utrönas via enkäter, klagomål etc?

Hur långt bör kommunerna söka enhetliga målformuleringar i sina ekonomisystem? I vilken utsträckning kan dessa formuleras som ekonomiska mål (värde för pengarna)? Vilka sociala eller liknande mål kan behöva följas upp i likartade former som via ekonomisystemet?

Hur organiseras lämpligen ekonomiarbetet, mänskligt och med olika instrument för budgetering, kalkylering och redovisning etc? Hur skall ekonomisystemet och controllerrollen på olika håll i kommunen kunna medverka till tidiga varningar om både kostnadsöverdrag och missade effekter m m? Vilka risker för missade nyttovärden, sociala mål etc behöver särskilt beaktas i olika slag av kommunala verksamheter? Var kan tidiga varningssignaler väntas vara särskilt viktiga för att man med olika åtgärder skall kunna möta dessa risker?

3 *Krav på ekonomisystem för controlling*

3.1 Analys- och tolkningskrav

Behov av underlag

Den kanske mest avgörande egenskapen i controllerfunktionen är att biträda vid analys och tolkning av vad som skett eller väntas ske. Kapitlets budskap är att belysa hur just detta ställer speciella krav på ekonomisystemet. Läsare, som ej är intresserade av den rätt tekniska framställningen, kan skumma igenom rubrikerna och gå vidare till kapitel 4.

Det räcker inte med Hippokrates krav "primum non nocere" – att det första (dvs den första plikten för en läkare) är att inte skada. Snarare borde det för en controller gälla att "handla enligt vetenskap och beprövad erfarenhet" (jfr den svenska allmänna läkarinstruktionen).

För att tillfredsställa detta önskemål behövs både teoretiska kunskaper och erfarenhet. Föreliggande kapitel inleds därför med vissa från ekonomisk teori kända samband. Främst från dessa härleds sedan ett antal önskemål på de ekonomisystem som skall tjäna som bas för framgångsrik controlling. Eftersom kommunal verksamhet ofta är tjänsteorienterad lämnas slutligen några synpunkter på behovet av information just vid tjänsteverksamhet.

Samband mellan beslut och effekter

Framställningen i föregående kapitel pekar mot ett helt batteri av frågor som skulle behöva besvaras. Vilka är de viktigaste och mest påverkbara sambanden mellan beslut och måluppfyllelse? Vilka förekommer centralt och vilka lokalt? Kommer de överhuvudtaget att re-

gistreras och följas i traditionell redovisning och budgetering?

Man kan hysa tvekan om dessa instrument besvarar de grundläggande frågorna: Vad ger intäkter eller är nyttigt för berörda parter? Vad förorsakar kostnader eller uppoffringar? Vad kan sparas i resursinsatser? Hur inverkar transfereringar? Vad är långsiktigt optimalt?

Dessa kostnads- och intäktssamband kan förväntas vara av den mest varierande karaktär. Från näringslivet vet vi att sambanden är mycket olika i processindustri, ordertillverkning, handel, bygg- och tjänsteverksamhet av skilda slag. Verksamhetens omfattning, teknik, lokalisering, konkurrenssituation och finansiering m m kan också spela in.

Liknande skillnader i samband torde kunna urskiljas mellan industriverkens rörelser, utbildning, barn- och äldreomsorg, sjukvård, gatuunderhåll, renhållning osv. Vissa har process-, andra orderkaraktär. Vissa drivs storskaligt, andra styckevis. Vissa kan förplaneras, andra inte. Innehållet av tjänster är högt, men relationen till "kunden" varierar.

Att lära känna dessa samband och deras förändringar kan vara viktigt för att fördela resurserna allt bättre. Det behövs både i företag och kommuner, både för de lokala enheternas egen planering och för överordnade ledningars samordning. Det kan på längre sikt ge en kunskapsbank i hela organisationen till ledning för kreativ controlling. Det är angeläget att regelsystemets rutiner inte binder controllers till blott pappershantering.

Att undvika felaktiga resonemang

Det kan vara svårt att avgöra om ett instrument eller ett förfarande leder till bättre beslut än annars. Ofta är optimum flackt. Dvs skillnaderna mellan utfallen i bästa och andra bra handlingsätt kan vara obetydliga.

Avgörande kan däremot vara att undvika alternativ med speciellt dåliga utfall. Det kan dock vara svårt att bedöma i förväg. I första hand kan det då gälla – både i företag och kommuner – att undvika uppenbart irrationellt beteende. Här kan pedagogiskt lagda representanter för den ekonomiska styrningen göra stor nytta.

Det finns många exempel på felaktiga resonemang. Hur ofta behålls inte utrustning till dess den är helt avskriven i redovisningen, trots att det skulle vara ekonomiskt att byta ut den tidigare? Hur ofta vilseleds inte handlandet av den avskrivningspolitik som följs?

Ibland tillämpas en debitering per timme för t ex arbetsmaskiner. Vissa har varit dyra att anskaffa och uppvisar en hög timkostnad. Andra, ofta äldre maskiner, kan ha en högre rörlig kostnad men lägre totalt timpris. Att i första hand utnyttja maskiner med på detta sätt kalkylerat lågt timpris kan då vara oekonomiskt.

Val mellan att göra själv eller köpa ute bestäms också ibland schablonmässigt utan hänsyn till beläggningen både just vid beslutet och längre fram. Vid lågbelastning kan egna kapacitetskostnader (avskrivningar, räntor och fast personals löner) vara utan intresse för valet. Vid hög belastning kan deras (alternativ)värde i stället vara högt, högre än summan av redovisade kostnader. Det kan vara avgörande för valet.

Ett långt, till synes billigt inköpskontrakt för tjänster kan vara mindre fördelaktigt än ett tillfälligt, till synes dyrt köp för en kortare period. Det förra kan leda till dåligt utnyttjande av den egna kapaciteten. Det senare kan kapa köer och bringa systemet i balans.

Kortsiktiga krav på räntabilitet, annan lönsamhet eller tjänlighet, som slår igenom redan i årets rapporter, kan vara olyckliga, om de motverkar långsiktiga önskemål. Om äskanden om investeringar avslås eller reduceras, kan det leda till att samma förslag respektive kompletteringar vid senare tillfällen omkalkyleras till en vilseledande hög avkastning. Vad som missats under mellantiden kommer aldrig att synas i någon rapportering.

Strävan mot prisfördelar vid stora inköp kan leda till dyr bindning av kapital i stora förråd. Andra fördelar av samordning av t ex gemensamma inköp för flera förvaltningar kan ätas upp av ökade interna transaktionskostnader för beställningar, varukontroll och -hantering m m. Fördelar av stordrift, mekanisering och automatisering kan förloras i sämre flexibilitet och underbeläggning vid oväntade förändringar i behov eller efterfrågan.

3.2 Ekonomiska effekter

Den ekonomiska teorins bidrag

Både avsiktlig ekonomisk styrning och yttre händelser ger sålunda upphov till mer eller mindre förutsebara effekter. Ofta upplyser dock inte ekonomisystemet ens i efterhand om sådana samband, om vilka

handlingar eller händelser som utlöst olika effekter. Systemen är inte uppbyggda för att på ett vetenskapligt tillfredsställande och systematiskt sätt söka samband mellan orsaker och effekter.

Vi skulle i större utsträckning än som är vanligt behöva formulera precisa antaganden om samband. Ekonomisystemen skulle så långt möjligt pröva förekomsten och karaktären av dessa samband. Då skulle vi kunna bygga upp en säkrare kunskap om sambanden att användas före olika beslut. Problemen torde vara mycket likartade i affärsvärlden och kommunerna.

Många idéer om vilka typer av samband som kan förväntas bjuds i gängse läroböcker i ekonomisk teori (jfr ytterligare avsnitt 6.1 nedan). Den stora inverkan på produktiviteten av arbetsfördelning och specialisering påvisades redan före industrialismen av Adam Smith.

Senare har andra och väl så viktiga s k ekonomiska effekter urskilts. Vissa av dem kan betecknas som gynnsamma, andra som ogynnsamma. Vissa gäller förhållanden inne i varje verksamhet för sig, andra avser relationer mellan olika verksamheter och samhället i stort. Vi kan tala om både positiva och negativa interna och externa effekter ("economies" och "diseconomies").

Som nämnt framgår dessa effekter sällan direkt ur traditionella ekonomisystem. Det kräver kunskap, erfarenhet och fantasi för att finna och precisera dem till ledning för olika beslut. Det kan ställa en controllers kreativitet på svåra prov.

Även om effekterna tar mycket olika konkret form i skilda verksamheter kan de i princip klassificeras i ett begränsat antal typer. Några av de viktigaste bland dessa skall här exemplifieras. Förhoppningsvis kan det ge stöd för sökandet efter konkreta effekter eller samband i varje särskild verksamhet.

Känslighet och synergi

En grundläggande ekonomisk effekt är efterfrågans känslighet (jfr avsnitt 2.2 ovan). Dess priselasticitet anger procentuell förändring i efterfrågad kvantitet vid en procents förändring i priset (med negativt tecken). Om efterfrågad kvantitet ökar med 2 procent vid 1 procents sänkning av priset är efterfrågans priskänslighet två. Ibland beräknas s k korselasticitet för hur efterfrågad kvantitet reagerar för priset på en annan vara eller tjänst.

På liknande sätt kan kostnadselasticitet beräknas. Den anger pro-

centuell förändring i totalkostnader för en procents volymförändring. Alternativt kan den formuleras som marginalkostnaden dividerad med genomsnittskostnaden. Låg kostnadskänslighet antyder stor-driftsfördelar.

Även på kostnadssidan kan korselasticitet förekomma. Samproduktion av flera varor eller tjänster kan ge betydande synergieffekter ("economies of scope"). Dessa kan avse såväl löpande produktion genom bättre utnyttjande av kapaciteten som investeringar. En maskin skulle t ex aldrig skaffas, en anläggning aldrig byggas, om den skulle kunna utnyttjas blott för ett enda slag av varor eller tjänster.

Skaleffekter

I enklaste fall framställs blott ett enda varu- eller tjänsteslag i en verksamhet. Då kan stordrift i olika former visa sig gynnsam. En större anläggning kan ha lägre kostnader per enhet än en mindre (storleksdegression). Hög beläggning av kapaciteten kan vara helt avgörande för ekonomin, t ex för transportmedel (utnyttjandeekonomi). Vid blandad produktion med många produkt- eller tjänsteslag kan ekonomin med stordrift vara svårare att särskilja från andra effekter.

Både kapital- och personalresurser kan användas effektivare vid korta genomloppstider än vid långa. Ja, sådan s k kapitalrationalisering kan ta många former för att höja kapitalomsättningshastigheten (verksamhetsvolym eller omsättning dividerad med "arbetande" kapital. Se ytterligare i avsnitt 6.3 nedan). Inte bara räntekostnader kan minska utan även kostnader för inkurans och hantering, t ex bevakning av vilande ärenden (jfr köeffekter nedan).

Stora inköpsorder och långa serier av tillverkning kan ge andra skalfördelar, om beställnings- eller uppsättningskostnaderna är höga. Dessa kostnader kan då slås ut på en stor kvantitet. Som ovan nämnts kan de i gengäld öka kapitalbindningen och inkuransrisken. Det kan göra det rationellt att t ex med datorstöd förenkla omställningarna mellan olika slag av tjänster (de små seriernas ekonomi).

Ibland kan viss serieekonomi uppnås genom lämplig ordningsföljd mellan serier av olika varor och tjänster, inklusive resor, sammanträden o d (rationell serieföljd).

Lär- och erfarenhetseffekter

Givetvis kan olika former av incitament bidra till högre arbetsintensitet eller högre kvalitet i arbetet. Motsvarande fördelar kan också vinnas genom läreffekter, om samma arbetsuppgifter utförs många gånger efter varandra.

På motsvarande sätt kan en hel organisation uppvisa så kallade erfarenhetseffekter. Dessa kan omfatta både individuella läreffekter och organisatoriska anpassningar med ökad erfarenhet. Den så kallade erfarenhetsfunktionen anger hur arbetsinsatsen eller kostnaden i fast penningvärde per ytterligare enhet av en vara eller tjänst minskar vid en fördubbling av volymen.

I många verksamheter visar det sig till exempel att den tjugonde varan eller tjänsten kan utföras med 85 procent av tids- eller resursåtgången eller kostnaden för den tionde. Den fyrtionde kräver blott 85 procent så mycket som den tjugonde osv. Varje dubbling av antalet "erfarenheter" leder alltså till samma relativa minskning av kostnader per styck. Denna effekt kommer utöver serieeffekten ovan att uppsättningskostnaderna kan slås ut på ett större antal.

Fördelar med stordrift, långa serier, läreffekter och synergi mm kan motivera att företag går samman, söker nå dominans inom en viss nisch, blandar vissa varor eller tjänster till lämplig "mix" osv. Det kan på liknande sätt göra det lämpligt för närliggande kommuner att mer än hittills samverka eller rentav sammanföra vissa verksamheter.

Integrationsekonomi

Ibland integreras olika led i en process i ett och samma företag, såsom skogsbruk samt massa- och papperstillverkning (vertikal integration). Ibland blir mellan-, bi- eller slutprodukter från en process ingångsprodukter i en annan, sidoordnad process (horisontell integration).

Integrationen kan också gälla tjänster. Då kan betydande integrationsvinster uppnås genom inbesparade kontakt-, transaktions- eller kontrollkostnader mm men också genom jämnare beläggning, säkrare marknad etc.

För controllers gäller det i första hand att bidra med att upptäcka och bedöma integrationsvinster. I andra hand kan dessa ge upphov till en del problem med intern prissättning eller avräkning (jfr avsnitt 5.5 nedan).

Ogynnsamma interna effekter

Många skaleffekter är ofta överskattade. Byråkrati, monotoni och stress samt svaga incitament är exempel på negativa skaleffekter. Med dessa kan också personlig motivation, initiativlust och ansvars känsla förloras.

Detta har motiverat decentralisering, i affärslivet ofta i form av divisionalisering och senare bolagisering (jfr nedan i kapitlen 4 och 5). I kommuner förekommer t ex att skol- och socialförvaltningar distriktindelas, att kommunaldelsnämnder skapas och att energiverk bolagiseras osv. Vid all sådan uppdelning är det emellertid viktigt att positiva skaleffekter och synergi inte förloras. Ökad decentralisering ställer därför stora krav på samordning av bl a ekonomisk information.

De ogynnsamma skaleffekterna kan vara ytterst svåra att ens med god vilja utläsa ur förekommande eller möjliga rapporter från ekonomisystemet. Detta gäller än mer de många tväreffekter som kan uppträda. Konflikterna mellan serielängd och kapitalrationalisering har nämnts som ett exempel. Ett annat är att hög arbetsintensitet kan utlösa sämre kvalitet, hög kassationsprocent, hög personalomsättning och höga utbildningskostnader etc.

Sammanfattningsvis har förekomsten av både gynnsamma och ogynnsamma effekter motiverat en långt försiktigare syn på stordrift än för några decennier sedan. Särskild uppmärksamhet har fästs vid tendenser till byråkratisering. De kan mätas i relationen mellan personal eller kostnader för administrativa uppgifter och personal eller kostnader för operativt arbete.

I en undersökning av stat, kommuner och landsting kan en viss sådan byråkratisering konstateras men inga administrativa storleksfördelar upptäckas (jfr Lane, Magnusson, Westin, 1986). Förmodligen skulle en likartad men fortlöpande controlleruppföljning av förhållandena för enskilda verksamheter ge mer precis information.

Externa effekter

Även externa ekonomiska effekter kan behöva kartläggas och beaktas i vissa kalkyler. De uttrycker hur verksamheten inverkar på omgivningen (för närmare definition och exemplifiering hänvisas till Bohm, 1972, Mattsson, 1988 eller Werin, 1979). Ekonomi och annan måluppfyllelse kan både bero av och inverka på t ex regionens infrastruktur med tillgång och priser på resurser och varor eller tjänster, konkurrens m m.

De externa effekterna — särskilt om de är negativa — kan vara än svårare att identifiera och kvantifiera i ekonomisystemet än de interna. De får uppfattas mer intuitivt och oprecist i något slags omvärldsanalys. De är sällan påverkbara från företagets eller de kommunala verksamheternas sida. Desto viktigare kan det vara att anpassa sig till dem.

Många externa effekter är av tvärkaraktär. Vår konsumtion av frisk luft, rent vatten och arbetstrivsel kan störas av viss produktion. Ibland kan produktionen av viss vara eller tjänst störa eller underlätta andra verksamheters produktion. Även mellan olika slag av konsumtion kan tväreffekter uppträda. Bilåkare skulle t ex föredra att andra inte belastade vägarna, medan innehavare av telefon föredrar att det finns andra att ringa till.

Som externa kan också räknas många marknadseffekter. Pris och marknadsföring av en nytthet kan inverka på efterfrågan på andra. Marknadstillväxt, marknadsandelar och konkurrensvillkor är andra faktorer att beakta. De torde dock vara mindre aktuella i flertalet kommunala sammanhang. Viktigt att lägga märke till är dock att många kommunala åtgärder inverkar på kommunens näringsliv, som i sin tur kan inverka på kommunens ekonomi, sociala förhållanden etc.

Situationsanpassade kalkyler

De olika ekonomiska effekterna talar för att tillgripa de mest olikartade, situationsanpassade kalkyler. Det är den klassiska rekommendationen om "different costs for different purposes" (Clark, 1923). Åtminstone delvis kan dessa kalkyler vara helt fristående från fortlöpande rutiner för redovisning och budgetering. Det ligger också i controllerfunktionens idé att med fantasi söka efter samband, som inte kan utläsas ur mer rutinbetonade förfaringssätt.

I kommunala sammanhang kan ekonomiska och andra effekter som behöver beaktas delvis ta sig andra former. Pris- och lönepolitik, utbildning och rekryteringspolitik inom äldre- och barnomsorg, sjukvård m m kan ömsesidigt inverka på varandra. Det kan också gälla t ex val mellan service i privat eller offentlig regi. Vägledning behövs för prioriteringar både inom och mellan områdena, både på politisk nivå och tjänstemannanivå.

Optima på olika nivåer

För all bestämning av bästa möjliga lösning eller bästa möjliga effekter måste det göras klart på vilken nivå och för vilka parter som optimum söks. Skillnader kan uppträda i flera dimensioner. Geografiskt kan det gälla kommun, landsting eller län respektive hela riket. Funktionsmässigt kan det avse viss förvaltning eller flera förvaltningar tillsammans (t ex äldreomsorg och viss sjukvård).

En redan tidigare påpekad skillnad gäller kommunalfinansiella kontra kommuneekonomiska effekter.

Värdemässigt kan bedömningen begränsas till vad som kan mätas i eller omräknas till pengar. Det kan i så fall anknyta till redovisade (historiska) kostnader eller till resursernas dagsvärden. Ytterligare en möjlighet är att inkludera värdet i bästa alternativa användningsmöjlighet. Slutligen kan värdena i kommuneekonomisk bedömning även omfatta andra nytto- och uppofferingsvärden av de mest skilda slag som glädje, moralisk tillfredsställelse, obehag, lidande osv.

Koeffekter

I många sammanhang uppträder köer eller annan form av väntan. Vi kan tala om koeffekter, som ibland närmast är interna, ibland externa. Patienter står i kö för operation, byggherrar väntar på byggnadstillstånd och lånesökande väntar på besked (jfr RRV, 1983 b, 1985 och frågan om "körung" i avsnitt 6.4 nedan). Här göms många kostnader, besvär och kanske lidande, särskilt vid extremt långa väntetider. Genom att de ej framträder i kommunens redovisning kan de lätt glömmas bort.

Såväl kostnader eller uppofferingar som intäkter eller nyttovärden berör alltså flera parter. Vad som är mest tjänligt för kommunsamhället, inklusive kommunmedlemmarna, kan inte bedömas med utgångspunkt från vad som visas i kommunens vanliga budget och redovisning. Det är ett fall då skillnaden mellan kommunalfinansiell och kommuneekonomisk bedömning kan bli stor.

3.3 Traditionella krav

Specialistkrav

Litteraturen kring ekonomisystem är fylld av kravspecifikationer. Inför inköp av nya datorstödda system utarbetas också för verksamheten egna specifikationer. En del av kraven avser själva systemens inre egenskaper. Ofta formuleras sådana krav mer av dataspecialister än av ekonomiavdelningens företrädare. Än mindre brukar de slutliga användarna, dvs de verksamhetsansvariga, medverka i nämnvärd utsträckning.

Kraven formuleras i dimensioner av tillgänglighet, hanterbarhet inklusive möjligheter till s k pseudo- och automatkontering samt kvalitet hos in- och utdata. Särskilt viktig är ofta lagringskapaciteten beträffande bl a budget-, kalkyl- och utfallsdata samt eventuellt även för beställningar och dispositioner. Andra krav kan avse byggbarhet via moduler, förändringsberedskap, säkerhet m m.

I varje dimension växlar kraven med den specielle användarens fordringar. Många av kraven brukar dock kunna formuleras för stora användargrupper. Därmed skapas viss enhetlighet i både hårdvara och program. Detta har medfört en rationellare tillverkning av maskiner, program, utbildning m m.

Användarkrav

Andra krav betingas mer av individuella önskemål hos användarna. Det kan gälla systemens ekonomi, leverantörsstöd och flexibilitet samt samordningen mellan använda eller önskade förssystem och huvudsystemet. Olika verksamheter kan ha behov av olika konto- eller kodplaner samtidigt som koncern- eller kommunsamordningen inte får äventyras.

Allra viktigast är ofta förmågan att sortera och ta ut information i återkommande eller tillfälligt önskade rapporter utan nämnvärd programmeringsinsats. Användarna och inte minst controllers kan ställa stora krav på informationens snabbhet, aktualitet, noggrannhet, överskådlighet, detaljrikedom och relevans samt begriplighet och acceptans bland berörda befattningshavare.

Kraven kan dessutom växla mellan en verksamhets olika delar och för olika varor, tjänster eller regioner m m. Även befattningshavarnas

arbetssätt med budgeter och rapporter kan motivera olika systemkrav. De kan även variera över tiden med hänsyn till utvecklingen av teknik och efterfrågan, risker osv. Samordningen med material-, produktions- och projektstyrning e d kan ställa speciella krav.

Användarkraven – fränsett systemens ekonomi och leverantörsstöd – talar sålunda snarast emot enhetlighet och för situationsanpassning. Detta är en synnerligen viktig men ej alltid tillräckligt beaktad avvägning. Användarna kan tyvärr sakna både tid och kompetens att framföra sina argument med önskvärd tyngd.

Önskan om att kunna följa olika transaktioners effekter på objekt i flera dimensioner kan framtvinga långa s k kodsträngar. För att minska arbete och fel kan automatkodifiering tillgripas i största möjliga utsträckning. Enkla dialogprogram kan utvecklas så att användarna själva kan begära och rentav utforma önskade rapporter på papper eller skärm.

3.4 En annorlunda kravmeny

Teoretiska utgångspunkter

I fortsättningen behandlas krav eller önskemål på ekonomisystemet från de närmast ekonomiskt-teoretiska utgångspunkterna ovan i detta och föregående kapitel. Avgörande är de besluts- eller styrsituationer som förekommer och de samband som teorin ger anledning anta därvid. Traditionella krav anknyter ofta till kostnads- och intäktsslag, kostnadsställen och kostnadsbärare. Många avgöranden gäller snarare ansvarsfördelning, kapacitet och kapacitetsutnyttjande, samproduktion och samutbud av olika varor och tjänster, serielängd och kapitalbindning m m.

Detta leder till en annorlunda kravmeny – kanske ett uttryck för den gråa teorins utopi. Författarens hopp är dock att de tio önskemålen nedan skall vara värda att fundera över.

Önskemålen har ursprungligen utarbetats i anslutning till uppdrag i näringslivet men synes lika aktuella i kommunala sammanhang. Där tillkommer i flera fall den samtidiga hänsynen till kommunalfinansiella och kommuneekonomiska bedömningar. Detta kan ställa krav på information som kompletterar ekonomisystemets (se ytterligare avsnitt 7.3 nedan).

I varje verksamhet blir det nödvändigt att under vart och ett av önskemålen formulera mer specifika krav i konkreta termer.

Samordning

Att söka tillfredsställa olika och ej förenliga krav måste innebära avvägning och prioritering. Inte minst kostnader och arbete sätter gränser för tillfredsställelsen av ambitionerna. Roll spelar hur verksamheten uppfattas som t ex administrativ enhet, ekonomisk enhet eller informationsenhet enligt avsnitt 2.1 ovan. En del av de svåraste avvägningarna gäller graden av frihet för olika delar av verksamheten i företag, kommun och förvaltningar.

Strävan mot decentralisering, ökad ansvars känsla och hänsyn till skilda varors, tjänsters, regioners och ledares olika egenskaper talar för stor frihet. Risken för kommunikationsproblem talar emot.

Världen uppvisar exempel på internationellt kända och framgångsrika storkoncerner med en hårdhänt samordning ner i detaljerna. Disciplinen upprätthålls också tvärsöver de mest skilda verksamheter som ingår. Det är tal om ett centralt system om än med decentraliserad registrering. Rapporter kan tas ut även lokalt men efter ett i huvudsak centralt bestämt schema. Kodsträngarna behöver ha utrymme för alla förekommande objekt dimensioner. Den centrala databasen kan bli mycket omfattande.

Andra kända och framgångsrika koncerner har gått motsatt väg (jfr avsnitt 4.5 nedan). Samordningen begränsas till blott den information som närmast erfordras för koncernens redovisningsmässiga konsolidering och finansiella avgöranden. Lokalt kan olika enheter ha sina små databaser med ett minimum av uppgifter tillgängliga för gemensamt bruk. Den centrala databasen begränsas till koncernledningens behov. Kodsträngarna blir kortare men kan vara lite olika för olika enheter med ett fåtal positioner för gemensamma behov. Rapporter kan tas ut efter varje enhets egna önskemål.

Frågan kan ställas om vi inte oftare än som nu är fallet skulle behöva skilda kravspecifikationer för dels olika verksamhetsdelar, dels samordningsfunktionen. En viss tendens i denna riktning kan nog skönjas vad beträffar ekonomisystemen.

I allmänhet önskas dock en samordnad datorpolitik. Det gäller att undvika dubbel registrering av ingångsdata, att kunna flytta data mellan olika register och att automatisera bearbetningarna så långt möj-

ligt. I övrigt återstår dock många frågor om lämplig avvägning mellan tillfredsställelsen av individuella önskemål om information och samordnade kommunikationsbehov.

Oberoende av hur det slutliga avgörandet träffas föreslås här

- (1) att högsta ledningen specificerar minimikrav på samordning att vägas mot decentraliseringskraven.

Tolkning

Den ekonomiska styrningens vida uppgifter har berörts i avsnitt 2.5. Risken för alltför omfattande rapportering, alltför många och svårtydda signaler, är uppenbar. Tidiga om än svaga signaler är önskvärda men kan vilseleda. Väntan på säkrare signaler kan vara förödande. Därför blir uttolkningen och inte bara rapporteringen av "är"- och "blir"-signaler så viktig – inte minst beträffande chanser.

Sålunda föreslås

- (2) att skeendet ej blott rutinmässigt rapporteras utan uttolkas så att effektiva åtgärder kommer till stånd inför olika risker och chanser.

Påverkan på människors beteende

Styrningens uppgift att nå önskat beteende hos en eller flera styrda enheter har berörts ovan i avsnitt 2.3. Det gäller alltså att påverka människor och ej blott döda ting.

Detta kan gälla även små företag eller verksamheter. Information om vad som skett eller väntas ske på olika marknader eller behovsområden beträffande produktutveckling och teknik m m kommer vanligen först till andra befattningshavare än högsta ledningen. Den senare kan ej fatta alla detaljbeslut. Framgångsrik decentralisering förutsätter dock samordnat handlande mot gemensamma mål.

Därför fordras

- (3) att ekonomisystemet så långt möjligt entusiasmerar olika befattningshavare att handla i linje med den samlade verksamhetens huvudmål och att deras initiativkraft ej hämmas.

Anpassning efter förekommande beslut

I allmänhet är externredovisningen tillfredsställande. Mycket har förbättrats under senaste decennier. Även beträffande intern redovisning

och budgetering kan allt tyckas se bra ut. Intäkter och kostnader specificeras och uppföljs ofta efter ansvarsområden och varor eller tjänster. Allt sker enligt den traditionella "läroboken".

Tillfredsställelsen med systemet utgår emellertid från att de ekonomiskt viktiga besluten avser just dessa objekt. Detta verkar vara ett alldeles för slentrianmässigt antagande. Det beaktar varken förekommande effektsamband (enligt avsnitt 3.2 ovan) eller följderna av mer omfattande policy- eller programbeslut.

Därför föreslås

- (4) att förekommande och troliga typer av beslut och deras tänkbara effekter inventeras och betydelsen därav utvärderas till ledning för ett från traditionella hänsyn fritt val av objektdimensioner i ekonomisystemets olika delar, särskilt i internredovisningen.

Både linjens och stabens krav

Systemkrav från linjens befattningshavare kommer ofta i skymundan. Detta är naturligt. Systemkunnande finns ej överallt. De senaste decenniernas våg av divisionalisering och decentralisering samt därmed spritt ansvar för att uppnå de övergripande målen har krävt sin tribut. Linjens befattningshavare är redan överbelastade.

Frågan kan ställas om dagens väl utvecklade ekonomisystem är effektivare än gårdagens i meningen att företagen och verksamheterna sköts bättre (jfr Johnson, Kaplan 1987). Fångas chanserna effektivare? Hörs varningssignalerna tidigare? Känner sig befattningshavarna mer tillfreds? Är ägarna respektive kommuninvånarna mer nöjda?

Tyvärr känner vi inte svaren. De är svåra att utforska objektivt. En oro gnager dock. Kanske låter perfektionsdjävulen oss utveckla allt större, fullständigare, snabbare och säkrare system, som beslutsfattarna inte orkar med att utnyttja. Kanske ger systemen en omfattande information som ej är relevant eller ej hinner uttolkas. Kanske fordras i varje fall viss utbildning bland beslutsfattarna för att de skall kunna utnyttja systemens fördelar effektivt.

Därför vore det önskvärt

- (5) att linjens befattningshavare, dvs beslutsfattare på alla nivåer, mer än hittills involveras i kravspecifikationerna och att systemets inverkan på deras beteende fortlöpande följs av ekonomiavdelningarna.

Måluppfyllelsen i centrum

Höga intäkter, låga kostnader, god likviditet, högt kapacitetsutnyttjande, effektiv serieplanering, hög kapital- men låg personalomsättningshastighet, högt förädlingsvärde per lönekrona, smidig organisation och bra handlingsincitament utmärker ofta framgångsrika företag. Liknande uttryck kan kanske identifieras hos skickligt skötta kommuner. Vi vet dock förvånande lite om hur olika faktorer samverkar med varandra och med företagets räntabilitet eller kommunens tjänlighet.

Än mindre vet vi om hur enskilda beslut kan väntas inverka. I vilka verksamheter, för vilka varor eller tjänster, på vilka områden etc är kvaliteten avgörande? Sortimentet eller valfriheten? Prissättningen? Leveranssättet? Andra faktorer? Vilka befattningshavare har den viktigaste påverkan och via vilka beslut? Vad betyder olika åtgärder för uppnåendet av olika huvudmål och eventuella sidomål enligt avsnitt 2.4 ovan?

En anpassning av ekonomisystemet för att ge svar på frågorna skulle kräva en annorlunda kodifiering av data om olika transaktioner och händelser än traditionellt. När kan extraarbete därmed vara ekonomiskt? Måste kodifieringen varieras alltefter informationsbehovet i skilda avsnitt av verksamheten eller för olika skeden i dess liv?

Synpunkterna för fram till ett svåruppfyllt önskemål, nämligen

- (6) att informationsinsamlingen, bearbetningen och uttolkningen i varje period och för varje verksamhetsdel för sig anpassas efter behovet av underlag för de för måluppfyllelsen just där och då viktigaste besluten.

Yttre händelser

Traditionellt uppfattas ekonomisystemet ganska snävt. Där registreras och analyseras just vad som berör verksamhetens omedelbara transaktioner med omvärlden och internt.

Yttre och av verksamheten opåverkbara händelser och utvecklingsförlopp lämnas därhän. En snabb och effektiv anpassning till dem kan vara av stor betydelse för uppnåendet av uppställda mål. Särskilt gäller detta enligt avsnitt 2.6 ovan när utvecklingen är svår att förutsäga men risker och chanser ändå måste vägas mot varandra.

Önskvärt är att upparbeta ett lika starkt intäcks- eller nyttoansvar som kostnadsansvar, lika stort intresse för anpassning till omvärlden som för de egna förhållandena. Kanske kan framtidens ekonomisy-

stem i viss mån samordnas med information ur de offentligt tillgängliga databaser med omvärldsinformation som nu utvecklas.

Synpunkten leder till ett önskemål

- (7) att inverkan av opåverkbara yttre händelseförlopp enligt tillgängliga databaser och anpassningen därtill i ökad utsträckning beaktas i ekonomisystemen.

Ändamål eller uppgifter

Många både policybeslut eller program och mer begränsade avgöranden i en verksamhet berör många eller samtliga varu- eller tjänsteslag och ansvarsställen. Det kan gälla beslut kring kvalitetsnivå, stordrift, specialisering, prispolitik, leveranssätt, investeringar osv.

Viktigare sådana beslut kan föregås av särskilda utredningar, intervjuundersökningar, investeringskalkyler m m. Frågan är dock om inte ekonomisystemen med små åtgärder kunde underlätta bedömningen. Det skulle kunna ske med särskilda koder för andra klassificeringar än indelningen i varu- och tjänsteslag eller liknande ändamål respektive i ansvars- eller kostnadsställen m m. Vissa speciella s k ändamål eller uppgifter kan behöva särskiljas i egna objektdimensioner eller projekt.

Detta motiverar

- (8) att underlätta bestämning av samband mellan egna "programbeslut" och uppnåendet av olika mål genom tillfälliga eller bestående, speciella "ändamålsindelningar", eventuellt på bekostnad av viss detaljrikedom beträffande varor eller tjänster och kostnadsställen.

Organisationsförändringar och uppföljning

Ett vanligt krav på varje system är flexibilitet. Ändrad organisation eller tillförande av nya enheter får ej förorsaka olägenheter. Detta är emellertid inte nog.

Ekonomisystemet måste också signalera om dylika förändringar behövs eller när de ter sig lämpliga. Viktigt är även att effekterna av genomförda förändringar och behovet av korrigeringar kan följas. När en förändring genomförs, kan den därför gärna kombineras med ett tidsschema för väntade effekter.

Det för fram till önskemålet

- (9) att ekonomisystemet skall dels larma om när organisationen behö-

ver ändras och dels följa upp utfallen av beslutade förändringar mot uppställda, tidsangivna förväntningar.

Koncentration till lönsam information

Att tillfredsställa alla önskemål enligt ovan skulle göra ekonomisystemet tungt och olönsamt. Det skulle kosta mer än det smakar. Särskilt viktig är flexibiliteten över tiden. Vad som behövs just nu måste få plats. Vad som är överspelat, vad som ej längre behövs kan utgå. Denna rensning är ofta det svåraste.

Strängt taget skulle ekonomisystemet utgöra ett eget "resultatställe". Information och uttolkning, som ingen är villig att "betala" för, skulle utgå. Betalningsvilligheten från den centrala ledningen och bland lägre befattningshavare skulle tillsammans behöva täcka kostnaderna.

Även om ett så drastiskt förfarande oftast anses omöjligt är tanken tilltalande. För varje moment i ekonomistyrningen skulle ett slags nollbasbudgetering tillämpas. Informationens värde skulle ständigt på nytt vägas mot uppoffringarna. Bedömningen måste göras på lång sikt. Viss statistik och liknande information kan ha sitt värde just genom att den möjliggör jämförelser över relativt lång tid.

Önskvärt är

- (10) att ekonomisystemet och dess utformning ständigt omprövas med hänsyn till fortgående förändringar i verksamhetens inre och yttre miljö samt därmed dess behov av information.

3.5 Tjänsteverksamhet

Tjänsteinnehåll

Kommunal verksamhet är till stor del inriktad på "utförande av tjänster" och "handläggning av ärenden". Kraven på ett ekonomisystem varierar självfallet med verksamhetens innehåll, dvs med den efterfrågan eller de behov som tillfredsställs (jfr avsnitt 2.2 ovan). Kravlistan ovan skulle kunna utvidgas med för tjänsteorienteringen speciella krav.

Dessa kan antas vara olika för förvaltningar med olika slags tjänster och inriktade på att tillfredsställa olika behov. Verksamhetens storlek,

struktur, belägenhet, organisation och ledning samt beläggningssituation och finansiering spelar också roll.

Inom en och samma verksamhet finns dessutom många skillnader mellan mer eller mindre varu- eller tjänsteorienterade enheter. De förra åstadkommer någonting konkret, som i allmänhet är lätt identifierbart. De senare kan avse inköp, planering, utvecklingsarbete, marknadsföring, administration, personaladministration, utbildning m m. Det är ofta svårt att mäta dessa immateriella prestationer, inte bara kvantitativt utan även kvalitativt.

Tjänsteinnehållet i många verksamheter har på senare år börjat utforskas långt mer än tidigare (jfr Normann, 1983, Sveiby, Risling, 1987 och Edvardsson, Gummesson, 1988). Det är fallet både i Sverige och utomlands. Ja, t o m en ny företagsekonomi för "service management" har efterlysts. Vilka speciella krav som ställs på ekonomisystemen synes emellertid ej behandlat i litteraturen.

Författaren är ej heller mogen att prestera en sådan kravlista. Några synpunkter som belyser vad en controller kan behöva beakta skall dock lämnas nedan.

Några särdrag hos tjänster

En i ekonomisystemet avgörande skillnad mellan varor och tjänster är att de senare ej kan lagras. Eventuellt kan det tänkas ske i form av vissa förberedelser, viss erfarenhet eller viss möjlighet till billigare utförande vid upprepning. Många tjänster är dock omöjliga eller mycket svåra att standardisera från gång till gång.

Ett annat särdrag är betydelsen av jämn beläggning. Det gäller för såväl transportverksamhet med tung kapitalinsats som bank-, försäkrings- och konsultverksamheter eller utbildning, omsorg och sjukhus m m med höga personalkostnader.

Många tjänster utförs i nära samarbete med kunden (eleven, patienten etc) eller med dennes medverkan eller närvaro. Att många kommunala tjänster är kollektiva har berörts ovan i avsnitt 2.2.

I många tjänsteproducerande verksamheter är det vanligt att leverantören tar ett entreprenadansvar även för varor och tjänster från andra leverantörer. Tjänsteverksamheter fordrar därför ofta ett omfattande, fungerande nätverk i relation till både underleverantörer och kunder.

Skillnaderna mellan industri-, handels-, bygg- och tjänsteverksam-

heter tenderar ibland att suddas ut både i näringslivet och vid kommunal regi. Någon särskild tjänstesektor blir i sådana fall allt svårare att urskilja. Varor och de mest skilda tjänster levereras ofta i "paket". Kostnaderna kan inte uppdelas på ett objektivt sätt. Prissättning eller bedömning av tjänlighet avser närmast hela paket av varor och tjänster.

Tillsammans kan de nämnda egenskaperna motivera speciella sätt att klassificera och kodifiera objekt i ekonomisystemet. En viss transaktion kan t ex behöva kodifieras på inte bara organisatorisk ansvarsenhet (arbets- eller kostnadsställe) och varu- eller tjänsteslag. Även t ex rörelsegren eller funktion, utförare och mottagare samt ändamål (uppgift, projekt eller uppdrag) kan behöva särskiljas.

Kunskapskapital

Många tjänsteorienterade enheter är långt mindre beroende av materiellt kapital än av personal och immateriella investeringar. De senare kan ligga i t ex FoU, systemutveckling, marknadsföring eller rådgivning och utbildning. Vissa tjänsteverksamheter är närmast rutinbetonade. Andra fordrar stor kunskap och kompetens. Denna betecknas ibland som kunskaps- eller humankapital.

En fråga är i vilken utsträckning detta kunskapskapital kan delas upp. Vad är verksamhetens eget och vad är inlånat från personalen?

Kunskapskapital som försvinner när en anställd lämnar verksamheten är uppenbarligen "lånat" eller "inhyrt". Kanske kan det jämföras med kortfristiga skulder. Om större grupper av anställda lämnar verksamheten, kan ytterligare kunskapskapital gå förlorat. Den ytterligare kapacitet som då förloras kan uppfattas som ett (förhoppningsvis) långfristigt lån. Vad som däremot skulle bli kvar även efter stor personalavgång kan sägas vara verksamhetens eget kunskapskapital. Det motsvarar alltså vad som kan utnyttjas efter besättning av verksamheten med ny personal.

Hävstångseffekter med maskiner

Allmänt känt är att arbetsproduktiviteten kan öka med större insats av maskiner. Det talas om en operativ hävstångseffekt. Den ger uttryck för rörelseresultatets känslighet (elasticitet) för förändringar i volym eller omsättning. Effekten beror av kvoten mellan fasta och rörliga

kostnader. Större sådan operativ hävstång kan förbättra resultatet vid en gynnsam marknadssituation men ökar riskerna. En nedgång i volym kan leda till höga genomsnittskostnader och därmed dåligt resultat.

Den operativa hävstången kan förstärkas av den finansiella planeringen. Det sker om andelen främmande kapital i förhållande till eget, dvs skuldsättningsgraden, ökas. Detta kommer ytterligare att behandlas nedan i avsnitt 6.3.

Personal- och kunskapshävstång

Analogin med en hävstång kan tillämpas även på personalinsatser, särskilt i tjänsteverksamheter. Först måste bedömas vad som kan utföras med den egna personalen och vad som kan köpas eller kontrakteras utifrån. Den egna personalen antas medföra fasta kostnader och inlejd personal mer rörliga kostnader.

Redan valet av operativ hävstång, dvs andelen egen personal, är svårt. Stor andel egen personal är ofta fördelaktigt att ha vid hög och jämn volym men ekonomiskt riskabelt vid stora volymvariationer.

Ojämn belastning kan ibland mötas med påverkan på tillflödet. Den egna personalens insatser kan eventuellt anpassas genom belöningar (t ex längre semester, om den tas ut vid lägre belastning). Samarbete kan sökas med andra verksamheter med annat belastningsmönster. En hävstångseffekt kan nås, om rörliga resurser kan anskaffas, t ex genom tillfällig inkallelse av extrapersonal. Alternativt kan resurser eller hela tjänster (t ex operationer) köpas utifrån.

Uppbyggnad av ökad kompetens genom systemutveckling, utbildning m m kan också uppfattas som en hävstångseffekt. Det kan ses som en investering, som ökar de fasta kostnaderna och därmed den operativa hävstången.

Denna investering kan emellertid också ses som en uppbyggnad av kunskapskapital. Det kan vara anledning att fråga hur mycket av detta som kan räknas som verksamhetens eget. Hur mycket kan snarare jämföras med kort- eller långfristig skuld? Vilken är den bästa kombinationen av "personaloperativ" och "kunskapsfinansiell" hävstång i olika delar av verksamheten?

Analogin med hävstänger synes kunna tillämpas i de allt vanligare diskussionerna om vilken och hur mycket kommunal verksamhet som skall utföras i egen respektive främmande regi. I varje fall är det en

viktig uppgift för controllerfunktionen att bidra med bedömningsunderlag för besluten. Det kan motivera ytterligare en klassificering och kodifiering av personalkostnader än som vanligen förekommer.

Mängd och tid

I tjänsteverksamheter med relativt rutinbetonat arbete registreras ofta – liksom i tillverkning – antalet prestationer. Det kan vara antal behandlade ärenden eller transaktioner av relativt enhetlig natur. Ju mer tjänsterna varierar till karaktären, desto mer ointressant blir en mängdberäkning. I stället räkas prestationsmängden ofta i nedlagd tid. Ja, i många fall räknas även intäkterna efter sådan tid.

Önskvärt är ofta – åtminstone i tjänsteföretag – att skilja mellan ”debiterad”, ”debiterbar men ej debiterad” och ”ej debiterbar tid”. Även vid kommunal verksamhet finns naturligtvis en liknande skillnad av hur nedlagd tid kommer till användning. Inom RRV (1983 b, 1985) har problemet uppmärksamats och förslag framlagts om handläggning av olika tidskrävande ärenden. Vid underbeläggning inträffar det lätt att arbetsinsatsen bibehålls men att prioriteringen av vad som ger intäkter eller behovstillfredsställelse försvagas.

Periodisering av uppdrag

I vissa tjänsteverksamheter sträcker sig många uppdrag över längre tid, ofta flera år. En periodisering blir nödvändig om ekonomin skall kunna bedömas före uppdragens slutförande. Olika metoder kan begagnas för att bestämma kostnader för varje period och för att balansera ett tänkt lager av pågående uppdrag. Minst tre olika synsätt kan tillämpas.

Om arbetstiden per uppdrag ej redovisas kommer alla kostnader att belastas innevarande period. De kommer att ställas mot de intäkter (eller nyttovärden) som uppnåts under samma period. Vid starka svängningar i utfört arbete kan bedömningen av ekonomin med en sådan ”periodavräkning” bli missvisande.

I stället kan (realiserad) ”uppdragsavräkning” tillämpas. Det kräver att för olika uppdrag åtgången tid redovisas. Summa resultat eller nettonytta för en period erhålls genom en summering av uppgifterna (dvs intäkter eller nytta minus kostnader eller uppföringar) för slutfakturerade eller slutförda uppdrag. Nedlagt arbete på ej slutförda

uppdrag balanseras som i pågående arbete nedlagda kostnader.

En tredje möjlighet är (löpande) "upparbetsavräkning". Den kräver också tidsredovisning. Periodens bedömning grundas på upparbetade intäkter eller nyttovärden. Häremot ställs de kostnader som registrerats på samma objekt.

I de båda senare fallen sker en detaljerad redovisning på olika uppdrag men även kodifieringar på andra objekt eller objektdimensioner kan förekomma samtidigt (jfr BAS-redovisning . . . , 1982).

Resultatmätning vid uppdrag

Vid periodavräkning kan en schablonmässig bestämning göras av förändringar i pågående arbeten. Vid uppdragsavräkning erhålls enligt klassisk konvention i redovisningen ett resultat som är realiserat. Det förutsätts att i pågående arbeten balanserade kostnader senare verkligen kan täckas av intäkter eller andra nyttovärden.

Löpande upparbetsavräkning är vanlig i konsult-, advokat- och revisionsföretag. Resultaten kommer emellertid att avse någonting som ännu ej är realiserat. Därför passar metoden ej i företagets affärsredovisning och årsbokslut. Det är emellertid vanligt att företagen fakturerar fortlöpande månad för månad. Då kommer realiserat och upparbetat resultat att i stort sett sammanfalla, åtminstone så länge kunden betalar fakturorna fortlöpande.

Även vid sådan kommunal verksamhet som inte erhåller några intäkter synes skillnaderna mellan olika avräkningsförfaranden ändå vara av intresse. Samtliga tre metoder jämte varianter torde förekomma utan att alla är medvetna om skillnaderna mellan vad de utsäger. För att tolka resultat eller effektivitet i olika perioder är det emellertid av stor vikt att känna avräkningssättet.

Nyckelpersoner

Många tjänsteaktiviteter kan vara mycket avhängiga av viss ledande eller annan nyckelpersonal. Kapitaltunga tjänsteverksamheter kan vara beroende av enstaka skickliga maskinoperatörer med långvarig utbildning eller erfarenhet. Personalkrävande rörelser kan likaså stå eller falla med vissa nyckelpersoners kompetens. Det kan kräva särskild vaksamhet för hur ekonomin påverkas därav.

Teoretiskt skulle problemet kunna formuleras som en fråga om att

optimera kapaciteten i förväg. God tillgång på nyckelpersoner (i reserv) liksom extra betalning av dem skulle kunna motiveras med deras höga knapphetsvärde. Några sådana reserver existerar sällan i praktiken. Snarare gäller det därför att med olika incitament vidmakthålla intresset hos de anställda att stanna kvar. Det kan ske med ansvarsuppdelning och belöningar av olika slag. Utformningen av sådana incitament är känslig (se även avsnitt 5.7 nedan). Ekonomisystemet måste ge tidiga signaler om avsedda effekter uppnås eller ej.

Forskning behövs

Även en ytlig genomgång av möjliga samband mellan orsaker och effekter visar att det behövs omfattande forskning kring vad som egentligen sker i företag och andra verksamheter.

Skall ekonomisk styrning och controlling kunna bedrivas med anspråk på tillförlitlighet behöver ett stort antal krav tillfredsställas av de ekonomisystem som är basen för den ekonomiska bedömningen. Inte minst för kommunal verksamhet måste de stora inslagen av tjänsteprestationer och andra särdrag beaktas.

Redan idag visas stort intresse för området av forskare vid universitet och högskolor. Samarbetet med controllers skulle med fördel intensifieras. Controllers kan ställa problem, ge uttryck för erfarenhetsbaserade hypoteser och informera om målfunktioner och möjliga mätmetoder.

Forskarna får i nära samarbete med praktikerna svara för val mellan olika empiriska metoder, materialinsamling och -bearbetning samt slutsatser (jfr Gummesson, 1988). De får förklara och förutsäga mer generella skeenden (positivistisk forskning) och/eller tolka beteenden och utfall i studerade fall (hermeneutisk forskning).

Framställningen nedan, särskilt i kapitlen 6 och 7, visar på en del särdrag i kommunal verksamhet som kan kräva speciell utforskning. Inte minst formuleringen av mål och val av ändamålsenliga måttstorer samt metoder att analysera utfall talar för intimt samarbete mellan controllers och forskare. Detta samarbete behandlas ytterligare nedan i kapitel 8.

3.6 Slutsatser och frågor

Ekonomisystem är vanligen inriktade på att följa intäkter och framförallt kostnader för olika varor och tjänster. Strävan är att belysa hur resultat uppkommer och hur olika ansvarsheter bidrar därtill. Ställt i relation till kapitalinsatserna framgår inverkan på räntabiliteten. Även betalningsrörelserna och deras inverkan på kortsiktig likviditet och långsiktig soliditet beaktas (se ytterligare avsnitt 6.3 nedan).

Kommunerna har ofta omfattande och diversifierade verksamheter. Många beslut går tvärsöver olika tjänsteslag och kan beröra många ansvarsheter. Ekonomisk teori ger visst underlag för vilka slag av sådana samband mellan orsaker och effekter som kan behöva studeras särskilt.

Detta är bakgrunden till att komplettera gängse kravspecifikationer på ekonomisystem med en del speciella önskemål från kontrollernas utgångspunkt. Å ena sidan behövs viss likformighet för att underlätta ledningsarbete, jämförelser och diagnoser. Å andra sidan krävs för framgångsrik decentralisering en betydande frihet för olika ansvarsheter att få gå sina egna vägar. Avvägningen däremellan måste ständigt omprövas.

Mycken verksamhet i både näringsliv och förvaltning har över tiden blivit alltmer beroende av personalen och dess kompetens. Denna "humankapitalets" ökade betydelse gäller inte minst flera kommunala verksamheter. Detta och många tjänsters kollektiva karaktär fordrar ett slags hushållning med kvalitativa värden utanför vad gängse ekonomisystem förmår åstadkomma.

Kapitlet ger anledning till ett antal svårbesvarade frågor. Räcker den traditionella ekonomiska teorin till för formuleringen av de ekonomiska och andra effekter (måluppfyllelse) som behöver följas i kommunerna? Måste även beteendevetenskapernas tjänster anlitas för att ge trovärdighet åt controllerfunktionens diagnoser?

Räcker gängse ekonomisystem med uppdelningar på intäkter och kostnader, ansvarsheter och varu- eller tjänsteslag till för inte bara kommunalfinansiella utan även kommuneconomiska bedömningar? Fordras någonting utöver gängse extern- och internredovisning? Dessa frågor blir ännu mer påträngande i kapitlen 6–8 nedan.

4 *Controllerfunktionens utveckling, kompetenskrav och organisation*

4.1 Erfarenheter

Sediment

Dagens situation är i stor utsträckning betingad av tidigare utveckling och uppvisar sediment därifrån (Danielsson, 1983). Många drag i våra dagars ekonomisystem och sätt att styra verksamheter har rötter långt bakåt i tiden. Bl a uppmärksammas hur mycket av både kommuners och företags redovisning som kan återföras till europeiskt inflytande. Däremot har verksamhetsledning, organisationssätt och budgetering snarare tagit intryck av USA.

Även den controllerfunktion som vi i dag möter i Sverige kan återföras delvis till USA, delvis till europeiska och svenska förhållanden. Vissa sediment kan väntas bestå även framöver och beröra kommunal controlling.

Reaktioner

Samtidigt verkar det uppenbart att controllerfunktionen inte föddes av en slump. Den tillkom uppenbarligen som en följd av eller reaktion mot en organisatorisk utveckling inom företagsvärlden. Samma mönster av utveckling över tiden kan urskiljas, först i USA, långt senare i Europa.

Att belysa denna bakgrund i dels äldre sediment, dels nyare reaktioner är budskapet i föreliggande kapitel. Det kan göra det lättare att förstå dagens controlling. Framställningen berör främst utvecklingen i affärsvärlden, där historien kan följas. Kommunal controlling är ännu i sin linda och behandlas mer ingående först i senare kapitel.

Erfarenheterna hittills av controllerfunktionen ger underlag fram-

förallt för att bedöma kompetenskrav, organisation och risker. Dessa synpunkter kan väntas gälla även kommunal controlling.

4.2 Bakgrund i USA

Den organisatoriska bakgrunden

Låt oss starta ett drygt halvsekel tillbaka i tiden. Företagandet i USA under 20-talet uppvisade en sjudande utveckling. Turbulensen var dock kraftig och många företag hamnade i kris, särskilt åren 1929–1933. Många kontorsrutiner mekaniserades. Organisatoriskt divisionaliserades många företag – framförallt de större.

Det fanns en strävan att föra resultattänkande och lönsamhetsansvar ned i organisationen. För att stödja detta infördes alltmer omfattande budgetrutiner. Därmed sökte företagsledningen samtidigt att nå en bättre samordning. Mycket av denna situation går igen i dag i våra kommuner. Det gäller att alla ansvariga beslutsfattare engageras i den ekonomiska planeringen.

Detta ställer krav på insatser från ekonomifunktionen både hos högsta ledningen och ute i olika ansvarsenheter. Divisionaliseringen syntes kräva både mer decentraliserad information i vissa avseenden och mer centraliserad i andra. Detta är något fundamentalt och har närmast skärpts i våra dagars decentralisering.

Amerikansk företagsadministration utmärktes redan tidigt av långt driven ansvarsdelegering parallellt med centraliserad planering och resultatkontroll. Dessutom skildes mellan utformning av företagspolitik och verkställighet. Auktoritets- och ansvarsområden inom olika linje- och stabsfunktioner definierades klart, ofta i skriftliga instruktioner (Hopf, 1947). Frågan är om vi inte fortfarande har oklarare precisering av befogenheter och ansvar i svenska verksamheter än i USA.

Funktionens födelse

De olika tendenserna i utvecklingen ledde till att controllerfunktionens föddes omkring 1930. I några enstaka fall, främst i järnvägsföretag, förekom benämningen dock redan före år 1900 (Bradshaw, Hull, 1949). Strävan var att utnyttja och samordna all den information kring

verksamhetens ekonomi som samlades inte bara i redovisning, budgeter och kalkyler. Uppgifter hämtades även från internrevisionen och statistiska sammanställningar om verksamheten och dess omgivning samt ur strategisk planering.

Denna strävan mot samordning är fortfarande ett väsentligt motiv för en särskild controllerfunktion. Motivet synes starkare ju fler målsträvanden som behöver samordnas, såsom i kommunerna.

Det viktiga ansågs inte vara att framställa en mängd siffror i olika rapporter utan att dessa tolkades och förklarades på ett tillfredsställande sätt. Varje ansvarig chef för en större organisationsenhet ansågs behöva en sådan analyserande och rådgivande funktion i sin oftast mycket lilla stab. Dessa mänskliga egenskaper hos controllerrollen betonades alltså redan tidigt.

En arbetsfördelning

Allt skulle emellertid inte in under "controllerhatten". Företagets finansiella operationer med anskaffning och placering av kapital sköttes redan tidigare av "the treasurer". Den funktionen kunde ha ansvaret för bankaffärer, valutahantering och likviditetsplanering samt löpande kassahantering ("cash management"),

På längre sikt valdes mellan olika kapitalkällor för att finansiera verksamheten och dess eventuella expansion. En över tiden allt viktigare arbetsuppgift har blivit att nå en bra avkastning på det kapital som den egna rörelsen ej behöver — åtminstone ej för tillfället. Detta betydelsefulla ansvar tillkom antingen the treasurer eller en överordnad vicedirektör för finansfrågor.

Controllerfunktionen skulle i stället följa de kommersiella och industriella operationerna. Det gällde att biträda beslutsfattarna inte bara i högsta ledningen utan även ute i divisionerna med rapportering av vad som hänt. Ja, t o m rapporteringen kring banktillgodohavanden, kreditvillkor, reskontrauppgifter m m kunde åvila controllern. Råd till divisionschefer m fl kring möjliga åtgärder ingick också i uppgiften. Det handlade om en mångskiftande stabsfunktion.

Att skilja mellan linjeansvaret för finansbeslut hos the treasurer och controllerns blott tolkande och rådgivande stabsställning ansågs tidigt vara "helig ko". Denna skillnad är ju också lätt att upprätthålla i kommunal verksamhet.

I mindre företag kunde det naturligtvis hända att uppgifterna inte

alltid räckte till för två kvalificerade krafter. Samma person fick svara för båda. Detta har dock ofta kritiserats som olämpligt från ansvarssynpunkt. Treasurer-arbetet borde hellre läggas på någon annan. Även t ex mindre kommunala bolag kan naturligtvis hamna i detta dilemma, om finansfrågorna inte ligger på kommunledningen.

Ställning

Även på ytterligare några punkter kan lärdomar dras av den amerikanska utvecklingen. I allmänhet var och är treasurer- eller finansfunktionen helt centraliserad och kvantitativt föga personalkrävande. Det är en mycket ansvarstyngd ledningsfunktion och dess chef brukar ha en stark ställning. För att ytterligare stärka denna utsågs the treasurer i en del företag av aktieägarna (bolagsstämman), ej av företagsledningen eller styrelsen. Dessa förhållanden gällde redan före 1930-talet.

I de största företagen kunde controllerfunktionen med tiden sysselsätta flera hundra personer. Vissa av dessa svarade för att notera bokföringstransaktioner eller tidsdata från verkstäderna m m. Andra hade mer analytiska uppgifter, ställde samman rapporter osv. Genomsnittligt var uppgifterna givetvis långt mindre kvalificerade än inom finansfunktionen.

Controllerfunktionen fick emellertid snabbt en stark ställning i amerikanskt affärsliv under 1930- och 40-talen. En hierarki av controllers i koncernledning, divisionsledningar och bolag tillkom. Så småningom utvecklades också controlling för enskilda funktioner som marknadsföring, tillverkning osv. Denna tendens märks också i dag, även om befattningshavarna ej alltid benämns controllers. Manuskripten till controllerrollerna blev allt fler och alltmer omfattande. Många upplevde controllerfunktionen som "en stat i staten" (jfr avsnitt 4.6 nedan).

Controllerfunktionens omfattning

Redan när den amerikanska yrkesföreningen för controllers bildades 1931 formulerades ingående befattningsbeskrivningar. Målet var ju att gå från en passiv registrering av data till en aktiv, informerande och rådgivande uttolkning.

Efter ett par decennier synes controllerfunktionen också kommit att

motsvara detta. Här samlades ansvaret för all insamling, bearbetning och presentation av data ur redovisning samt tillverknings-, försäljnings- och marknadsstatistik.

Ja, även affärskontrakt, skatteberäkningar och diverse ekonomiska utredningar räknades dit. Central var budgetsamordningen och den uppföljning som skulle ge tidiga varningar om oväntade händelseutvecklingar. Till och med vad vi i dag kallar logistikfunktionen jämte internrevisionen kunde ligga hos controllern. Det blev troligen för mycket. Controllerfunktionen tenderade att utvecklas mer mot sifferexercis än analys och rådgivning.

Från 60-talet torde omfattningen av controllerarbetet ha minskat. Tidskrivningen i verkstäderna hade delvis fallit bort. Kanske var det i övrigt en reaktion mot maktställningen, kanske mot ansamlingen av rutinuppgifter eller mot ökande oklarhet i ansvarsgränserna.

En kraftsamling i controllerfunktionen kunde konstateras kring budgetsamordning och -uppföljning samt analys, tolkning och samordning av informationen. Denna inrymdes i alltmer komplicerade, gemensamma system tvärsöver verksamheternas olika funktioner. Controllerfunktionen har under 80-talet troligen stärkt sin ställning i amerikanska företag (jfr Donolly, 1988).

Mycket tyder emellertid på att controllers fått allt svårare att bibehålla den renodlade stabsrollen. De har ofta blivit mer inblandade i besluten än avsett, t o m på den finansiella sidan (Goodman, Reece, 1978). Den utvecklingen kan nog skönjas även i en del svenska företag i dag. Kanske gör dock den politiska beslutsprocessen denna utveckling mindre trolig i kommunerna.

4.3 Controlling i Europa

Bantad omfattning

När controllerfunktionen med nästan 50 års eftersläpning kommit till Europa är det i en väsentligt bantad version. De centrala uppgifterna synes vara budgetsamordning och budgetuppföljning, ekonomiska utredningar, utveckling av det ekonomiska informationssystemet samt hjälp med uttolkningen av rapporter.

Detta framgår redan i de allt vanligare platsannonserna. Utvecklingen torde vara likartad i t ex Skandinavien, Västtyskland och Ne-

derländerna. Vi möter här formuleringar som "sammanställning och analys av budget och periodiska rapporter", "lönsamhetsuppföljning för resultatenheter, produkter och marknader" samt "granskning av investeringsärenden". Ibland ingår även ansvar för stora delar av ekonomisystemet, särskilt "budget-, rapport- och kalkylsystem".

Mattsson (1987) har i sin studie av platsannonser funnit att "den svenske controllers huvuduppgift är . . . ekonomistyrning". Det senare definierar han som "en medveten styrning av beslutsfattandet och beteendet inom organisationen i riktning mot bättre resultat, lönsamhet och ekonomisk ställning". I avsnitt 2.6 ovan har en något vidare beskrivning föredragits. I kommuner kan det nämligen vara svårt att dra en gräns mellan verksamhetsstyrning mot flera mål och just ekonomiska hänsyn.

Mattsson markerar risken av att många controllers även får ansvar för redovisning och bokslut. Därmed kan de mer analytiska och beslutsinriktade arbetsuppgifterna komma i kläm. Det kan tilläggas att redovisning och bokslut ställer krav på i stor utsträckning annan kompetens än vad som främst krävs för controllerfunktionens analys och tolkning samt samordning mot olika mål. Åtminstone synes detta gälla för kommunala controllers (jfr avsnitt 4.4 nedan).

Andra förutsättningar

Frågan kan ställas varför controllerfunktionen fått ett så mycket mindre arbetsområde än – som åtminstone ursprungligen var fallet – i USA. Delvis kan det vara en anpassning till den kraftsamling till analys och tolkning som även gäller USA. Kanske kan det dessutom återföras till skillnader i mänskliga relationer och affärsmentalitet, ledarstil, lagstiftning m m.

Stor roll kan naturligtvis spela att divisionaliseringen av europeiska företag kommit så mycket senare. I allt fler verksamheter är varorna och tjänsterna mer komplicerade och säljs i systempaket. Tjänsteinnehållet är större. Personalen är en fastare resurs. Vi har i företagsvärlden länge saknat den amerikanska treasurertraditionen.

Därtill kommer datasystemutvecklingen. Utbudet av avancerade, datorstödda ekonomisystem och inte minst konsulter som skall anpassa och införa dem är stort. Den nu aktuella utmaningen är snarare att samordna den ekonomiska styrningen med övrig styrning, t ex produktionsplanering, i samma eller samordnade totalplaneringssystem.

Utvecklingen pekar på en särskild risk i kommunala sammanhang. Samordningen mot ett stort antal, oprecisa mål, skilda för olika delar av verksamheterna, är krävande. Faran är att controllers splittrar sig på för många och mindre viktiga detaljuppgifter. De kan fastna i diskussioner kring lämpliga nyckeltal. De kan i stället behöva skaffa data även från andra håll än ur ekonomisystemet. Det må sedan gälla produktions- eller servicestatistik, interkommunala jämförelser, kundenkäter m m.

Delfunktioner

Det är svårt att precisera skillnaderna mellan USA och Europa beträffande controllers delfunktioner. På båda kontinenterna växlar förhållandena mellan olika verksamheter och kulturer. Många torde undvika benämningen controller närmast av språkliga skäl. Mycket controllerarbete i detta ords egentliga mening kan därför dölja sig under annat namn.

På åtminstone en punkt synes den europeiska utvecklingen klart avvika. Att lägga hela internrevisionen under controllers synes i allmänhet vara helt uteslutet. Även i USA uppfattas det numera ofta som att kontrollern skulle revidera sina egna handlingar. Dock kan en koncerncontroller få ansvar för internrevisionen i dotterbolag.

Att en controller medverkar i strategisk planering och verksamhetsutveckling förekommer naturligtvis även i Europa och i Sverige. Det är dock knappast tal om en så omfattande aktivitet som under den strategiska planeringens glansdagar i början av 1970-talet. Nu betonas långt mer strategisk ledning än strategisk planering. Ansvaret skall enligt dagens åsikter ligga på koncern-, divisions- och dotterbolagscheferna, ej på en funktionsspecialist för strategi. Än mer synes detta vara det naturliga i kommuner med deras nämnder för olika verksamhetsområden.

Mot en katalysatorroll

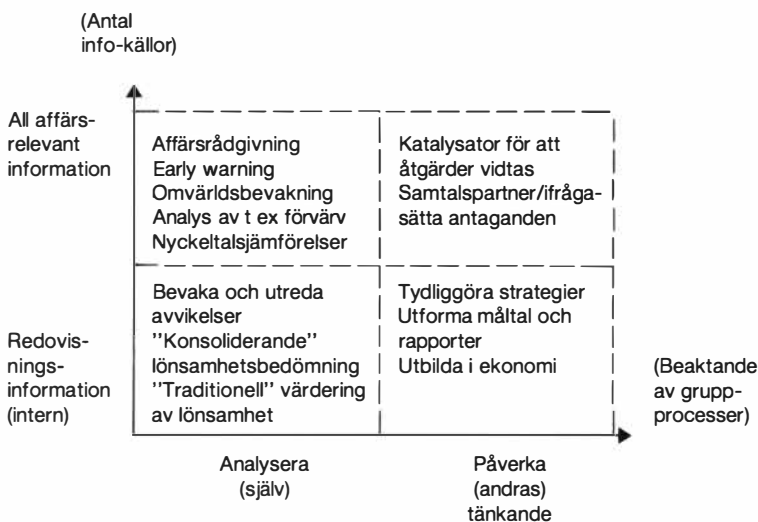
Olve (1988) betonar att controllerfunktionen som han vill se den i vårt land närmast innebär en utveckling av ekonomrollen i två dimensioner. Å ena sidan eftersträvas både analys och styrning, dvs både dissekering av data och påverkan på vad andra tänker och därmed på vad som sker. Å andra sidan beaktas all relevant affärsinformation, inte bara vad redovisningen visar.

Påverkan tar sig uttryck i strävan att utforma måltal och precisera strategier. Utnyttjandet av bredare information möjliggör affärsrådgivning, tidigt varningssystem, bevakning av omvärlden, jämförelser av nyckeltal m m.

I bästa fall kan kontrollern såväl påverka andras tänkande och avgöranden som tillse att all relevant affärsinformation beaktas. Då verkar kontrollern som samtalspartner och rentav som katalysator för att åtgärder vidtas utan att själv delta eller insyltas i beslut och åtgärder.

Figur 4.1 över olika ekonomiuppgifter har hämtats från Olve. Den visar hur kontrollern lämnat det "trygga hörn" nedtill till vänster, där äldre ekonomifunktionärer ofta stannat. Kontrollern verkar både själv och genom andra, både via "egen" och inhämtad information. Alla fälten i figuren behövs enligt Olve.

Figur 4.1 *Ekonomiuppgifter*



4.4 Kompetenskrav

Grundutbildning

Åtminstone i svenskt affärsliv förutsätts så gott som alltid att en controller liksom andra ekonomifunktionärer har handelshögskole- eller ekonomutbildning eller motsvarande. Denna omfattar national- och företagsekonomi samt även viss juridik kring företag, marknader, skatter m m. Inom företagsekonomien kan en inriktning på ekonomisk analys (kostnads/intäktsanalys) och/eller redovisning vara lämplig. Det förekommer dock att tekniker och marknadsförare blir controllers.

Även i USA torde dagens controllers i allmänhet ha en "business school"-grad i botten. Många universitet har speciella utbildningsprogram för controllers. Under de första decennierna var det däremot vanligt att controllers hade annan bakgrund och senare kompletterade med ekonomiska studier. Även i dag förekommer det oftare i USA än i Sverige att "civilekonomerna" har viss sidoutbildning i tekniska eller juridiska ämnen. Det torde vara långt mer vanligt i USA att en controller har åtminstone någon egen erfarenhet från resultatansvarig linjebefattning.

Generellt sett synes controllers i svenska företag vara yngre än i amerikanska företag. De går hos oss ibland nästan direkt från den teoretiska utbildningen till controllerbefattningar. Deras rådgivande funktion kan då inte förväntas bli särskilt stor.

Om intrycket är riktigt, kan det naturligtvis bero på att befattningarna är så nya i Sverige. Det kan emellertid också vara uttryck för annorlunda förväntningar och krav på controllerfunktionen. Vi väntar oss kanske mer analys av ganska teoretisk art och mindre erfarenhet för rådgivning och beslutstöd.

Personliga egenskaper

Förmåga att analysera, följa upp och uttolka lönsamheten av olika åtgärder framhålls som nödvändig egenskap för företagens "business controllers". Affärsrämsighet är ett centralt honnörssord. Aktiv, kreativ och utåtriktad läggning med förmåga till samarbete är andra fordringar på controllers.

Rollen som rådgivare, inspiratör och samtalspartner till linjens be-

fattningshavare kräver dessutom självständighet, lyhördhet och viss erfarenhet. Sist av allt och återigen upprepat – en controller får inte upplevas som ”besserwisser” eller petig och polisiär kontrollant! Funktionen fordrar analytiker med förmåga att anpassa sig själva snarare än maktmänniskor med förmåga att anpassa andra.

Särskilt på koncernnivå kan det vara motiverat att utse en särskild system- och eventuellt redovisningsansvarig ”accounting controller”. Den funktionen ställer delvis andra krav än ovan. Bundenheten till rutiner är större liksom kraven på systematik och noggrannhet. I gengäld krävs inte samma analytiska kreativitet, affärsomdöme och kommunikationsförmåga.

Önskvärt är dock att varje controller är en god pedagog. Funktionen innehåller ett ansvar för att sprida ekonomikompetensen. Beslutsfattare på olika håll behöver tränas att bedöma sina åtgärders inverkan på lönsamhet, nytta och kostnader eller annan måluppfyllelse.

Mattsson (1987) har på basis av egna och amerikanska undersökningar ställt samman ett imponerande kapitel över hur ”den ideale controllern ser ut”. Olve (1988) citerar en amerikansk lista över ett femtiotal önskvärda egenskaper. Flera av dessa kan sammanfattas i samarbetsförmåga parad med tillräcklig integritet för att våga framföra obekväma åsikter.

Kraven på en duktig controller är alltså många men får inte överdrivas så att de blir omöjliga att fylla. Med rätta har någon sagt att funktionen kräver innehavare som förenar de bästa egenskaperna hos Tarzan och Einstein! Uttalandet gällde affärslivet, men kommunal controlling kring t ex omsorg, sjukvård eller utbildning torde inte vara enklare.

Vidareutbildning

För framtiden synes utbildningsfrågan viktig. Institutet för Högre Marknadsutbildning (IHM) har infört en särskild controllerutbildning.

Svenska Civilekonomföreningen har inrättat ett certifikat i ekonomistyrning (CES), byggt på praktisk erfarenhet och en omfattande kunskapsprövning. Det är ett viktigt steg i utvecklingen av professionen i både näringsliv och förvaltning. Vidareutbildning har organiserats för att leda fram till kompetens för detta certifikat. Det kan jämföras med den utbildning och utveckling av revisorer från grundut-

bildning till auktorisation, som sker genom institutet IREV och kvalificerad praktik.

En bättre underbyggnad i ekonomisk teori m m, kanske redan i grundutbildningen, vore dock önskvärd. Tillämpningen i syfte att förklara skeendet ute i branscher och företag med teorins hjälp skulle behöva större plats i utbildningen (s k industrial economics, ej att förblanda med normativ industriell ekonomi, se Devine m fl, 1976).

Utvecklingen i näringsliv och förvaltning talar också för ett behov av mer kunskaper kring produktionsplanering och viss teknologi, tillämpad även på tjänsteverksamhet. Även projektorganisation kan då ingå.

Förutom dessa relativt marginella förändringar skulle cirkulation mellan ekonomifunktionen och andra befattningar vara värdefull i den praktiska erfarenheten. Medarbetare inom controllerfunktionen behöver för sitt arbete personliga kontakter med både utvecklingsarbete och tillverkning, inköps- och försäljningsmarknader, konkurrensförhållanden och risker m m. Med bättre utbildning och bredare erfarenhet skulle nog också en önskvärd höjning av controllerfunktionens status lättare uppnås.

Kommunala kompetenskrav

Vid utvecklingen av kommunal controlling och rekrytering till yrket synes utbildningsfrågan minst lika viktig som för näringslivet. Den teoretiska underbyggnaden kan delvis behöva vara en annan än för affärsvärlden – mer statsvetenskaplig och samhällsekonomisk.

Affärsmässighet behövs men också förmåga att avväga mellan mål och att tänka i termer av samhällelig tjänlighet. En kommunal controller måste ju kunna räkna både kommunalfinansiellt och kommunekonomiskt. Hon eller han måste därför som ovan nämnts kunna utföra eller kritiskt granska samhällsekonomiska kalkyler och alternativa bedömningar (jfr avsnitt 2.2 ovan och 6.1 nedan).

Viss bekantskap med flermålsproblematik och beteendevetenskapliga mätmetoder kan erfordras. Finansteori och räkenskapsanalys torde däremot inte behövas i samma utsträckning som i företagsvärlden.

Förståelse för och erfarenhet av den politiska beslutsprocessen kan vara viktig. Skillnader i struktur, organisation och mål för olika kommunala verksamheter – t ex mellan elverk och sjukhus – kan motivera större variation i kraven på utbildning och kompetens än i affärslivet.

För den i avsnitt 2.5 omnämnda kontrollertjänsten vid ett ekonomikontor hade kvalifikationskraven formulerats som "ekonomiutbildning på högskolenivå" jämte "erfarenhet av mål- och ekonomistyrning samt verksamhetsuppföljning". I en snar framtid kan vi nog vänta oss ytterligare krav på formell utbildning för kommunal controlling.

Speciell utbildning med denna inriktning synes nämligen vara på gång på bred front. Vid Handelshögskolan i Stockholm har sådan forskning och utbildning bedrivits sedan årtionden.

Tillkomsten av Göteborgs Managementinstitut (GMI) vid Handelshögskolan i Göteborg med omfattande utbildning för ekonomer i kommuner och landsting är ett senare exempel. Ett annat är den utbildning som ges vid Institutet för Kommunal Ekonomi (IKE) vid Stockholms universitet. Även andra regionala forsknings- och utbildningsorgan på området lär vara under bildande.

Erfarenhetsutbyte

Företagsvärlden har känt starkt behov av ökat utbyte av erfarenheter kring ekonomisk styrning och controlling. S k erfa-grupper har också bildats på sina håll, t ex inom mekanisk industri.

Liknande behov kan väntas beträffande kommunal controlling. Trots olikheter mellan skilda verksamheter synes förutsättningarna för vidareutbildning och utbyte av erfarenheter vara goda. Samtidigt visas i kapitel 5 nedan att mycket också kan vinnas på ömsesidigt utbyte med näringslivets representanter.

4.5 Controllerfunktionens organisation

Anpassning till organisationen

Verkställande direktörer och många andra linjechefer har fått ett brett ansvar. Detta avser inköp, tillverkning, försäljning, forskning, personal m m. Ledarna har svårt att hinna följa upp hur olika åtgärder påverkar uppfyllelsen av uppställda mål. Den ursprungliga grundidén med controllerfunktionen var just att biträda i denna uppgift.

Avgörande för controllerfunktionens framgång och framtid är naturligtvis de som bekläder rollerna. Att deras personlighet sätts på många prov har redan sagts. Viktigt är emellertid också hur funktio-

nen formellt och framförallt reellt passar in i organisationen. Controllerfunktionen har växt fram ungefär samtidigt med divisionaliseringen och liknande organisationsformer. Den måste anpassas till graden av och formerna för decentraliseringen.

Det senare belyses i nästa kapitel om vad som kan läras av dagens företagsorganisation. I detta kapitel skall blott controllerfunktionens egen organisation beröras (jfr en fylligare behandling hos Mattsson, 1987).

Arbetsfördelning mellan controllers

I större företag och organisationer har allt fler controllers kommit att behövas både hos högsta ledningen och i divisioner eller andra enheter. Dessutom kan olika funktionella controllers förekomma för att följa vad som sker inom t ex marknadsföringen i företag. I alla dessa fall uppkommer frågan om deras plats i hierarkin och hur den utvecklas. Vilka gör vilket arbete?

I kommuner kan det handla om en "allmän" kommuncontroller i relation till controllers i olika förvaltningar och verk eller andra ansvarsenheter, t ex olika regionala kommundelar. Särskilda funktionscontrollers, troligen under annan benämning, kan vara aktuella för serviceområden med många, speciella eller kvalitativt oprecisa mål, t ex för barn- och äldreomsorg. Där kan måluppfyllelsen behöva bestämmas i särskilt nära kontakt med "kunderna".

Kanske blir utvecklingen sådan att centralt placerade controllers i första hand bedömer ekonomin i anslutning till kommunens budget, dvs kommunalfinansiellt. Då skulle den kommunekonomiska bedömningen under hänsyn till effekterna för kommunmedlemmarna (eller helst till deras värderingar) åvila controllers ute på olika förvaltningar.

Erfarenhet finns i företagen främst beträffande relationen mellan s k affärsområdescontrollers och koncerncontrollern.

Affärsområdescontrollern

Genomgående brukar det åvila controllers i alla positioner att sammanställa budgeter liksom vissa andra finansiella och kalkylatoriska översikter. Viktig är också uppgiften att följa upp budget- och kalkylutfallet för affärsområdet eller enheten samt att analysera och uttolka avvikelser mellan plan och utfall. På eget eller andras initiativ kan

varje controller göra olika ekonomiska utredningar inför speciella beslut inom enheten.

Ibland kan en controller för visst affärsområde behöva analysera de speciella mål eller begränsningar som gäller för just det området. Det kan också leda till uppföljning av hur dessa uppställda mål nås. När flera affärsområden samarbetar, konkurrerar eller utbyter tjänster sinsemellan har deras controllers ofta involverats i utredningar eller förhandlingar utanför det egna området.

Koncerncontrollern

Högste kontrollern i en koncern får delvis andra arbetsuppgifter. Sammanförandet av budgeter m m kan utvecklas till utredningar och vägledning för företagsförvärv och avknoppningar, övergripande policyförändringar osv. Därtill kommer ett ansvar för systemutveckling beträffande budget, redovisning och kalkyler.

Även ett totalansvar för controllerfunktionens effektivitet tvärsigenom koncernen kan ges koncerncontrollern. Det motiverar i så fall också en rätt att lämna direktiv rörande själva controllerarbetet inom koncernens olika delar.

Rapportvägar för controllers

Controllers på olika nivåer kan uppfattas bilda en hierarki. Skall de som sitter ute i organisationen i första hand vara underordnade en koncern- eller huvudcontroller? Eller skall de främst rapportera till närmaste operativa linjeförman?

Formellt rekommenderas vanligen det senare. Det torde också vara det vanligaste i svenska företag. Samtidigt ges huvudcontrollern ofta betydande direktivrätt kring systemval, centrala rapportrutiner m m. Det är naturligt att huvud- eller koncerncontrollern har utvecklats till en "systemcontroller", medan de övriga blivit mer renodlade "business controllers".

Reellt kan relationerna utvecklas annorlunda. En stark huvudcontroller kan ta befälet långt mer än avsett. Lägre controllers kan då känna starkare lojalitet inom controllerhierarkin än mot närmaste linjeförman. Controllerfunktionen blir "en stat i staten".

Sidoordnad controllerhierarki

Det finns internationellt välkända, stora koncerner, t ex ITT, som under lång tid medvetet byggt upp en sidoordnad controllerhierarki (Geneen, Moscow, 1985, Mikkelsen, 1986). I hundratals bolag och lokala enheter finns utlokaliserade controllers som rapporterar till överordnade controllers efter mycket fasta rutiner (s k funktionsbunden rapportering i motsats till organisationsbunden). Till sist samlas informationen hos chefscontrollern för hela koncernen. Motsvarande fasta rapportrutiner kan finnas på den finansiella sidan till koncernens treasurer.

Motivet för en sådan organisation är strävan att göra controllers oavhängiga relativt den operativa ledningen och därmed mer "objektiva". Det anses vara en garanti för bra information och ansvarsfull rådgivning. Funktionen skulle bli en säkerhetsgaranti eller vakthund mot olämpliga beslut. Kanske är detta i linje med vissa drag i amerikansk ledningsfilosofi. Det är svårt att tro att det skulle passa i Sverige och allra minst i vår offentliga verksamhet.

Primärt skall i dessa fall alla controllers känna lojalitet med och ansvar inför koncernledningen och därmed aktieägarna. Controllerrapporteringen kan ta formen av ett månadsbrev med personliga kommentarer till lämnade sifferuppgifter, prognoser m m.

Samtidigt med detta kontrollörbetonade arbete förväntas varje controller nära samarbeta med de olika dotterföretags- eller enhetscheferna. Varje controller skall aktivt delta i beslutsverksamheten, stödja denna men också säga ifrån i tid om något börjar gå snett. Helt naturligt ställer detta utomordentliga krav på kompetens och integritet samt personlighet hos alla controllers. Ja, det ställer nog speciella krav även på de chefer som utsätts för "kontrollen". Dessa skall ju samtidigt kunna samarbeta förtroendefullt med sina "övervakare".

Den ovannämnda s k ITT-modellen var länge framgångsrik. Den kanske passar viss ledarstil. Efter hand har emellertid dess effektivitet alltmer kommit att betvivlas, kanske särskilt i länder som Sverige. Dessutom tillkommer att en sådan fristående uppföljning utifrån till avgörande delar torde ombesörjas av revisorerna.

Controllerns plats i ledningen

En omdiskuterad fråga gäller controllerns eller controllerfunktionens plats i ledningen. Någon entydig utveckling är svår att urskilja. Under

funktionens glansdagar i amerikanskt näringsliv, dvs på 1950-talet, talades det ibland om controllers med ställning som "vice president". Väsentligt vanligare var och är att kontrollern underordnas en finansdirektör eller eventuellt återfinns ytterligare ett steg ner i koncernledningen. Finanschefen sköter själv treasurerfunktionen eller har även en treasurer under sig.

I Europa är det ännu för tidigt att säkert urskilja någon trend. Det synes dock vara vanligt att controllers åtminstone än så länge placeras inom ekonomiavdelningen under en ekonomichef eller administrativ chef. Många synpunkter på lämplig placering ges av olika författare i *Controllerhandboken* (1986).

Allt talar för att kommuncontrollers åtminstone till en början får liknande ställning inom ekonomiavdelningarna eller ekonomikontoren. Dessa skall ju centralt inom kommunerna också sköta t ex de lika viktiga finans- och kanske även ADB-frågorna m m.

I många förvaltningar och verk kan däremot underlag för och uppföljning av verksamhetens styrning mot ekonomiska och andra mål bli ekonomisidans huvuduppgift. Ekonomifunktionen blir närmast en controllerfunktion. Samma person kan tänkas bli huvudansvarig för både controlling och övrigt ekonomiarbete.

Slutligen skall påminnas om att organisationsschema och verkliga rapportvägar inte alltid stämmer. En enhetschef kan önska informera sig direkt av en controller, gärna i ekonomidirektörens eller ekonomichefens närvaro. På liknande sätt kan det tänkas att controllerfunktionens tjänster, främst rapporter och nyckeltal jämte uttolkning, kan bli mer och mer efterfrågade av politiker i nämnderna.

4.6 Risker i utvecklingen

Splittring

All medicin brukar uppvisa biverkningar och kontraindikationer. Samma kan naturligtvis förväntas vid utvecklingen av controllerfunktionen. Vissa effekter är oönskade. Andra uppträder om controllerarbetet blandas med just vissa andra uppgifter. Det gäller att vara medveten om dessa risker.

Riskerna är stora att controllers inte klarar alla kraven. En sådan risk kan bero på att kontrollern tvingas splittra sig mellan arbetsupp-

gifter med mycket olika krav. Åläggs kontrollern många rutinuppgifter med fasta terminer för rapporter kan det störa analys- och tolkningsfunktionen. Brådslande uppgifter har ju alltid en tendens att undantränga mindre brådslande men kanske viktigare uppgifter (Greshams lag).

En liknande risk finns om kontrollern får ansvar för t ex årsredovisningen. Denna uppgift uppfattas lätt som särskilt viktig genom de krav som bl a ställs av intressenterna utanför företaget och enligt lag. Samtidigt kan det naturligtvis sägas att en controller med ansvar för både affärs- och internredovisning, både extern och intern information, har större möjligheter att göra en lämplig avvägning. Informationen borde enligt denna åsikt kunna koordineras bättre än annars.

Kortsiktighet

Ofta uppfattas en controller som i första hand en vakthund. Det kan vara olyckligt. En sådan funktion kan lätt bedrivas alltför ambitiöst och rentav byråkratiskt. Risken är att bevakningen leder till kortsiktigt handlande. Visst är det bra om alla blir mer medvetna om hur olika åtgärder omedelbart sätter spår i räntabilitet och andra mått på måluppfyllelse. Men det kan göra de beslutande, ansvariga cheferna på olika håll onödigt försiktiga.

Initiativ att investera eller vidta andra långsiktigt önskvärda åtgärder kan också hämmas av kortsiktig kostnadsjakt.

Oklart ansvar

Andra risker är att linjens befattningshavare litar alltför mycket på sin controller. Ansvarsfördelningen mellan de linjeansvariga och kontrollern/rådgivaren måste definieras tydligt. Varje roll fordrar sitt manuskript!

Om controllerfunktionen blir alltför splittrad riskeras att samordningen med den centrala finansplaneringen blir otillfredsställande. Återigen kan fördelningen av ansvar bli oklar.

Dubbelkommandot med olika ansvar för samordnade finanser och en likaså samordnad men mot olika operativa enheter riktad controlling-rådgivning är dock ett väsentligt led i filosofin kring divisionalisering. Det är viktigt att problemen blir belysta från både finansiella synpunkter och lönsamhetssynpunkter. Ansvaret för dessa bedömning-

är måste dock preciseras även om det slutliga ansvaret normalt ligger på berörd linjeförman. Det gäller också eller kanske särskilt i de fall då både koncerncontroller och flera divisionscontrollers förekommer.

Övervakningskänsla

Frivillig eller ofrivillig utveckling i riktning mot en stark, eventuellt sidoordnad controllerhierarki har berörts i avsnitt 4.5 ovan. Det kan innebära betydande risker. Hela avsikten med decentralisering kan ju förfuskas. Visserligen kan en del av decentraliseringens risker för splittring, dubbelarbete m m undvikas. Kanske kan kraftsamlingen minska antalet förluskällor.

Men hur går det på längre sikt? Risken synes stor att decentraliseringens incitament och livslust förbyts i konserverande centralisering. Controllers kan komma att upplevas blott som övervakande kontrollörer utifrån och inte alls som kreativa, interna rådgivare. Det skulle strida mot grundidén att de resultatansvariga i första hand skall ha chansen att själva få kontrollera sina revir, personligen eller genom egna controllers. Redan Mayo's (1949) berömda Hawthorneundersökningar kring 1930 och många senare studier har belyst egenuppföljningens betydelse.

Allt talar för att controllerfunktionen behöver utvecklas nerifrån i organisationen (Brorström, Jönsson, 1987). Uppföljningen av olika nyckeltal som indikatorer på verksamhetens tjänlighet får inte primärt anförtros någon centralt placerad stabsenhet. Det skulle medföra att decentralisering och målstyrning skulle förlora reell innebörd (Ramström, 1987).

Skäl kan alltså anföras för att i första hand införa controllerfunktionen i de mest betydelsefulla förvaltningarna, hellre än i kommunen centralt. Dels skulle övervakningskänslan minskas, dels skulle controllers arbeta närmare den konkreta verkligheten.

Oekonomisk controlling

Inför vissa koncerners omfattande controlling är det naturligt att ställa frågan om den blivit för dyr. I första hand syns inte detta. Den stora kostnaden kan ju ligga i registrering av alla data. Arbetet är ofta spritt över hela företaget och noteras inte som kostnad för controlling. I stället upptäcks det snarare i den irritation och byråkrati som kan upplevas.

Riskavvägning

Till kraven på en controller skulle strängt taget också räknas att hon eller han bör vara medveten om alla de risker som ovan berörts och hur de kan mötas.

De olika riskerna får inte överdrivas. De har ej heller tagits till intäkt för att ej inrätta controllerbefattningar. Däremot kan det vara motiverat att väga riskerna mot fördelarna och att göra organisatoriska utvärderingar. Vid dessa kan olika rutiner samt order- och anvisningsvägar behöva omprövas. Sådana utvärderingar torde också ligga bakom att controllerrollen ändrats över tiden både i USA och framförallt vid överföringen till Europa.

Fortsatt omprövning är naturlig när controllerfunktionen nu börjar införas i kommunal verksamhet. Det är också förhoppningen att föreliggande arbete skall lämna stoff därtill. Dessutom är det viktigt att önskvärd kompetens för arbetsuppgifterna diskuteras.

Controllerns känsliga ställning

En controller kan ofta bli den första att upptäcka vad som händer, när det går tvärt emot önskemål och planer. Det kan vara känsligt att rapportera till och uttolka för berörda chefer. Det kan ställa stora krav på controllerns integritet och etik.

Det gäller ju i allmänhet att tidigt fånga även svaga signaler, medan det kanske fortfarande finns tid att parera och handla. Det kan vara en svår balansgång mellan att sopa eventuellt värdefull information under mattan och att skapa överreaktioner på tidiga men ofta missvisande signaler.

I kommuner kan en controller som förvaltningschefens vakande öga i ekonomiska frågor ha en ännu känsligare ställning än kollegan i företagsvärlden. Rapporterna kan bli föremål för massmedial uppmärksamhet och leda till ej avsedda reaktioner. Controllerns vakenhet för tidiga men osäkra signaler kan rentav komma att utnyttjas i den politiska debatten.

4.7 Slutsatser och frågor

Sammanfattningsvis kan sägas att controllerfunktionen torde ha kommit till Sverige för att stanna. Den är inte bara en tillfällig modenyck.

Även ordet controller verkar numera ingå i språket. Det vore önskvärt men verkar svårt att finna ett bättre ord (jfr avsnitt 1.1 ovan). Det nuvarande har ett eget innehåll.

Funktionen ger något nytt och nyttigt, främst beträffande uppföljning, analys och tolkning av hur verksamheters mål uppfylls. Delar av funktionen har naturligtvis utförts redan tidigare under annan benämning men inte hela funktionen och inte så fullödigt.

Funktionen har vuxit fram parallellt med decentraliseringen. Större verksamheter har lämnat den funktionella indelningen. I stället eftersträvas mer fristående enheter med eget totalansvar för måluppfyllelsen. Med framtida ändringar i vad som decentraliseras eller centraliseras måste även controllerfunktionen anpassas.

Många risker finns men får inte överdrivas. Funktionen kan utvecklas till en icke önskvärd byråkratisk maktapparat. Den kan då hämma initiativkraften och det självständiga handlande som den egentligen är avsedd att stödja. En annan risk är en utveckling mot kortsiktig kostnadsjakt, dvs den s k inre effektiviteten. Den kan göra det svårare att uppnå "högre" resultat- eller nyttomål, dvs yttre effektivitet, för verksamheten (jfr ytterligare i avsnitt 6.7 nedan).

Erfarenheterna av controllerfunktionen har fått hämtas från främst USA och dess näringsliv. Ingenting talar emot att både fördelar och risker kan väntas bli ungefär desamma för de svenska kommuner som intresserar sig alltmer för sin ekonomiska styrning. Ja, behovet av inte bara kommunalfinansiell utan även kommuneconomisk styrning talar snarare för en ännu viktigare roll för den kommunale kontrollern än i näringslivet. Det gäller både centralt och i olika verksamheter.

Kommunala controllers måste vara väl förtrogna med samhällseconomiska kalkyler och välfärdsteori jämte alternativa metoder för bedömning av samhällelig måluppfyllelse.

Många frågetecken behöver dock rätas ut med mer erfarenhet. Vilka ärenden bör den kommunala controllerfunktionen handlägga? Vilken roll bör den ha i utveckling och underhåll av informationssystemen? Hur skall den medverka till utformningen av nyckeltal m m, som behövs för styrningen mot värde för pengarna, centralt och inom olika förvaltningar m m?

Andra frågor avser utbildning och kompetensutveckling. Befordras kommunal controlling bäst i samarbete med utbildning och utvecklingsarbete i brett erfarenhetsutbyte för controllers generellt? Eller är särdragen så påtagliga att de motiverar forskning och utveckling, som

specialiseras på just kommunala förhållanden?

Organisationen av controllerarbetet kan också diskuteras. Talar den kommunala beslutsprocessen med de självständiga nämnderna särskilt starkt för controllers ute på de olika verksamheterna? Blir inte formuleringen av hypoteser kring olika orsaks-effekt-samband samt uppföljningen och diagnoserna mycket speciell alltefter verksamheternas inriktning?

Kan i stället behovet att jämföra värde per insatt krona i olika verksamheter vara ett skäl för omfattande centralt bedrivet controllerarbete? Kan rentav samordningen mellan finansiering via skatter och lån etc å ena sidan och användningen av pengarna å den andra vara det väsentliga? Skulle det i så fall motivera en särskilt stark central controllerfunktion med många och delvis på olika verksamheter specialiserade (och eventuellt placerade) medarbetare?

5 *Vad kan kommunal controlling lära av näringslivet?*

5.1 En lärprocess

Företagsvärldens erfarenhet

Redan i tidigare kapitel har controllerfunktionens karaktär av lärprocess betonats. Det är då naturligt att söka kunskap och erfarenhet där det bjuds. Kommunal controlling borde kunna vinna tid i starten genom att lära av affärsvärldens erfarenheter. Här bjuds – med Hannes Alfvéns ord – ”en väv av möjligheter”. Det är budskapet i detta kapitel.

Det är enligt föregående kapitel i den amerikanska affärsvärlden som controllerfunktionen fötts och senare utvecklats. Det är där den mesta erfarenheten finns. Den har senare utnyttjats i svenskt näringsliv. Där finns nu för svenska förhållanden anpassad kunskap och erfarenhet.

Någon motsvarande erfarenhet av en etablerad controllerfunktion från den offentliga sidan finns inte att tillgå. Samhälleliga verksamheter förekom ju tidigare sparsamt, särskilt i USA. I dag är bilden dock en annan, framförallt i Sverige. Mycket av det omfattande arbete, som leds av kommunala nämnder och verk, utsätts för ekonomiska bedömningar och behöver ekonomisk styrning.

Att controllerfunktionen dock kan behöva anpassas högst väsentligt efter kommunala verksamheters mål, mätteknik och särdrag diskuteras mer i senare kapitel. I detta kapitel behandlas snarare likheter eller analogier och vad som kan läras.

Organisatoriska förändringar

Det i föregående kapitel kanske mest slående draget i utvecklingen av controllerfunktionen synes vara dess beroende av organisatoriska för-

ändringar. Intresset skall därför koncentreras på dessa och deras effekter på den ekonomiska styrningen och controllerfunktionen.

Kommunala verksamheter synes nämligen i stor utsträckning gå samma väg. Även i dessa hörs allt oftare uttryck som divisionalisering, decentralisering, ansvarsenheter, internavräkning, incitamentsavtal m m, som skall behandlas i detta kapitel.

Framställningen nedan koncentreras på vad som kan läras av affärsföretagen beträffande just controllerfunktionen. Den är inte avsedd att vara ett inlägg i den pågående debatten om ökad privatisering. Det är en helt annan och mycket stor fråga som kräver omfattande empiriska studier för att behandlas vetenskapligt. Bl a är det stor skillnad mellan att privatisera vissa marginella aktiviteter och att överföra större verksamheter i privat ägo.

Parentetiskt kan nämnas att engelska forskare utan framgång sökt finna fakta, som mer generellt stöder antagandet att privatisering skulle öka effektiviteten (se t ex Millward, Parker, 1983). Däremot kan en utökad controlleraktivitet tänkas ge bättre underlag för framtida bedömningar av om och var åtminstone marginella privatiseringar skulle kunna vara gynnsamma och för vilka.

Normativa organisationsteorier

Många har försökt att skapa en generell organisationsteori, dvs att i enkla satser beskriva, förklara och förutsäga organisationers beteende och lagbundenheter. Andra har snarare formulerat på erfarenhet byggda teser om hur verksamheter bör organiseras för att vara effektiva. Mycket av dessa teoriutvecklingar har intresse för frågan om controllerfunktionens tillkomst, utveckling och ställning.

Redan i början av 1900-talet förekom en intensiv diskussion om valet av lämplig organisation i de allt större företagen. En åsikt förfäktade en hierarkisk linjeorganisation med stränga principer kring specialisering, auktoritet, disciplin, uppföljning och enhetsbefäl m m (Fayol, 1916). Det motsatta idealet var en funktionell organisation ("scientific management", Taylor, 1911). Olika överordnade experter skulle ha orderrätt inom sina specialområden.

Kompromissen blev i praktiken ofta den s k linje-stabsorganisationen. Staberna kunde dock bli både breda och tunga. Beslutsvägarna kunde bli långsamma med konflikter mellan linjebefälens order och stabsspecialisternas anvisningar. Sällan fanns förutsättningar för en

utbyggd s k matrisorganisation med orderrätt i både funktionsled och efter produktgrupper eller distrikt (jfr i slutet av avsnitt 7.2 nedan). Våra dagars diskussion om mjukare styrning, hänsyn till mänskliga relationer, brett medinflytande m m är av senare datum (jfr McGregor, 1960, Likert, 1961).

Genomgående har den vetenskapliga grunden för normativa organisationsteorier varit svag. Råden kan verka kloka och rimliga, åtminstone i vissa situationer. De förklarar emellertid inte varför organisationssätt och befattningar växt fram och bibehållits eller förkastats. De säger ingenting om varför ekonomifunktionen utvecklats på olika sätt i skilda miljöer. Däremot kan de olika kraven på linje- och funktionsansvar, mänskliga relationer m m ge idéer för controllerfunktionens uppföljning och analys.

Carnegie-skolan

Ett radikalt nytt och numera klassiskt synsätt inom organisationsteorin, ett nytt s k paradigm, infördes av ett antal forskare från Carnegie-Mellonuniversitet (Simon, 1947, March, Simon, 1958, Cyert, March, 1963). De byggde på den betoning av samarbete och kommunikation mot strikt formulerade mål, som redan Barnard (1938) framfört.

Skolriktningen förkastade den neoklassiska ekonomiska teorins suveräne och egoistiske "economic man", som antogs optimera, dvs ständigt söka ekonomiskt bästa handlingssätt. Den teorin kunde inte och var ej avsedd att förklara individers och företags beteenden i en osäker värld. I stället infördes den begränsat rationelle "administrative man". Denne antogs söka handlingssätt som satisfierar, dvs tillfredsställer, ett eller flera mål.

Olika beslutsfattareshambitionsnivå för dessa mål antogs kunna anpassas över tiden. Målkonflikter antogs bli lösta i en fortgående organisk, konfliktlösande sök- och läroprocess mot allt bättre tillfredsställelse. För att detta skulle vara möjligt och för att balansen mellan olika intressenters önskemål skulle kunna upprätthållas krävdes en snabb rapportering.

Bristfällig sådan återföring om måluppfyllelsen, dvs otillfredsställande controlling, påvisades leda till "organisatorisk slakhet". Den innebär att mer resurser hålls tillgängliga än som strängt taget behövs. Annan forskning i många länder och miljöer visade att verksamheter blir effektivare, när både ledning och lägre nivåer känner sig ha stort

inflytande (Tannenbaum 1968). En utbyggd controllerorganisation, som följer även mått på arbetstillfredsställelse och -miljö, borde kunna ge stöd för en sådan organisation.

Situationsanpassning

I många fall är situationerna ostrukturerade och osäkerheten stor. Besluten kan inte programmeras efter enkla modeller. Det behövs en icke-mekanistisk eller organisk organisation. Dessutom kan olika specialister från helt skilda delar av hierarkin behöva samarbeta. Ingen är allvetande. Då kan en sidoordnad konsultation visa sig betyda mer än vertikal ordergivning (jfr Burns, Stalker, 1966 och avsnitt 7.1 nedan).

Även många andra forskningsresultat stöder åsikten att det inte finns ett enda bästa sätt att leda en verksamhet (jfr Woodward, 1965, om uppföljningsmöjligheterna i industriföretag med många produktgrupper, Chandler, 1977, beträffande kreativ adaptationsförmåga hos den "synliga handen", dvs ledningen, i större företag och Williamson, 1975 och 1985, kring vad begränsningar i rationaliteten och förekomst av transaktionskostnader betyder för både utveckling av och organisation inom stora verksamheter).

Behovet av en efter förhållandena anpassad organisation framfördes kanske tydligast i den s k contingency-teorin (Lawrence, Lorsch, 1967). I den betonas att stor osäkerhet om verksamhetens omgivning talar för långt driven differentiering av olika funktioner med mycket varierande krav på kunskaper. Differentiering ställer i sin tur krav på dels olika former för integrering, dels effektiva metoder att lösa konflikter mellan funktionsspecialister.

Allt talar för att skickliga controllers genom förbättrade mätmetoder skall kunna bidra till sådana problemlösningar. De bör kunna biträda linjechefer i många av dessas olika roller (jfr Mintzberg, 1973), t ex som förmedlingslänkar, kommunikatörer och förhandlare. Ju mer inflytandet är spritt i organisationen och ju mindre aktiviteterna är strukturerade genom specialisering och standardisering, desto större synes behovet av skickliga controllers vara (jfr Pugh, Hickson, 1976).

Nätverk mellan verksamheter

En under senare år ofta påtalad utveckling inom näringslivet gäller nätverk och deras betydelse, särskilt i branscher med komplicerade

produkter eller hög tjänsteandel. Samarbete och öppenhet kan minska osäkerheten om omvärlden.

Utbud och efterfrågan ses inte längre bara som reaktioner på priser och andra, ofta snabbt föränderliga faktorer. Det ekonomiska skeendet kan inte förklaras med mindre än att hänsyn tas till transaktionskostnader och de över många år uppbyggda nätverken eller förbindelserna mellan olika företag (jfr Williamson 1975, 1985, Hammarkvist, Håkansson, Mattsson, 1982). Mycket talar för utvecklingen av en institutionell ekonomisk mikroteori under hänsyn till osäkerhet och beroenden i samhället (se Sjöstrand, 1985).

Detta synes också gälla relationerna mellan näringsliv och offentlig verksamhet. Allt fler affärer görs mellan kommuner och affärsföretag. Många sådana kontakter eller nätverk upprätthålls under många år. Därmed minskas en del av transaktionskostnaderna. Affärerna bygger på ömsesidigt förtroende parterna emellan och för sätten att arbeta, bestämma kvalitet m m. Förtroendet kan stärkas av bättre kunskap om den andra partens sätt att tänka och räkna.

Att mäta var och hur samarbetet i nätverk kan spara resurser synes vara en väl så viktig controlleruppgift som traditionell inre kalkyl- och budgetuppföljning.

Analogier med kommunerna

Utländska idéer kan inte importeras utan anpassning och denna kan ta tid. Det gällde även när controlleridén hämtades från USA till Europa. Därför söker den svenska affärsvärldens controllers fortfarande sin roll (Olve, 1988). Företagen måste alltmer ta hänsyn till svensk företagskultur, den stora andelen tjänsteverksamhet och flera, rätt likvärdiga mål samt samordningen av nätverk mellan verksamheter.

Den anpassningsprocessen kan vara intressant att följa för kommunernas ekonomifunktionärer. Kanske kommer samma mönster att upprepas i kommunerna. Mycket talar som ovan sagts för att ett ömsesidigt erfarenhetsutbyte så småningom borde komma till stånd mellan kommuner och näringsliv.

Alla analogier tenderar att halta. Förutsättningarna för företagsvärldens och kommunernas controlling är i stora delar olikartade. Som ovan nämnts måste synpunkterna på vad som kan läras ställas mot de särdrag, som kommunal organisation och controlling uppvisar (se kapitel 7 nedan).

Förmodligen varierar olikheterna mot affärlivets controllerarbete mycket starkt med olika slag av kommunal verksamhet. Vissa verk och förvaltningar upplever likartade organisatoriska förändringar som affärsföretagen, andra inte. Varje kommunalt intresserad läsare måste därför själv välja och vraka bland de synpunkter som ges i detta och följande kapitel.

5.2 Divisionalisering

Decentralisering

Sedan århundraden har olika utvecklingar mot mer centralisering eller mer decentralisering i företag och samhälle förekommit. En betydande geografisk decentralisering av den civila makten i de stora rikena var t ex kommunikationstekniskt nödvändig redan i antiken. Samtidigt gällde det för härskarna att centralisera och ha en fast hand över den militära makten. Den senare kan i företags- och kommunvärldarna närmast liknas vid kontrollen över finanserna.

Decentralisering uppnås om en verksamhet målmedvetet indelas i smärre, helst överblickbara delar, ofta i anslutning till efterfrågan eller behov på marknaden. Ledningarna för de små enheterna får inom uppställda gränser och tilldelade resurser ta fullt ansvar för resultat och/eller annan måluppfyllelse. Kortare beslutsvägar och plattare organisation kan ge småskalefördelar, som förväntas uppväga eventuella förluster i andra skal- och synergieffekter.

För den ekonomiska styrningen är det viktigt att uppmärksamma hur mätningen av måluppfyllelsen upplevs vid olika organisationsformer. Carlzon (1985) har framhållit att mätning "har ofta karaktären av övervakning och kontroll" i det centraliserade företaget. Däremot säger han att "i det decentraliserade företaget, som styrs med mål och strategier, blir mätningen ett sätt för verksamheten att själv kontrollera att man uppfyller sina egna mål, dvs hur väl man tillgodoser marknadens behov". Han påpekar också att "kraven kommer ju från kunderna, inte från cheferna".

Ökad kontroll och tydlig målangivelse synes vara en förutsättning för framgångsrik decentralisering och förskjutning av ansvar nedåt i en organisation.

I den offentliga sektorn tillkommer emellertid ett par svårigheter

jämfört med i näringslivet (se Henning, Ramström, 1989). Dels är förekommande principer för kostnadsuppföljning med periodisering och kostnadsfördelningar otillfredsställande. Dels är det svårt att i redovisningen inarbeta lämpliga prestationsmått som tillåter önskvärd resultatanalys. Ja, höga ambitioner att mäta, men bara där så är möjligt, kan rentav leda till snedeffekter i agerande och beteende.

En utvecklingsvåg

Som en form av decentralisering men med bibehållen finansiell centralisering kan divisionalisering karakteriseras. Det var efter den kraftiga vågen av sådan divisionalisering i amerikanskt näringsliv under 1920- och 30-talen som controllerfunktionen utvecklades. Det gav däremot ingen respons när entusiastiska USA-resenärer på 1950- och 60-talen efter hemkomsten försökte sprida controller-”evangeliet” i olika länder i Europa. Företagens organisation syntes inte motivera eller vara mogen för controllers.

Inget hände förrän på 70-talet. Då kom vågen till Europa och sköljde över Sverige inte minst. Fram till dess var det stora flertalet företag funktionellt organiserade. All tillverkning, även av de mest skilda produktslag, var samlad under en produktionschef. All försäljning av olika varuslag och på olika marknader sorterade under en försäljningschef. Under var och en av dessa chefer kunde t o m juridiskt fristående tillverkningsbolag och framförallt marknadsbolag förekomma.

Frågan kan ställas om linje-stabsorganisationen på 1960-talet blev för trög och för ekonomiskt svåröverskådlig. Större företag diversifierades enligt tidens mode med alltfler produktlinjer och marknader. De blev svåra att hålla samman. Utvecklingsarbete och kompetens måste täcka allt vidare fält. Undersökningar pekade på svårigheter att med god ekonomi lösa de oundvikliga konflikterna mellan linje och stab (se Rhenman, Strömberg, Westerlund, 1963). Föreslagna recept omfattade dock inte divisionalisering.

Embryon till divisionalisering

För att minska stelheten i den funktionella organisationen infördes i många företag temporära projektgrupper eller kampanjer för att tvärsöver gångse funktioner samla krafterna inför nya affärsidéer. Vis-

sa, främst internationellt verksamma, större företag i Europa gick längre. En begränsad divisionalisering av tillverkning och försäljning förekom, medan andra funktioner hölls ihop centralt.

Några företag försökte med s k matrisorganisation med t ex både affärsområdes- och funktionschefer samt dessutom vissa regionala chefer. Otillräckligt definierade auktoritets- och inflytanderelationer ledde emellertid ofta till oönskade rollkonflikter. Lägre befattningshavare kände sig utsatta för oklart, dubbelt chefskap. Ännu mer komplicerades bilden, när uppdelningen på juridiska enheter inte alltid gick efter de ekonomiskt-organisatoriska ansvarsgränserna.

Variationen i organisationsmönster var alltså stor. Det gällde också ekonomisidan. Utöver lokala ekonomiavdelningar för olika juridiska enheter förekom också ett slags embryon till controllerbefattningar. Det var ekonomifunktionärer, utplacerade på olika håll i organisationen. Antingen var de hjälpredor åt operativa beslutsfattare eller ekonomiavdelningens tentakler ute på fältet. Det ställdes dock långt mindre krav på dem än på egentliga controllers. Det fanns ingen genomtänkt controller-”policy”.

Divisionaliseringens innebörd

Divisionalisering innebär att funktionsansvaret på övergripande nivå träder i bakgrunden till förmån för ansvar för affärsområden. Divisioner kan i sin tur i affärsföretagen indelas i resultatenheter, som eventuellt är bolagiserade. Med denna ”autonomisering” bildas alltså ett stort antal ”betingat autonoma” enheter. Själständigheten gäller så länge av högsta ledningen uppställda mål uppnås.

Den största handlingsfriheten har resultat- eller ansvarsenheter, som tillåts bestämma eller åtminstone påverka sin egen finansiering. De får ta upp lån eller placera överskottsmedel externt.

Vanligare är att ansvaret gäller blott resultat eller räntabilitet i förhållande till centralt av högsta finansledningen bestämda kapitalresurser. Trots strävan att sprida resultatansvar så långt ned i organisationen som möjligt brukar vissa ansvarsenheter förekomma, som kan påverka och ta ansvar blott för ettdera av intäkter eller kostnader.

Dock synes man i företagsvärlden haft en överdriven ambition att bilda resultatenheter. Ibland har ledningarna för dessa strängt taget inte kunnat självständigt påverka mer än t ex vissa kostnader. Då blir ett resultatansvar överkligt och meningslöst.

Indelningen i divisioner och resultatenheter, dvs affärsområden, följer i industrin vanligen produktområden, i handel och byggnation snarare geografiska regioner. I vissa branscher, ja, även i ett och samma företag, kan båda indelningarna förekomma.

Inom många tjänsteverksamheter är det vanligt att huvuddelen är geografiskt organiserad. Vissa centralt tillgängliga specialister utgör dock egna resultatenheter, som vid behov hyrs in av de övriga.

Uppdelningen av funktioner på de olika enheterna kan gå olika långt. Tillverkning och försäljning kan splittras ned till rätt små enheter, medan FoU, juridik m fl specialistkrävande funktioner kan finnas samlade på lite högre nivå, t ex divisionsnivå.

För att undvika centralplanering begränsas koncernstaber till ett minimum. Vissa koncerngemensamma stödaktiviteter kan läggas på serviceenheter som debiterar tjänster till marknads- eller förhandlingspris och som har resultatansvar (se avsnitt 5.6 nedan).

Motiv för divisionalisering

Huvudmotivet för att divisionalisera och även bolagisera torde vara att dela upp räntabilitets- eller annat ansvar för totalmål på flera personer närmare den operativa verksamheten. Dessa förväntas då känna arbetet som mer meningsfullt. De antas bli mer motiverade att självständigt fatta snabba, flexibla beslut och ta ansvar i en plattare organisation.

Ledare-beslutsfattare och specialister förväntas komma i närmare samarbete med varandra. Det antas vara lättare att då ompröva gamla sanningar, att planera från grunden (jfr s k nollbasbudgetering i avsnitt 7.7 nedan).

Genom fortsatt underdivisionalisering kan utrymmet öka för fler individer att mätbart inverka på verksamhetens måluppfyllelse. Gränsrotskunskapen utnyttjas bättre. Informations- och styrsystemen kan anpassas närmare till de egna förhållandena. Det förväntas stimulera kreativitet och arbetsglädje samt villigheten att pröva nya vägar. Kraven härpå torde ha ökat med ökad turbulens på marknaderna samt därav följande kortare serier och snabbare produktväxlingar.

Ett kompletterande motiv är att högsta ledningen skall befrias från ansvaret för de dagliga operationerna. Den skall kunna koncentrera sig på långsiktig och övergripande planering eller andra insatser, för vilka den verkligen behövs. Dess kompetens och kapacitet skall inte

förlösas på gnetande med detaljer eller oro för olika delenheters lönsamhet eller budgetramar.

Relationen mellan högsta ledningen och olika enheter kan uppfattas som en renodlad mål- eller resultatstyrning. Den kräver emellertid i sin tur en uppföljning med analys av uppnådd måloppfyllelse jämfört med plan eller tidigare erfarenhet.

I övrigt antas en divisionaliserad organisation på sikt utveckla bättre chefer. Självständigheten anses också göra det lättare att rekrytera och framförallt att behålla bra chefer.

Avvägning mot olägenheter

Förhoppningen är naturligtvis att dessa fördelar skall uppväga divisionaliseringens olägenheter. Sådana kan uppkomma på grund av suboptimering, dvs om strävanden mot för varje division eller ansvarsenhet fördelaktigaste handlingssätt inte är bra för helheten. Divisionaliseringen kan vara oekonomisk, om uppdelningen medför dubbelarbete, t ex i många små staber, eller mindre specialistkunnande för att utföra olika funktioner.

Dessutom riskeras eventuellt sämre utnyttjande av positiva synergi- och skaleffekter m m (se avsnitt 3.2 ovan). Inkonsekvenser i uppträdandet utåt är också en fara (högra handen vet ej vad den vänstra gör). Även risken för att uppdelningen i ett stort antal resultatenheter minskar riskvilligheten hos de beslutande uppmärksammas.

Denna avvägning mellan fördelar och olägenheter ("economies" och "diseconomies") av olika djup divisionalisering kan behöva följas fortlöpande. Det kan uppfattas vara en typisk controlleruppgift, som kan vara nog så grannlaga.

De interna "marknaderna" för leveranser mellan olika resultatenheter till interndeberade priser får heller inte upplevas som konstlade. Då skulle linjechefernas känsla av självständighet förloras.

På några punkter kan en återgång från divisionalisering skönjas. Det är t ex fallet, när forskningsverksamhet återsamlas till en enhet. Denna kan dock eventuellt via interndeberande konstgrepp bli en egen resultatenhet. En stor del av beställningarna kan komma från koncernledningen.

Förhoppningen är att en sådan organisation skall vara gynnsam för produktiviteten och effektiviteten (jfr avsnitt 6.6 nedan) hos både forskningen och beställande enheter. Ja, även kvaliteten i utförda

forskningstjänster kan eventuellt öka med klarare ansvarsfördelning. Uppfyllelsen av dessa förhoppningar måste dock bevakas!

Samordning mellan funktioner

I en funktionell organisation kunde en viktig skillnad mellan samordningsbehovet på tillverknings- och försäljningssidorna iakttas. Samordning av tillverkning på olika håll och för olika produktslag talade för planering, förenkling, specialisering, standardisering m m som korrektiva åtgärder. De var honnörsord i 1950-talets europeiska management.

Samordning av marknadsverksamhet för skilda produktslag och olika kunder fordrade snarare en anpassning eller sampassning, dvs adaptiva åtgärder. Möjligheterna att med marknadsföring korrigera efterfrågan är vanligen begränsad.

Med divisionaliseringen måste dessa samordningsåtgärder långt ned i organisationen i sin tur samordnas. Behovet av hjälp för olika enhetschefer i den ekonomiska bedömningen av samordningen ökar. Det gäller både centralt och i olika enheter att snabbt få signaler, när möjligheter till bättre koordination både inom och framförallt mellan ansvarsområden yppas eller avsedd samordning fallerar. Detta uppfattas i affärslivet också vara en typisk controlleruppgift.

Behovet av speciell samordning på marknadssidan har i många större företag lett till att kontakterna med slutmarknaden samlats på blott några få enheter. Övriga autonoma enheter i en sådan "pyramidisering" ingår i ett omfattande nätverk med många interna kontakter och ibland intern konkurrens om uppdragen.

Behovet av samordning vid stor frihet för underordnade enheter kan också vara en orsak till att decentraliseringen begränsas. Framförallt i större koncerner med många nivåer i hierarkin kan decentraliseringen av befogenheter stanna vid de översta nivåerna. Alternativt eftersträvas färre antal nivåer och bredare organisation samt ett omfattande horisontellt nätverk. De olika organisationssätten ställer mycket olika krav på såväl ekonomisystem som centralt och lokalt placerade controllers.

Kommunal divisionalisering

En kommuns verksamhet kan sägas vara divisionaliserad efter olika tjänsteslag. De ofta många verken och förvaltningarna kan liknas vid

divisioner med egna mål och delvis egen ekonomi. Sådana divisioner och eventuella underdivisioner för olika slag av utbildning, sjukvård och omsorg m m kan också i sin tur vara geografiskt indelade.

I stor utsträckning kan tjänsterna tvärsöver dessa områden klassas i grupper som är rätt homogena med avseende på både resursanspråk och "kundtyp". Även om olika enheter sålunda ej kan uppfattas som resultatenheter i egentlig mening, kan ändå liknande ekonomiska mätningar och bedömningar bli aktuella som i näringslivet (jfr nästa kapitel).

En viktig skillnad mot affärsföretag kan observeras. Den kommunala divisionaliseringen synes vara av två slag. Exempelvis kan en socialförvaltning vara uppdelad efter barnomsorg, hemservice osv eller skola i rektorsområden. Detta liknar företagens divisionalisering.

Den överordnade indelningen i olika förvaltningar är däremot av annan karaktär. Den är knappast en följd av samma systematiska omorganisation som i affärslivet i syfte att decentralisera operativt arbete.

Relationerna mellan "huvudkontoret", dvs kommunledningen, och de olika divisionerna, dvs verken och förvaltningarna, skiljer sig i många väsentliga avseenden från affärslivets. Det gäller såväl den operativa decentraliseringen som den centralt samordnade strategin, finansieringen och rapporteringen. Det sammanhänger med den kommunala beslutsprocessen och de olika nämndernas självbestämmanderätt inom ramen för sin budget.

Mätning av ansvar

Grundidén för divisionaliseringen är ju att flytta ut ansvaret för resultat m m långt ut i den operativa organisationen (jfr avsnitt 7.2 nedan). Det fordrar att de olika ansvarsenheterna har egen resultaträkning eller motsvarande översikt över sin uppfyllelse av uppställda totalmål. Dessutom måste de ha tillgång till lämpliga nyckeltal för just sin verksamhet. Det måste gå att mäta i konkret form hur de klarar det ansvar som tilldelats dem.

För att i affärslivet beräkna kapitalomsättningshastighet, räntabilitet och liknande nyckeltal (jfr nedan i avsnitt 6.3) kan resultatenheterna också behöva ha egna balansräkningar eller delar av sådana. Detta kan också vara intressant för de kommunala verksamheter, som kan påverka och ta ansvar för sin kapitalbindning. Ja, ännu mer om även

immateriellt kapital kan mätas och beaktas (se avsnitt 3.5 ovan).

Ofta eftersträvas fullständiga, lokala ekonomisystem med bl a klara principer för internavräkningar med andra kommunala enheter, t ex beträffande lokalhyror, databearbetningar, konsult hjälp m m. Även budgetarbete, kalkylprinciper och prissättning skulle eventuellt på vissa punkter behöva anpassas efter enhetens egna önskemål. Därmed kommer enheten alltmer att likna och upplevas som mycket självständig, jämförbar med ett fristående företag på den öppna marknaden. En annan sak är att denna ansvarsenheternas drömbild kanske inte alls stämmer med den politiska ledningens eller centrala finansavdelningens synsätt (jfr avsnitt 2.5 ovan samt 5.4 och 6.3 nedan).

Krav på controlling

Både i företag och i kommunala sammanhang fordrar divisionalisering ett stort antal chefer med ansvar för slutlig måloppfyllelse. I allmänhet har de själva ej formell företagsekonomisk utbildning. De torde ofta känna behov av stöd från egen ekonomipersonal. Det gäller såväl för ekonomisk bedömning före beslut som uppföljning efteråt i syfte att se hur uppställda mål nåtts. Det förslår ej med redovisning av olika transaktioner utan måste utsträckas till analys, tolkning och rådgivning, till controlling.

Samtidigt kan det för högsta ledningen kännas tryggt att ekonomisk bedömning och uppföljning inte bara ligger centralt utan verkligen ansluter till de operativa besluten ute i divisionerna.

Controlling byggd på divisionalisering

Allt tyder på att divisionalisering eller liknande former av decentralisering varit en förutsättning för regelrätta controllerbefattningar. Funktionen införs tydligen först när ett antal enheter med eget resultatansvar skall dels verka självständigt, dels samordnas och följas uppifrån, både var för sig och funktionsvis, regionvis etc. Utan divisionalisering, matrisorganisation etc har tydligen ingen egentlig controllerfunktion behövts.

Sambandet mellan divisionalisering och controlling kan eventuellt vara ännu starkare. Kanske kan en djupgående divisionalisering inte överleva – åtminstone ej i ett konkurrenssamhälle – utan en effektiv controllerhierarki.

Behövs kommunal controlling?

Mycket som hänt i svenskt och utländskt näringsliv tyder också på att divisionalisering just kräver någon form av sådan controlling, även om funktionen ibland har annan benämning. Bristfällig controlling kan ha medverkat till för sen upptäckt av möjligheter och faror eller ineffektiva förhållanden.

Frågan är om detta också gäller kommunal verksamhet. Mycket talar för att så är fallet. Kommunernas olika förvaltningar synes ha många problem likartade med affärsföretagens divisioner och därmed samma behov av divisionscontrollers. Det skulle tala för att kommunal controlling behövs på både kommun- och verksamhetsnivå, vilket också motiverat denna bok. Mycket tyder på att en sådan utveckling är på väg.

Just behovet av ”både – och” måste kraftigt understrykas. Om inte controllerfunktionen blir företrädd både centralt och ute på olika besluts- och ansvarsenheter, kan hela idén med decentralisering riskeras.

Dels kan brister i den centrala ledningens samordning av mål och policy upptäckas för sent. Avvägningen mellan olika verksamhetsområden och uppföljningen av måluppfyllelsen kan bli bristfällig. Dels kan cheferna för olika verksamheter och ansvarsenheter få otillräcklig information och tolkningshjälp inför sina beslut.

5.3 Decentralisering och centralisering

Sammanslagning av verksamheter

Utvecklingen under 1970- och framförallt 1980-talet inom svenska företag och organisationer av olika slag betecknas i allmänhet som decentralisering. Den utmärktes ju främst av divisionalisering och ytterligare indelning i mindre enheter med totalansvar.

Visst har också fler viktiga beslut flyttats ned i organisationshierarkin. Visst har fler av åtgärderna nere i organisationen beslutats där och de har inte bara utgjort en rutinmässig uppföljning av högsta ledningens beslut.

Ändå kan det diskuteras om divisionaliseringen m m bara innebär decentralisering. Kanske har terminologin påverkats av att decentralisering blivit ett av 80-talets speciella honnörsord. Samtidigt finns ju

nämligen påfallande tecken på att en betydande centralisering uppträder parallellt med divisionaliseringen.

Företag har fusionerats – även över nationsgränserna – till långt större koncerner än tidigare. Stordrift och marknadsdominans har eftersträfvats. I många branscher har resultatet blivit en polarisering med några få dominanter och ett stort antal små nischföretag.

Vi har också upplevt en omfattande sammanslagning av kommuner till nästan blott en tiondedel så många som förut. Det har behövts starka ledare för att organisatoriskt utnyttja möjliga skal- och synergifördelar samt undvika byråkrati och volymsjuka m m.

Indelningen i resultatenheter i affärsföretagen synes ha varit en förutsättning för effektiv ledning av större koncerner. Men därmed kanske denna utveckling också har befordrat sammanslagningarna.

Centralisering i företagen

Divisionalisering och bolagisering m m har inne i företagen gått hand i hand med en viss form av centralisering (jfr början av föregående avsnitt). Det slår framförallt igenom i dels central finansiering, dels central precisering av affärsidéer och företagspolitik, dvs de stora handlingslinjerna. Det anknyter till den paradoxala principen om "samordnad decentralisering", som framfördes av Sloan (1965), General Motors legendariske ledare åren 1923–1946 och ordförande ytterligare tio år.

Förmodligen har denna decentralisering, kombinerad med samordnad "cash management" och finansiering varit nödvändig för framgångsrik företagsledning. Ibland har dock viss inköpsorganisation, reklam och utveckling m m ansetts lämplig att bedriva gemensamt, eventuellt i särskilda servicebolag.

Vi har alltså bevittnat både en centralisering i form av sammanslagna företag och en decentralisering inom dessa. Kanske betingar utvecklingarna varandra. Frågan om orsaker och framtid är visserligen närmast något för organisationsspecialister att utreda. Troligt är emellertid att denna relation mellan decentralisering och centralisering varit väsentlig för controllerfunktionens uppkomst och inriktning samt organisation (jfr avsnitt 4.5 ovan).

Även i företagsvärlden har det varit svårt att "riva pyramiderna", att få en decentraliserad organisation att fungera på avsett sätt (Södergren, 1987). Risken finns alltid att starka toppchefer och ambitiösa

centralplanerare med sina uttalanden eller sina handledningar motverkar den decentralisering de själva förordar. Det gäller inte minst i krissituationer.

Kommunala paralleller

Även i den kommunala världen vill många beteckna utvecklingen mot större kommunenheter som nödvändig. Åsikterna är visserligen delade om primärkommuner och landsting verkligen kan ses som koncerner. Svenska Kommunförbundet har 1989 börjat publicera idéskrifter kring en sådan koncernsyn. Ovedersägligt är att även i kommunerna upplevs ett motsatsförhållande mellan behoven av fristående ansvarsenheter och viss central samordning.

Frågan är om detta talar för liknande behov som i affärsvärlden av dels divisionalisering och uppdelning i mindre ansvarsenheter, dels inriktning av controllerfunktionen. Detta synes få särskilt stor vikt i diskussionen om lämplig arbetsfördelning mellan primärkommuner och landsting. Kanske kan något läras av hur samordningsproblemen i den ekonomiska styrningen bemästrats vid större företagsfusioner. Det kan bli krävande att få fram entydigt underlag för ekonomisk bedömning av samordningen mellan t ex olika tjänsteslag såsom omsorg och sjukvård (jfr avsnitt 3.2 ovan).

Organisation och styrning i otakt

En vanlig ambition i de flesta verksamheter är att växa. Allt fler skall åstadkomma allt mer. Detta mönster återkommer i både företag och förvaltningar samt i deras olika delar. Samtidigt måste fler och fler facksynpunkter från olika specialister beaktas. Beslutsprocessen kan bli både trög, tung och oöverskådlig. Det är svårt att precisera gränser för befogenheter och ansvar.

I flera fall har vi bevittnat hur organisationer decentraliserats för att klara detta tillväxtproblem. I andra fall kan förändringarna i organisationssättet bero på byte av högste ledare och därmed av ledarstil.

Skälen för att decentralisera är uppenbara men det kan ta tid att anpassa och därefter lära sig utnyttja informationssystemen. Många enhetschefer saknar de erforderliga instrumenten för sin ekonomiska styrning. Decentraliseringen kanske därför misslyckas.

Ibland växlar organisationen mellan decentralisering och centralise-

ring. Den förra beslutas kanske medvetet vid en viss tidpunkt men den möter motstånd vid genomförandet. Så småningom återinförs — fastän kanske informellt och omedvetet — viss centralisering. Några år senare upprepas samma sak.

En med förändringarna i organisationen parallell anpassning av ekonomistyrningen skulle behövas. Det gäller både samordnad rapportering och utformning av flera olika verksamhetsanpassade delsystem jämte kommunikation mellan dessa. En sådan utveckling kan observeras i många företag. På flera håll förekommer också forskning kring sådana lokala ekonomisystem.

Risken finns dock att systemförändringarna går trögt och hämmar organisationsutvecklingen och dess avsedda effekter. Det finns exempel på att organisation och informationssystem kommer i otakt. Mycket torde finnas att lära av sådana fall, där förutsättningarna för bra controlling sålunda saknats.

Med flera svårförenliga mål och oklar mätteknik kan kommunerna ännu mer riskera sådana fasförskjutningar. Där saknas den väckarklocka som räntabiliteten utgör. Vid olika mått på måluppfyllelse för skilda förvaltningar och verk kan det vara svårt att uppfånga signalerna.

Delegering

För varje arbetsbelastad person känns tiden knapp. Prioriteringar måste göras. Vissa arbetsuppgifter läggs åt sidan eller slopas medvetet. Andra ärenden måste tillfälligtvis eller mer bestående överföras på andra personer. De delegeras eller sänds bort (jfr legare = sända). Andra befullmäktigas att utföra uppgifterna. Detta sker både i affärsföretag och kommuner.

Termen delegering avser sålunda vanligen en relation mellan enstaka individer, medan decentralisering snarare gäller den organisatoriska uppbyggnaden av en verksamhet.

Ansvar för att uppställda mål nås kan emellertid inte delegeras. Utfallet av all delegering behöver därför följas upp mycket noga av den som bär ansvaret. Den som delegerar har anledning att känna ansvar inte bara för att målen uppnås utan även för de sätt, för de beslut, med vilka de nås. Detta torde vara gemensamt för affärsvärlden och kommunerna.

Åtminstone i princip synes delegering inte ändra förutsättningarna

för den ekonomiska styrningen på samma sätt som regelrätt och mer bestående decentralisering. Den fullmäktige träder i den delegerandes ställe som både givare och mottagare av ekonomisk information. Dock kan den interna relationen mellan dem föranleda att de känner behov av viss extra information kring just de berörda arbetsuppgifterna. Detta har i företagsvärlden visat sig ställa extra krav på systemens flexibilitet.

Erfarenheter av delegering i affärsföretag och inverkan på controllerfunktionen kan troligen inte utnyttjas utan vidare i kommunala sammanhang. Dels är rätten att delegera kommunal beslutanderätt nogra reglerad i lag, dels uppfattas kanske delegeringen mer som ett slags över längre tid bestående decentralisering med dess ytterligare krav på controlling.

Delegering kan givetvis inte förändra kravet på att följa kommunallagen. Den s k självkostnadsprincipens förbud mot väsentliga överskott liksom förbudet mot spekulativ verksamhet gäller fortfarande, även om en uppgift läggs ut på t ex ett kommunalt bolag. Det synes rimligt att en kommunal controller för sin lednings räkning kan få uppgiften att bevaka att lagen i dessa avseenden följs.

Skicklighet och måluppfyllelse

Ett sedan länge välkänt problem (jfr Solomons, 1965) är att bestämma ledares skicklighet eller sätt att spela rollen ("performance"). Många enheter kan vara framgångsrika och effektiva trots en svag ledning, andra mindre framgångsrika trots skicklig ledning.

Brist på skicklighet å ena sidan och brister i resultat, räntabilitet eller tjänlighet å den andra kan behöva åtgärdas på så olika sätt. Otaliga försök har därför gjorts i affärslivet att med olika metoder för budgetuppföljning eller nyckeltal särskilja skicklighet från lönsamhet. Framgången har dock varit ringa.

Kanhända är problemet större i kommunala sammanhang med mer oklara kriterier på måluppfyllelse. Vissa lärdomar borde dock kunna dras från affärslivet. Det gäller särskilt risken att den operativa budgeten inte fungerar som planerings- och samordningsinstrument, om skickligheten bedöms på basis av budgetutfallet. Det leder helt naturligt till extra försiktig budgetering och anslagstänkande.

Ett speciellt motsatsförhållande kan iakttas. Divisionaliseringen och uppdelningen i mindre ansvarsenheter har inneburit att divisionsche-

fer m fl efterlyst stöd av controllers i ekonomisk bedömning och uppföljning. De känner alltså först och främst behov av ekonomiska rådgivare. Tilliten skulle lätt rubbas, om de samtidigt hade en känsla av att kontrollern hade högsta ledningens uppgift att bedöma skickligheten via budgetuppföljningen.

Kanske kan denna bedömning i stället ske i samband med jämförelser av nyckeltal med andra kommuner. Det skulle helst ske i ett förtroendefullt samarbete mellan linjechefer och controllers. Det gäller ju att gemensamt finna lämpliga uttryck för skicklighet och att ställa rätt diagnos om orsaker och lämpliga åtgärder. Problemet synes lika aktuellt i kommuner som i affärsföretag.

5.4 Koncerncontrolling och finansiering

Specialisering och samordning

Enligt framställningen i kapitel 4 och avsnitt 5.2–5.3 ovan ledde divisionaliseringen på två sätt till behov av en särskild controllerfunktion. Det fanns skäl för både divisionscontrollers och en koncerncontroller.

Å ena sidan behövde divisionscheferna ha egna specialister till förfogande för att följa ekonomin i den egna enhetens tillverknings-, varu-, tjänste- och marknadsförhållanden. Lämpliga bedömningsmetoder och samlade erfarenheter kan bli särpräglade för varje enhet. Det gäller att följa de för den speciella divisionen kritiska variabelernas utveckling.

Å andra sidan behöver resursinsatser och resultat i olika verksamhetsdelar bedömas på likartat sätt. Då underlättas koncernledningens beslut om gradvis eller hastig förskjutning av insatserna mellan olika enheter. Det gäller att bevaka de för hela koncernen kritiska variabelerna. Detta behov torde vara ungefär detsamma i kommunerna.

Två samordningsbehov

Avvägningen mellan specialisering och samordning av information gäller underlag för operativt arbete. Det är viktigt och svårt, särskilt i stora, snabbt växande eller föränderliga verksamheter. Onödigt omfattande eller för mottagaren ointressant information kan verka störande.

Det mest påtagligt gemensamma samordningsbehovet i affärsföretagen gäller dock det finansiella ansvaret mot ägare, låntagare och samhälle. Detta har sedan länge enligt avsnitt 4.2 ovan i första hand lett till en sammanhållen finansfunktion ("the treasurer"). Den ställde andra krav på utbildning, personlighet m m än den rapporterande och tolkande koncerncontrollerfunktionen.

Detta skulle kunna utgöra en kompletterande förklaring till controllerfunktionens tillkomst – behovet att dra en gräns mot eller skapa en motpol till finansfunktionen. I USA blev det långt tidigare än i Sverige möjligt och även nödvändigt att genomföra finansiella operationer i företagen. Antalet tillgängliga alternativ att låna och placera pengar var stort. Villkor och risker varierade kraftigt. Finansfunktionen var därför mycket betydelsefull.

Behovet av finansiell ledning

I Europa och särskilt i små länder som Sverige har valuta- och andra regleringar begränsat utrymmet för finansiella åtgärder i företagen. Finansfunktionen krävde i flertalet fall inga särskilda specialister utöver företagets bankförbindelse.

Redan under 1970-talet ökade intresset för finansiering i svenska företag. Särskilt under 1980-talet har vår penningpolitik liberaliserats och hela kreditmarknaden avreglerats i betydande utsträckning. Nya finansiella marknader har öppnats. Det finansiella systemet synes ha blivit effektivare i sina uppgifter att underlätta betalningar och omfördelningar av sparande och risktagande (Hörngren m fl, 1987).

Allt fler företag behöver numera egna specialister inom finansiering. Trots allt tal om decentralisering i övrigt i svenska företag är finansfunktionen som ovan nämnts starkt centraliserad (Södergren, 1987).

Finansfunktionen och divisionerna

Finansiell planering och controllerfunktionens lönsamhetsstyrning i affärsföretagen möts inte bara på koncernnivå. Det är vanligt att divisions- och bolagschefer har ansvar inte bara för resultat utan även för egna balansräkningar. De lägger då märke till hur likviditet och soliditet beror av olika, både finansiella och operativa åtgärder. Därmed berörs de naturligtvis också av finansieringen. De kan ha fått ställning

som inte bara resultatenheter utan även som investeringsenheter med finansiellt ansvar (jfr divisionaliseringens innebörd i avsnitt 5.2 ovan).

Genom internpriser på kapital och andra resurser, som tas i anspråk, "omformas" finansieringen delvis till en kalkyl- och budgetfråga. Därmed blir den också ett controllerproblem på divisionsnivå.

Avvägningen mellan hur det totalt tillgängliga kapitalet och lämpligt riskutrymme får utnyttjas av olika enheter görs dock centralt. Där kan både finansledningen och koncerncontrollern ha synpunkter. Juridiskt fristående enheter med god räntabilitet och finansiering kan dock ha en mycket stark ställning, som kan försvåra denna samordning.

Den kommunala finansfunktionen

Även i kommunerna har den finansiella ledningen alltid varit viktig och centraliserad. Besluten om skatter och avgifter, lån m m är ju grundläggande för all kommunal verksamhet.

En klar skillnad framträder dock. I kommunerna har den finansiella planeringen sedan århundranden haft en dominerande roll (jfr Väst-hagen, 1950). Den knyter nära an till de politiska besluten om budget och skatteuttag m m. Intresset för att närmare dissekera hur ekonomiskt medlen används och hur resurserna fördelas och utnyttjas på olika sätt synes svagare i kommunledningarna än i affärslivet.

På en punkt har kommuner och företag haft en likartad utveckling under 80-talet. Det gäller intresset för en aktiv finansförvaltning. Det torde sammanhålla med de stora kassaflödena och avregleringen av de svenska finansmarknaderna samt riksbankens högräntepolitik. Många både kommuner och företag lägger stor vikt vid att placera likviditetsöverskott till god ränta och att låna till lägsta möjliga ränta, eventuellt utomlands.

Kommunernas nämnder möter ej olikartade konkurrensmarknader på samma sätt som företagens ansvarsenheter gör. Ändå kan deras verksamheter ställa mycket olika krav på ekonomisk bedömning och annan, t ex social, bedömning. För vissa tjänster står valet – ofta på politisk nivå – mellan att utföra dem i kommunal eller annan regi. Förutsättningarna växlar ej blott mellan utan också inom kommuner med hänsyn till åldersstruktur, inkomster, boendeformer m m. De kan också te sig olika för skilda verksamhetsområden.

Även för kommuner är därför en avvägning mellan centralt samord-

nade bedömningar och lokalt specialiserade controllerfunktioner aktuell. Många centrala avvägningar – på både finans- och controllersidan – liknar affärsvärldens. Det tillkommer dock att samordningen med sociala m fl bedömningar kan behöva ske på i vissa fall central, i andra fall lokal nivå. Ofta torde vissa centrala controlleruppgifter redan utföras under benämningen (förvaltnings)revision.

Finansiering enligt teorin

Skillnaderna och relationerna mellan controlling och finansiering har ovan betonats. De framträder redan från det att controllerfunktionen tillkom. Arbetsfördelningen kan i viss mån förklaras i anslutning till ekonomisk teori. Denna visar att för operativ samordning erforderlig information kan begränsas och att samordningsbehovet främst gäller finansiella avvägningar. Teorin skall här i korthet belysas.

Målet för en investering kan sägas vara att värdet av de resurser som uppoffras i dag skall ge större värde tillbaka i framtiden. Minskningen i möjlig konsumtion i en eller flera perioder nu förväntas ge större konsumtionsmöjligheter i en eller flera senare perioder. Detta var situationen för Robinson Crusoe. Han hade bara sitt eget sparande att tillgå.

I affärsvärlden är läget ett annat. Här finns ett finansiellt system. På kreditmarknaden möts både investerare, som behöver låna och förbruka medel i dag, och sparare, som inte vill konsumera hela sin inkomst nu. Avgörande blir hur de olika parterna värdesätter konsumtion i dag i utbyte mot konsumtion i framtiden. Detta pris, räntan, blir avgörande för vilka som sparar och investerar samt hur mycket.

Om vi bortser från transaktionskostnader, risker m m, kan problemet om investering och finansiering då delas i två från varandra fristående valsituationer. Investeringarna behöver inte längre bedömas med hänsyn till investerarens egen villighet att själv fördröja sin konsumtion. Nej, avgörande blir i stället hur förväntad avkastning på investeringarna matchar marknadens ränta för utlåning. Detta motsvarar närmast controllerfunktionens informationsbehov. Det är vad som behövs för löpande drift och inför investeringar.

På motsvarande sätt styrs sparandet av hur olika placeringsalternativ och deras avkastningsränta förväntas tillfredsställa placerarnas värdering av pengar i dag kontra pengar senare. Möjligheterna att låna spelar också in. Treasurerfunktionen och de finansiella besluten om

sparande och placering av medel respektive upplåning kan ses rätt fristående från valet mellan olika egna investeringar. Det räcker med att känna förväntad avkastning och risk i det sämsta av utnyttjade alternativ.

Den individuella placeraren och den individuella investeraren möter alltså var för sig marknadens prisbildning, dvs dess räntesatser på placeringar respektive lån. Investering och finansiering kan i stor utsträckning bedömas fristående från varandra. Controlling och finansiering kan skötas som åtskilda funktioner. (Jfr Fisher-Hirschleifers sk separationsteorem i gängse läroböcker i finansiering, t ex Brealey, Meyers, 1988 eller Copeland, Weston, 1983).

En viktig fråga är om, och i så fall hur, nämnda teoribildning kan tillämpas i kommunala sammanhang. Avvägningen mellan vad som satsas i olika kommunala verksamheter kan inte lika entydigt göras med ett räntabilitetskriterium. Att finna ett motsvarande – från speciella operativa kriterier fristående – tjänlighetskriterium till ledning för samordningen synes vara en angelägen uppgift för kommunekonomisk forskning.

5.5 Internprissättning

Internprestationer

Vid divisionalisering förekommer ofta internleveranser. Varor och tjänster levereras mellan olika enheter till särskilda internpriser. Leveranserna kan ske i konkurrens med både externa och andra interna prestationer. En vägledning kring internprissystem har publicerats av Svenska Kommunförbundet (1987, se även Andersson, Hansson, 1984).

En vanlig strävan i affärsföretagen är att internpriserna skall reflektera priserna på en öppen marknad. Olika delverksamheter får därmed en ställning som fristående enheter med låtsat totalansvar för resultat eller andra mål.

Om marknadspriser saknas baseras internpriserna på kostnader. Det kan vara rena särkostnader eller sk fulla självkostnader (i affärlivet eventuellt med något beräknat vinsttillägg). De olika enheterna kan då aldrig känna mer än kostnadsansvar i relation till utförda prestationer, uppnådd kvalitet etc.

En fara med all internprissättning kan observeras. Den kan upplevas som alltför byråkratisk och arbetskrävande. Den kan då befordra ett olyckligt avdelningstänkande och minska lojaliteten med "helheten". Särskilt om vissa internt levererade resurser eller tjänster debiteras, andra inte, kan det rentav utlösa klart oekonomisk resursanvändning. Kompetent personal och ändamålsenliga lokaler m m, som interndeberas inkonsekvent, utnyttjas kanske ej där de bäst behövs.

Det är naturligtvis en viktig uppgift för varje controller att uppmärksamma om dylika olägenheter förekommer.

Interndebitering eller schablonfördelning

En skillnad kan göras mellan en mer affärsmässig interndebitering för utförda, specifika uppdrag och en schablonmässig internfördelning. Den senare antas då ungefärligen motsvara kostnaderna för gjorda tjänster i allmänhet.

Ett vanligt önskemål är att interndebiteringarna, oberoende av princip, skall begränsas till vad parterna kan påverka — ofta lika med vad mottagaren beställer. Annars kan debiteringen ej reflektera vad parterna kan ta ansvar för. Detta önskemål borde vara ungefär detsamma i företag och kommuner. I båda fallen behöver måluppfyllelse och (avsiktligt) använda resurser ställas mot varandra.

En alternativ metod förekommer då kostnader för t ex en fastighetsavdelning, reparationsverkstad eller transportapparat fördelas i ungefärlig proportion till väntat eller avsett utnyttjande. Särskilt för kapacitet, som behöver finnas i beredskap, ligger en sådan schablonmässig beräkning nära till hands. Någon "objektiv" och därmed bättre metod för fördelningen är ofta svår att finna. Om det gäller stora belopp, kan den dock leda till olyckliga konflikter mellan verksamheter eller avdelningar.

Fasta och rörliga interndebiteringar

I många fall kan en blandning av de två metoderna vara aktuell och kan också teoretiskt motiveras. Debitering sker då under året till särskostnader för i anspråk tagna tjänster och kan jämföras med prissättning till kortsiktiga marginalkostnader.

Det är samma resonemang som tillämpas i den ekonomisk-teoretiska debatten om samhällelig taxesättning (jfr i slutet av avsnitt 7.6

nedan). Om levererande enhet har full beläggning och säljer även externt, kan dess marginalkostnader, värderade till alternativvärden, i stort sett överensstämma med enhetens marknadspriser (netto efter avdrag för försäljningssärkostnader).

Många och kanske de flesta internlevererande enheter säljer ej externt. Eller saknar de marknadspriser eller också har de ständig underbeläggning. Då måste kostnaderna för beredskapen eller kapaciteten att utföra internprestationer täckas. Det kan ske genom debitering av årsbelopp, som mottagande enheter får "betala" som bidrag till kapacitetskostnaderna.

Dessa belopp kan bestämmas vid årliga budgetförhandlingar. Då prövas om den totala betalningsvilligheten från intresserade enheter räcker för att täcka vad det kostar att upprätthålla kapaciteten. Eventuellt får koncernledningen eller kommunen centralt bidra med visst belopp, motsvarande samordningsfördelarna av beredskapen.

Systemet med fast plus rörlig interndebitering kan uppfattas som en form av sktudelad ("dual") internprissättning (jfr Arvidsson, 1971). I många fall synes systemet kunna minska risken för ineffektiv användning av internprestationer.

Beslutsunderlag

All prissättning av interna varor och tjänster kan väntas öka medvetenheten om kostnaderna. Det gäller att för interna prestationer skapa ett klimat för marknadsorientering, produktutveckling och kostnadseffektivitet (jfr avsnitt 6.6 nedan). Slöseri med gratistjänster undviks.

Intresset för att prissätta internleveranser har varit särskilt starkt vid marknadskonkurrens. Internpriserna har behövts som beslutsunderlag. Med allt större och mer varierande kommunal verksamhet samt krav på ekonomi behövs sådant beslutsunderlag även i kommunerna.

En typisk situation kan urskiljas. Vid långt driven uppdelning på ansvarsenheter med tillverkningsmässigt olikartade varor eller tjänster är mängden internprestationer vanligen begränsad. Men det föreligger reella alternativ, även kortsiktigt, att köpa utifrån respektive att leverera externt. Både köpande och säljande enhet kan ha vetorätt mot internleverans. Interna parter kan ges chansen att omförhandla och ändra sina bud efter kännedom om de externa.

Internpriserna blir i detta fall ett verkligt beslutsunderlag, även på kort sikt. Besluten gäller marginella kvantiteter. Det är – åtminstone

i företagsvärlden — rimligt att knyta internpriserna till alternativkostnaden, dvs till värdet i bästa alternativa användning. Vid överkapacitet hos levererande enhet kan det vara särkostnaden, dvs den kostnad som prestationen särskilt förorsakat. Vid underkapacitet kan levererande enhet påfordra högsta rådande marknadspris, eventuellt på den s k spotmarknaden. Vid normal och jämn beläggning kan i företagen ett långsiktigt marknadspris eller självkostnad med vinsttillägg vara naturligt.

För kommuner har liknande förslag framförts om marknadsorienterade internpriser i kombination med rambudgetering för olika verksamhetsområden. Så föreslås t ex att skolor skulle få hyra lokaler till uppskattade marknadspriser på platsen ifråga. Samtidigt skulle de få en rambudget med hänsyn tagen till just dessa lokalers hyror. Detta förväntas öka intresset hos skolledningarna att belägga lokalerna rationellt, vidareuthyra dem på ledig tid och rationalisera skötseln. Särskilt aktuell kan styrmodellen vara i tider av avtagande lokalbehov (Andersson, Olsson, 1988, Sturesson, Hansson, 1988).

I England utnyttjas marknadspriser mycket hårdhänt för beslut om verksamhet i egen regi eller entreprenad. Enligt en reserapport 1988 inom Svenska Kommunförbundet tvingas kommunerna att begära in anbud beträffande avfallshantering, gaturenhållning, måltidsverksamhet och städning. Kommunerna får själva lämna in anbud men måste då inkalkylera ett avkastningskrav, som motsvarar vad en privat leverantör har. Metodiken övervägs även beträffande andra tjänster.

Rättvis bedömning

I vissa fall är olika divisioner eller andra enheter intimt och ofta vertikalt integrerade. Logistiklinjen ved — massa — papper i ett skogsindustriellt företag är ett exempel. Strävan på lång sikt brukar vara att nå hög egen vedförsörjning och konvertera huvuddelen av massan i egna pappersbruk. De olika leden utgör ofta fristående divisioner. Ändå har de inte rätt att vägra internleverans för att utnyttja tillfälliga fluktuationer i marknadspriserna.

Internpriserna i företagen blir i sådana fall närmast ett hjälpmedel för att resultat och räntabilitet för de olika divisionerna skall kunna bestämmas. Det blir i affärslivet naturligt att avräkna leveranserna till för perioden genomsnittliga marknadspriser.

Behovet av att skilja mellan underlag för en äkta beslutssituation och

för att bedöma målgrad (hur uppställda mål uppfylls) synes gälla även för kommuner. Det kan exemplifieras med fastighetsförvaltningen.

En äkta beslutssituation föreligger så fort det är möjligt och aktuellt att alternativt utnyttja externa tjänster. Olika förvaltningar har valet att hyra lokaler externt och fastighetsförvaltningen kan hyra ut till utomstående. Ja, dessutom kan fastighetsförvaltningen långsiktigt hyra lokaler externt och sedan hyra ut dessa internt, eventuellt med viss service. I dylika fall blir internpriser styrande.

Ett annat fall föreligger, om kommunen t ex upplåtit tomtmark för egna förvaltningar och verk och frågan om annan användning knappast är aktuell. Det kan ändå vara av värde att ta ut en årlig internhyra för att tillåta en rättvis bedömning av ekonomin i såväl fastighetsverksamheten som hyrande förvaltning.

Varje kommuncontroller kan behöva biträda med att lösa konflikter kring leveranser och priser mellan olika verksamheter inom kommunen.

Ett problem som liknar internprissättningens uppkommer vid "handel" mellan sjukhus i olika landsting. Det kan vid överbeläggning vara ett alternativ till inköp av privatvård till dess att resurserna anpassats (jfr Scrivens, Hart, 1986). Å ena sidan behöver levererande sjukhus ett visst ekonomiskt (ej nödvändigtvis monetärt) incitament för att medverka. Å andra sidan får detta ej vara så stort att det egna landstingets vård riskeras. Förfaringssättet skapar en viss konkurrens mellan kommunerna eller landstingen (jfr avsnitt 7.7 nedan).

Internprestationer och taxesättning

Inte bara behov av beslutsunderlag och rättvis bedömning av delverksamheter kan motivera internprissättning. Avräkningen mellan skattefinansierade och avgiftsbelagda verksamheter i kommunerna har också intresse. Det sammanhänger med lagstiftningens begränsning av avgifter till att täcka nödvändiga, dvs påvisbara och på respektive tjänster helst registrerade kostnader.

Denna s k självkostnadsprincip har ju visat sig svårtolkad. För att hålla nere skatterna vill kommunerna ofta ta ut så höga avgifter som möjligt. Det motiverar en noggrann registrering av de internprestationer som ofta utförs av andra förvaltningar för de avgiftsfinansierade verkens räkning.

Hittillsvarande tolkning av nuvarande lag antyder att internprissätt-

ningen inom kommunerna kanske skulle behöva ha stöd i industriverkens externredovisning. I varje fall måste avgiftsfinansierade verksamheter kunna visa svart på vitt på sina kostnader i en ordnad internredovisning. Tjänsterna från t ex kommunens fastighetsavdelning eller fastighetsbolag måste belastas till ett pris som tillfredsställer självkostnadsprincipen. Det kan bli en viktig uppgift för controllers att bidra till system som underlättar denna beräkning (jfr ytterligare avsnitt 7.6 nedan).

5.6 Ytterligare erfarenheter

”Management by exceptions”

Den historiska utvecklingen och övergången från USA till Europa uppvisar enligt kapitel 4 en klar avgränsning av controllerfunktionen i affärsföretagen. Allt tyder på att koncentrationen till budgetsamordning och snabb uppföljning samt analys, tolkning och rådgivning har varit uppskattad och framgångsrik. Controllern – åtminstone affärscontrollern ute på divisioner och bolag – blev mindre bunden av ansvar för en mängd rutiner.

Kanske hänger denna utveckling samman med ökad mognad i företagens decentralisering. Strävan har varit att undvika en i siffror detaljerad långsiktplanering och direktstyrning uppifrån via specificerade budgeter. Decentraliseringen har blivit inte bara formell utan även reell.

”Management by exceptions” har så småningom blivit en realitet. Den bygger på en uppsjälkning av uppställda mål och analys av avvikelser mellan plan och utfall. Sådan avvikelseanalys kan anpassas efter varje verksamhets speciella mål (se t ex avsnitt 6.3 nedan). Datorerna kan programmeras att rapportera avvikelser blott över en viss minimistorlek. Koncentrationen på målstyrning och några få nyckeltal har underlättat uppföljningen. Mer tid har friställts för divisionscontrollers kreativa analys.

Så länge målen för olika enheter uppnås behöver högsta ledningen ej ingripa. Den kan koncentrera sig på fortsatt utveckling och förnyelse. Samtidigt måste den vara beredd att ta itu med uppkommande problem. Även koncerncontrollers kan – när de ej är bundna av rutiner – koncentrera sig på allmän uppföljning, uttolkning och kreativ rådgivning.

Controllers för speciella mål

Motsvarande mognadsprocess och begränsning av arbetet kan bli besvärlig i kommunala verksamheter. Målen är ju ofta både flera och politiskt omtvistade. Dessutom kan åtminstone vissa av dem växla med politiken och valutgångarna. Även medlen att nå målen är ofta under diskussion. Det kan vara svårare att ge avkall på central styrning i frågor som får stort genomslag i kommunens finanser.

Samtidigt kan det sägas att just styrning mot flera mål och val mellan många medel talar för en funktionellt utbyggd controllerfunktion, som ej får fastna i löpande rutiner. I svenskt affärsliv börjar vi möta inte bara uppdelningen mellan "business" och "accounting" controllers utan även "marketing" m fl funktionsspecialiserade controllers.

T o m uttrycket "finansiell controller" förekommer och arbetet kan vara mycket behövligt. Att det i princip strider mot idén med controlling som motsats till finansiering är av mindre betydelse. Särskilt är det fallet, om arbetet snarast gäller förberedelser före och uppföljning efter de finansiella besluten, medan dessa sköts av någon annan.

Uppfyllelsen av olika ekonomiska och sociala mål skulle kunna tala för en särskilt långt utbyggd controllerorganisation i kommunala sammanhang. Speciella kriterier kan bli aktuella i "personell" controlling med uppgiften att särskilt följa användningen av resursen arbete. Sambanden mellan personalpolitik och strategi eller uppfyllelsen av verksamhetens mål kan vara komplicerade men viktiga att lära känna (jfr Gröjer, Johansson, 1984).

Samtidigt är det uppenbart att uppdelning av controllerarbetet efter organisationsstruktur, funktioner, marknader eller resurser inte får drivas för långt. Då förloras den viktiga samordningen i planer och uppföljning. En viss "kritisk massa" av controllerfrågor kan behövas för att motivera en särskild befattning eller ett särskilt ansvar hos viss person.

En rimlig balans mellan mål och resurser för att nå dem är ett centralt kommunalt problem på olika nivåer. Framgången beror mycket av kunskap om vilken måluppfyllelse som kan nås med olika resursinsatser, organisationssätt m m. Företagsvärldens affärscontrollers skulle i kommunerna kunna tänkas få en motsvarighet i "målcontrollers". Dessa skulle i olika förvaltningar kunna arbeta mot helt olika kombinationer av mål.

Rapportering och analys

Utvecklingen på dataområdet har många gånger utnyttjats till allt mer omfattande rapportering. Till en början skedde det i för olika enheter gemensamma system på stordator. Cheferna fick långa listor med detaljerade rapporter kring både väsentliga och mindre viktiga, både påverkbara och icke påverkbara poster. Skogen syntes inte för bara trä'n.

Här har en tillnyktring skett. Fortfarande återstår dock mycket innan informationen begränsas till vad mottagarna rimligen kan hinna och orka konsumera. Större hänsyn skulle behöva tas till hur snabbt uppgifterna behövs för att tillåta effektiv anpassning till eller korrigering av utvecklingen. Alltför ofta får rapporterna vänta på att mindre väsentliga data skall hinna komma med.

På många håll i affärsföretagen har den löpande rapporteringen begränsats. Detaljerade rapporter ersätts med mer översiktliga. Intresset kan koncentreras till vissa grundläggande faktorer och effekter. De kan belysas i enkla nyckeltal. Dessutom har controllers på olika håll i organisationen fått hjälpa till med analys och uttolkning av dessa samt mer detaljinformation.

Breda, vetenskapliga studier av förändringarna i rapport- och analysrutinerna saknas ännu. De ovan påtalade förändringarna är subjektiva intryck men stöds av fallstudier (t ex Östman, 1973, 1977 och 1980). De kan vara uttryck för ett önsketänkande. Mycket återstår dock innan rapporteringen i olika verksamheter anknyter till vad mottagarna kan påverka och utnyttja. Viss information behövs snabbare. Analyserna kan utvecklas mer.

Erfarenheter av och data kring controlling i företagsvärlden har ännu inte systematiserats till verklig kunskap om styrinstrumentens effektivitet. Kommunerna kan därför än så länge ha mest att lära av debatten kring affärsföretagen, mindre av det verkliga läget.

För mycket kortsiktiga kostnadshänsyn

Lära kan man inte bara av andras positiva erfarenheter utan även av misstag och försummelser.

Ett intryck – om än inte ett bevisat faktum – är att den europeiska controllerfunktionen ofta alltför mycket koncentreras på kortsiktig kostnadsuppföljning. Kanske missas en del chanser till långsiktig rationalisering. Än mer förbigås i affärsföretagen marknadens växlingar

och potential. Det anses inte vara controllerns bord, fränsett i de fall då särskild marknadscontroller tillsatts.

När orsakerna bakom goda och dåliga utfall söks och skall förklaras, koncentreras analyserna gärna till kostnadssidan. Det är som att leta efter nyckeln där det är ljust, ej där den tappats. Både läroböcker och företagens rutiner kring s k intern resultatanalys går långt djupare på kostnads- än på intäktssidan. Sällan hör man uttryck som intäktsjakt och intäktskampanjer e d (jfr dock Gummesson, 1984).

Skälet brukar anges vara att intäktssidan i företagen är så oförutsebar. Behov och efterfrågan samt deras känslighet för pris, kvalitet, marknadsföring m m är i stort sett okänd. Konkurrenternas åtgärder och beroendet av dem kan vara ännu svårare både att förutsäga och att identifiera i efterhand. Kundernas reaktionsmönster kan växla snabbt.

Kommunal controlling har andra förutsättningar. Så gott som alla verksamheter torde upplevas vara mindre beroende av marknad och konkurrenter. I gengäld behöver kommunen och dess förvaltningar följa hur olika konsumenter känner behov av och prioriterar kommunens olika tjänster mot varandra. Både detta och att effekter måste bedömas mot flera och långsiktiga mål kan vara en välkommen utmaning för controllern.

Detta talar för två önskemål. Dels behövs i kommunernas fall ingående studier av kostnadseffektiviteten, inte minst på kort sikt, i de vanliga fall där konkurrens och marknadspris saknas. Det får ske genom jämförelser med andra (se avsnitt 7.7 nedan). Dels borde kvalitet och behovstillfredsställelse kunna jämföras mot normvärden, gemensamt uppställda med ledning av statistik för hela landet (jfr Svenska Kommunförbundet, 1988 a, c).

5.7 Några utvecklingsmöjligheter

Effekter att följa

I avsnitt 3.2 har frågan om s k ekonomiska effekter berörts. I företagsvärlden diskuteras framförallt de interna effekterna med stordrift, långa serier och synergi. Även baksidan med byråkrati, tung kapitalbindning och ointresse beaktas. Företagen eftersträvar nischer för egna varor eller tjänster på marknaden, snabba omställningar och auto-

matisering i tillverkningen samt incitamentsavtal i administrationen.

Det kan ifrågasättas om controllers och nuvarande ekonomisystem tillräckligt följer dessa effekter. Än mer gäller detta yttre effekter genom de olikartade förutsättningar som lokaliseringen erbjuder. Vissa aktiviteter passar på vissa orter eller i vissa regioner, andra inte. Detta kan dessutom växla över tiden.

I kommuner kan det vara helt omöjligt att ändra verksamheters lokalisering. Även storlek och inriktning kan vara bundna till kommunens behov. Kommuner kan inte alls som företag ändra efterfrågan med marknadsföring, prissättning och produktförändringar. Vissa frihetsgrader finns dock med t ex samarbete med andra kommuner bl a beträffande skolor och sjukvård. Inte minst märks då behovet av att ställa kort- mot långsiktiga effekter.

Dessutom observeras att skalekonomi kan vara mer avgörande i de små talens värld än i de storas. Skalekonomin med att utföra ett par prestationer tillsammans jämfört med var för sig kan vara viktigare än valet mellan olika grad av stordrift. Sätten att organisera arbetet kan vara utslagsgivande. Det kan gälla att undvika långa igångsättnings- och omställningstider, att slippa pysslet med ärenden som vilar i långa köer m m.

Som ovan påpekats tillkommer för en kommunal controller att följa inte bara ekonomiska utan även många sociala effekter. "Intäkten" eller nyttan av en verksamhet kan ta formen av kvantitet och kvalitet på utbildning, omsorg och vård e d. Redan att välja målskalor och nyckeltal för att belysa effekterna innebär en stor utmaning för kommunala controllers. Kanske bör de dessutom iakttä fördelningseffekter, dvs hur måluppfyllelsen berör olika grupper av inkomsttagare. Det berörs ytterligare i nästa kapitel.

Känslighetsanalys och simulering

En omdiskuterad fråga i företagsvärlden gäller nyttan av såväl strategisk planering på längre sikt som detaljerad budgetering på kort sikt. Risken är att handlandet blir låst. Beredskapen mot oväntade utvecklingar kan försämrats. Parering förordas som alternativ eller komplement till planering.

En bit på väg kan man komma genom känslighetsanalyser, simuleringar och scenarier. Vid investeringar kan förväntat utfall beräknas vid varierande antaganden om brukstid, efterfrågan och priser m m.

Simulering av budgeten och dess utfall till tänkbara slumpvariationer har prövats sedan ett kvartssekel.

Särskilt frekventa är sådana kvantitativa "vad händer om"-experiment dock inte i företagsvärlden. Kanske beror det på att äldre ekonomgenerationer ej kunde utnyttja enkla datormodeller. Dessa upplevs dessutom av många som abstrakta och onyanserade. Verklighetens tvära och fullkomligt oväntade kast har också talat emot alltför sofistikerade planeringsinstrument i näringslivet.

I kommunal planering synes marken för de nämnda verktygen bättre beredd. Efterfrågan på skol- och vårdplatser, bostäder och trafikutrymme m m verkar mer stabil eller förutsebar. Dock vet vi att med högre levnadsstandard blir behoven alltmer nyanserade. Frågan är hur den kommunala controllerrollen skall fungera i ekonomisk långtidsplanering och olika planer för bostäder, energi m m.

En tänkbar utveckling kan skisseras sålunda. Inför ett beslut om t ex omflyttningar inom sjukvården eller omläggning av trafik utreds olika alternativ. Hänsyn tas till olika möjliga händelseutvecklingar. Ett alternativ väljs. För detta preciseras noga på vilka förväntningar om behovsutveckling m m det valts. Utfallen följs fortlöpande för att snabbt få signaler om avvikelser från förväntningarna. Då kan i bästa fall vissa anpassningar hinna göras.

Incitament och underleverantörer

I näringslivet förekommer olika "morötter" för medverkan i företagen. Erfarenheterna torde vara goda av delvis resultatnriktade löner. Mer omdebatterad är "pilotskolans" resonemang om att företagsledare bör ha betydande aktieintressen i det egna företaget. Även lämpligheten av mycket höga tantiem och provisioner diskuteras.

Många incitamentsavtal har varit nödvändiga och/eller framgångsrika. Samtidigt har vissa misslyckanden inregistrerats. Dels kan oväntade förändringar ha lett till orimliga utslag. Dels kan berörda parter alltför starkt ha tillgodosett egna intressen med kortsiktigt men för verksamheten på lång sikt olyckligt handlande. Det gäller för controllers och andra ekonomiansvariga både att upptäcka och att påpeka eventuella missförhållanden i tid.

Dessa uppgifter kan vara aktuella också för kommunal controlling. Det blir ju allt vanligare med resultatnriktade löner och att uppgifter i kommunen läggs ut att skötas av utomstående. De senare kan då ofta

arbeta utan konkurrens samtidigt som kommunen inte har insyn i ekonomin. Även noggrant preciserade incitamentsavtal kan utfalla olyckligt. Detta ställer stora krav på kommunal verksamhet och deras controllers att granska utvecklingen och jämföra med förhållandena på andra håll.

Det är också känt från näringslivet hur både svårt och viktigt det är att följa ekonomin med att använda underleverantörer. Särskilt gäller det om pris och kvalitet ej kan jämföras med egna prestationer eller konkurrerande anbud. Problemen torde vara desamma för ekonomisk styrning i kommunala verksamheter.

Effektiv uppföljning

Framgångsrika chefer i näringslivet framhåller ofta att all divisionalisering och decentralisering förutsätter "stenhård ekonomisk uppföljning". Vanligen torde de avse snabb och enkel månatlig rapportering av avkastning på arbetande kapital (se ytterligare nedan i avsnitt 6.3).

Samtidigt poängteras ofta att uppföljningen måste koncentreras på en enda typ av mätbar måluppfyllelse. Splittring av intresset på fler nyckeltal skulle försvåra högsta ledningsfunktionen.

Dessa synpunkter verkar kanske övertygande för affärsvärlden och sett från högsta ledningens utgångspunkt. Men innebär de också att controllerarbetet så helt kan inriktas på blott ett nyckeltal? Och kan det gälla även kommunala verksamheter med deras mål? Det får framtida erfarenhetsutbyte visa men det är knappast troligt.

Minst två skäl talar för en annan syn på den stenhårda uppföljningen i kommunal controlling. Dels är målbilden och möjligheterna att påverka annorlunda, dels är controllerns uppgift inte bara att rapportera utan framförallt att analysera och tolka. Dessutom kan kortsiktig måluppfyllelse stå i konflikt med långsiktig.

En förutsättning för framgångsrik decentralisering i kommunala verksamheter torde också vara, att kvalitets- och andra målkrav utanför huvudmålet specificeras noggrant (jfr Flynn, 1987). Dessa särdrag ställer stora krav på analys av dels mål och dels samband mellan olika händelser och beslut å ena sidan och breda måleffekter å den andra.

5.8 Slutsatser och frågor

Kommunal controlling kan än så länge stödja sig på erfarenheter blott från näringslivet. Visst stöd kan också hämtas ur organisationsteorier. Framförallt uppmärksammas behovet av att anpassa organisationssättet efter rådande situation och de alltmer omfattande nätverken med andra verksamheter.

Med allt större och mer diversifierade verksamheter har decentralisering blivit allt nödvändigare. Samtidigt ställer just denna krav på centralisering av den i controllerfunktionen viktiga uppföljningen. Den senare behövs dels inom varje ansvarsenhet för sig, dels centralt, bl a för bedömning av samordningen. Ett alldeles speciellt problem utgör bedömningen av befattningshavares skicklighet, skilt från hur väl deras verksamhet lyckats.

En orsak till controllerfunktionens uppkomst och utveckling har varit behovet av att inom ekonomiarbetet skilja mellan två ansvar. Det gäller dels linjeansvar för finansiering, dels stabsansvar för rapportering, tolkning och rådgivning kring hushållningen med resurserna.

Ett problem avser tjänster mellan en kommuns olika verksamheter eller inom dessa. Dels behövs underlag för att fatta rätt beslut kring köpa, hyra eller göra själv, inklusive entreprenadupphandlingar. Dels fordrar en rättvis bedömning av olika ansvarsenheters insatser att tjänster mellan dem betalas till för parterna acceptabla priser. Exempelvis går det att ta betalt för tjänsteberedskapen (kapaciteten) för sig till en fast årskostnad och utnyttjandet för sig till marginalkostnader.

En avgörande fråga är naturligtvis hur affärsmässiga kommunerna överhuvudtaget skall bli? Under 1980-talet har en tydlig utveckling i denna riktning kunnat skönjas inom hela den offentliga sektorn. Kommer detta – såsom fallet synes vara i England – att drivas därhän att krav på ”skälig” (ekonomisk eller social) avkastning på satsade pengar genomdrives på de flesta håll? Kan i stället en långt driven ekonomisk uppföljning komma att leda till en rekyl?

Någon statistik över antalet personer i controllerbefattningar i olika verksamheter torde inte finnas. Ett intryck är dock, att ”controllertätheten” i relation till antal anställda, antal handläggare eller verksamhetens omsättning eller förädlingsvärde är långt större i affärslivet än i den offentliga sektorn. Det gäller även om en mängd kommunala ekonomifunktionärer medräknas, som sysslar med liknande frågor

utan att ha titeln. Hur skall detta i så fall tolkas? Är det ett uttryck för högre effektivitet i något avseende? Är det i stället en användning av personella reurser, som inte fordras i den mer regel- än prisstyrda offentliga verksamheten? Hur skall vi överhuvudtaget bedöma frågan om optimal kontrollertäthet, centralt och i olika kommunala verksamheter?

6 *Kommunal controlling och mättekniken*

6.1 Teoretisk bakgrund

En flerdimensionell målbild

All systematisk styrning bygger på observation och/eller mätning. Den senare kan avse allt som sker, men framförallt koncentreras intresset i föreliggande kapitel till mätning av önskad, väntad och uppnådd måluppfyllelse. Det handlar om både kommunalfinansiella och framförallt kommuneconomiska mål.

I större affärsföretag är det enklare. Där begagnas – som känt är – ett allt överskuggande uttryck för hur verksamheten fungerar. Det är att den skall ge god avkastning på ägarnas kapital. Även övriga intressenter – anställda, kunder, leverantörer, stat och kommun m fl – har rätt klara önskemål eller krav på företaget. De kan spela stor roll och begränsa avkastningen men uppfattas vanligen likafullt som bivillkor eller sekundära mål.

Denna koncentrerade och klara målbild har ingen motsvarighet i kommunal verksamhet. Kraven är här många och ej sällan i konflikt med varandra. Detta är ett faktum som måste accepteras. Det är så många effekter både inom den kommunala organisationen och framförallt hos kommunmedlemmarna som måste beaktas. Därför behövs en flerdimensionell men ändå konkret och precis målbild. Det är budskapet i föreliggande kapitel.

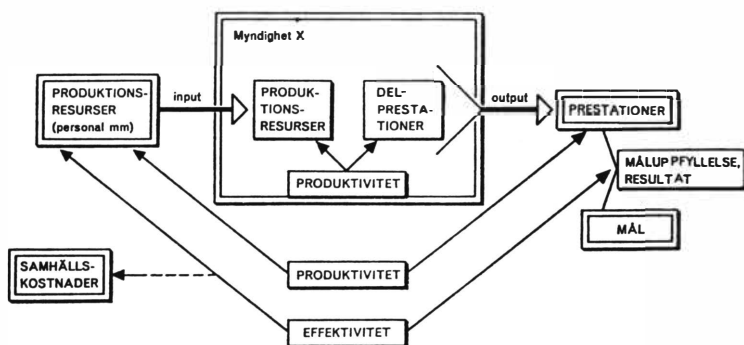
Krav på mätning

Tilltron till styrningen och dess signaler är viktig. Den beror på hur väl mätningarna och den modell av verkligheten, som de bygger på, återger det som skall mätas. Vi kan jämföra med de krav på giltighet

(validitet), prognosförmåga, tillförlitlighet (reliabilitet) m m, som brukar framföras i vetenskapliga sammanhang. Tilltron gäller inte minst de rapporter och enkla nyckeltal samt mänskliga uttolkningar, som möter i controller- eller motsvarande arbete.

Framställningen anknyter till lärostoffet i gängse företagsekonomiska läroböcker. Behandlingen av sambanden mellan de grundläggande begreppen produktivitet och effektivitet anknyter till Programbudgetutredningens (1967) bild enligt figur 6.1.

Figur 6.1 *Sambandet mellan produktivitet och effektivitet*



Innebörden av effektivitet i figurens nedre del blir helt beroende av vilka måls uppfyllelse som avses. I företagsvärlden har som känt räntabiliteten på kapitalet blivit det allt överskuggande uttrycket för effektivitet. Det kan uppfattas bestå av ett antal komponenter eller delnyckeltal, som är viktiga att följa. På liknande sätt kan även den kommunekonomiska bedömningen följas i olika komponenter eller delnyckeltal.

Detta har styrt kapitlets disposition. Det inleds med viss teoretisk bakgrund (6.1) och en översikt över måldimensioner (6.2). Därefter belyses först räntabilitetens dekomponering (6.3) och sedan kommunekonomins (6.4). På liknande sätt kan även andra uttryck för lönsamhet eller effektivitet för andra resurser behandlas (6.5). Särskilt ingående studeras relationerna mellan olika sätt att mäta produktivitet och effektivitet (6.6 och 6.7).

Framställningen blir med nödvändighet rätt teoretisk och teknisk. Avsikten är att ge idéer för både den kommunalfinansiella och den kommuneconomiska bedömningen, ett smörgåsbord att välja från. Inför praktisk tillämpning i viss verksamhet måste mätningen däremot koncentreras till några få konkreta och väl definierade måttstorheter eller nyckeltal.

De läsare, som ej är intresserade av mättekniken, kan skumma igenom rubrikerna och gå vidare till kapitel 7.

Förklarande teori

Preciseringen av målbilden synes med fördel kunna bygga på ett antal kända begrepp ur olika teoriavsnitt och ur praktisk affärsverksamhet och kommunal verksamhet. Den rimliga åsikten har framförts att varje verksamhet kan bli effektivare genom inte bara "management by objectives" utan även "by self-control" (Drucker, 1977). Denna styrning mot uppställda mål och "egenuppföljning" kan ses som en fortgående lär- och controllingprocess, som ställer stora krav på ändamålsenlig mätning.

I den mikroekonomiska teorin brukar företagare, konsumenter m fl antas vara rationella. De strävar mot högsta möjliga vinst eller största möjliga egen nytta. De är väl informerade och resonerar logiskt. Nyttan kan ej jämföras mellan eller adderas över individerna. Den egna betalningsviljan och betalningsförmågan är väsentliga för den egna efterfrågan på marknaden.

Vinstsyftet kan vara underordnat intresset för överlevnad. Vissa ekonomer har ägnat särskilt intresse åt teorier kring verksamheter som startats för att ge ägaren ett levebröd eller tillfälle att utveckla en idé, ett intresse för viss teknik etc. Även i näringslivet uppmärksammas sålunda många andra mål än avkastning eller räntabilitet.

Syftet med teorin eller teorierna är att i genomsnitt och i stora drag förklara och förutsäga vad som kan väntas inträffa i olika situationer. Teorin är ej avsedd att spegla individernas beteende steg för steg. Den behöver ej till sin struktur anknyta till hur individerna tänker och gör i detalj.

Ej heller är den mikroekonomiska teorin tillkommen för att upplevas som normer för hur någon skall eller bör handla. När teorin används så – vilket tyvärr inte är ovanligt – synes det snarast bygga på missförstånd. Däremot är avsikten att teorin skall ge grund för testba-

ra hypoteser eller antaganden kring ekonomiska aktiviteter hos grupper av individer och företag (dvs för "aggregerade" förhållanden).

Teori i abstrakt form behöver ofta kompletteras med både praktisk erfarenhet av förhållandena i en given situation och institutionell kunskap om regler, procedurer m m. Även tillsammans med sådan kunskap ger teorin ofta en otillfredsställande bild och förklaring av det som sker i verkligheten. Det innebär att teorin ännu är outvecklad. Det torde gälla många av de orsak-verkan-samband (och ekonomiska effekter enligt avsnitt 3.2 ovan), som vi skulle behöva veta mer om för framgångsrik ekonomisk styrning.

Normativa teorier

För andra teorier är syftet däremot normativt, t ex för besluts- och spelteorier. Där preciseras – ofta strikt matematiskt – hur en individ som har ett visst mål bör bete sig för att fatta bästa möjliga beslut i en osäker omvärld. Beslutsteorin gäller en ensam beslutsfattare med en eller – i s k multimålsproblem – flera målfunktioner. Spelteorin avser situationer med flera beslutsfattare, vilkas mål åtminstone delvis är i konflikt med varandra (jfr Grubbström, 1977).

I nationalekonomins s k välfärdsteori bestäms den mängd handlingsalternativ som – under vissa uppställda förutsättningar – kan anses vara samhällsekonomiskt effektiv (Bohm, 1972). Inom denna alternativmängd får sedan det bästa alternativet sökas. Valet härav blir starkt subjektivt, beroende på de värderingar som ställs upp.

Samhällsekonomiska kalkyler

Samhällsekonomiska kalkyler (jfr avsnitt 2.2 ovan) är ett instrument för att studera verkningarna av statliga och kommunala åtgärder. Kalkylerna har sin bas i välfärdsteorin. Litteraturen uppvisar många praktiska tillämpningar. Ett i kommunala sammanhang intressant förslag till analyschema och enhetlig presentationsmodell för beslutsfattarna vid olika tillämpningar lämnas av Ahlstrand (1986).

De grundläggande, nästan axiomatiskt formulerade värdeförutsättningarna antas kunna accepteras av alla. I första hand innebär de, att varje förändring, som uppfattas som en förbättring av någon utan att ge sämre tillfredsställelse för någon annan, betraktas som en ökning av välfärden (Pareto-kriteriet). Ja, även viss försämring brukar antas

kunna accepteras, om "förlorarna" kan kompenseras av "vinnarna" (Hicks-Kaldor-kriteriet) och fördelningen av välfärden på olika medborgare är godtagbar (jfr Mattsson, 1988).

Att de samhällsekonomiska kalkylerna och deras förutsättningar inte accepteras av alla har ovan berörts i avsnitt 2.2.

Kalkylernas kostnadssida

På kostnadssidan kan det vara svårt att bestämma resursinsatsernas samhälleliga värde i alternativ användning. Därtill kommer den s k kostnadsgemenskapen i tid och rum, dvs när samma resurser utnyttjas i flera perioder och/eller för flera ändamål. Det gäller vanligen att – för det objekt och på den sikt som kalkylen avser – bestämma den (lägsta möjliga) särskilt förorsakade, samhälleliga kostnaden utan dubbelräkningar. Samtidigt kan det vara svårt att upptäcka alla relevanta kostnader, särskilt de som träffar andra parter än de närmast berörda.

Inte bara värdering och fördelning av kostnader kan skilja från företagsekonomiska kalkyler. Dessutom kan urval och periodisering bli annorlunda. Kalkylerna måste sålunda rensas från transfereringar av allmän köpkraft och mer specialinriktade subventioner. Dessa utgör betalningar som inte är ersättning för någon resursinsats eller köp av vara eller tjänst. Underlaget kan behöva hämtas även utanför verksamhetens redovisnings-, produktions- och marknadsdata. Samtidigt måste allt underlag kunna verifieras fortlöpande och skriftligen för att vinna önskad tilltro.

Kalkylernas nyttosida

Intäkts- eller nyttosidan i kalkylerna är ofta ännu svårare att beräkna, särskilt i verksamheter med blandade prestationer utan marknadsvärde. Denna beräkning kan ta mycket olika form och kan benämnas olika. Alltefter hur sammanvägningen görs över olika kvantiteter och värden av prestationer brukar man skilja mellan kostnads-effekt-kalkyler och kostnads-nyttokalkyler.

I de förra uttrycks effekterna så långt möjligt i enkla eller sammanvägda fysiska kvantiteter. De senare omfattar vanligen en omvärdering av prestationerna till monetära värden ("benefits") för bästa jämförelse med kostnadssidan. Ibland kan prestationerna rentav omvär-

deras till eller formuleras i livskvalitet eller andra nyttobegrepp. För t ex sjukvård kan skillnad göras mellan fyra kategorier av analyser (jfr Drummond, 1980 och Drummond, Stoddart, Torrance, 1986):

cost-minimization (för given prestation)

cost-effectiveness (fysiska effekter)

cost-benefit (monetära värden)

cost-utility (t ex år med god hälsa).

För varje kategori av nyckeltal eller analys krävs en operationell bestämning. Definitionen måste alltså strikt ange hur varje kategori kvalitativt observeras och identifieras med olika egenskaper. Helst skall även framgå hur den kvantitativt mäts i tillgängliga och begripliga måttenheter.

Kalkylerna kan ibland bli ytterst känsliga för värderingen av uppoffringar och prestationer. Ett exempel är valet mellan de alternativa omsorgsformerna hemmaboende eller ålderdomshem. Dels kan delposterna i kalkylen bli både många och svårbedömda. Dels ändras önskemål och behov med graden av funktionsnedsättning. Risken är stor att valet träffas mer efter ideologi än enligt logiska överväganden och strama kalkyler. Dessutom finns risken att oavsedda fördelnings-effekter uppkommer genom "övervård" för vissa grupper eller sämre vård för mindre välsituerade (se Edebalk, Petersson, 1987).

Flerårskalkyler

I många fall gäller kalkylen flera år. Jämfört med i företagsekonomiska investeringskalkyler kvantifieras och värderas resursåtgång och nyttigheter liksom restriktioner och risktagande med hänsyn till samhällets handlingsalternativ. Det gäller även den räntesats, med vilken värden från olika år får vägas samman genom diskontering till investeringstillfället.

Särskilt vid lång brukstid, varierande prISRörelser och stor osäkerhet blir kalkylerna lätt starkt subjektiva och känsliga. Inte minst det omdebatterade valet av lämplig diskonteringsränta kan få stor inverkan (t ex 2,3, ..., 10 procent i reala termer). Olika skolor bland ekonomer ger mycket olika rekommendationer beträffande ränta och riskhänsyn (jfr t ex Sugden, Williams, 1978 och Rapp, Selmer, 1980).

Controllern och kalkylerna

En kommunal controller måste vara väl förtrogen med metodiken i samhällsekonomiska kalkyler och deras svaga punkter. Dels kan den kommunala redovisningen behöva anpassas för att lämna erforderlig information. Dels kan externa undersökningar behöva göras eller data rapporteras om effekter för kommunmedlemmarna.

Litteraturen ger många exempel på sådana kommuneekonomiska kalkyler. Metodiken omfattar i korthet problem- och målformulering, bestämning av handlingsalternativ och deras direkta och indirekta (helst kvantifierade) effekter, så långt möjligt värderade i gemensamma måttenheter, ofta inklusive tidshänsyn via t ex diskontering. Eventuellt kan känslighetsanalyser eller simuleringar av slumpinflytanden behöva tillgripas jämte riskbedömning.

Inom controllerfunktionen skulle vissa samhälls- eller kommuneekonomiska kalkyler kunna utföras rutinmässigt efter likartade mallar år efter år. Det skulle göra det lättare att upptäcka förskjutningar över tiden.

En viktig uppföljningsfunktion för kommuncontrollers kan också vara att följa värdeutvecklingen på kommunens tillgångar (jfr förmögenhetsskydd i avsnitt 7.3 nedan). Politikerna måste ju hållas informerade så att kommunen inte oavsiktligt skänker bort "oredovisade övervärden" i tomtmark, välbelägna hus m m. Som exempel kan nämnas hur bostäder med sjöutsikt i stället kan utnyttjas för att attrahera betalningsvilliga konsumenter (Andersson, 1987). Aktiv kommunal marknadsföring förekommer alltmer och ställer krav på den ekonomiska bedömningen (jfr även kommunal konkurrens i avsnitt 7.7 nedan).

Företagsekonomiska bidrag

Även förekommande teori, konventioner och vanor kring företagsekonomisk redovisning, budgetering och kalkylering rymmer normativa drag (jfr avsnitt 2.5 ovan). Viss anpassning till kommunalfinansiella respektive kommuneekonomiska förhållanden skall nedan beröras.

Anpassning till verkligheten

Hur stämmer då teorierna med verklighetens kommunala bedömningar och beslut? Känt är att mikroteorins antaganden bl a om rationalitet ifrågasätts. Många i föreliggande sammanhang aktuella ekonomis-

ka effekter (jfr även avsnitt 3.2 ovan) torde ägnas ytterst ringa uppmärksamhet. Kanske gäller det också skillnaderna mellan efterfrågan och behov samt mellan privata och kollektiva nyttigheter (jfr avsnitt 2.2 ovan).

Dessutom visar många undersökningar att beslutandet, inte minst i kommunal organisation, går helt annorlunda till än enligt beslutsteorin. Osäkerhet och bristande information har framtingat ett helt annat beteende (jfr Brunsson, Jönsson, 1979).

Beslut fattas snarast i en fortgående sök- och lärprocess. Steg för steg söker sig aktörerna mot bättre och bättre måloppfyllelse. De lär av tidigare utfall. Politiska kompromisser är vanliga. Kraven eller önskemålen skärps efterhand som tidigare ambitionsnivå tillfredsställts. Eller ändras de mer eller mindre medvetet av andra skäl. Både politiken i stort och enskilda beslut påverkas givetvis av svängningar i den politiska majoriteten.

Controllerns teoribehov

Även i denna reella värld fordras dock ungefär samma information som enligt teorierna. Mål behöver preciseras. Det behövs både för olika delverksamheter och för kommunerna i deras helhet. Utfall skall återföras via rapporter och uttolkning. Prognoser blir en hjälp mot överraskningar. Osäkerheten får mötas med kalkylerat risktagande.

Controllers kan därför ha stor nytta av de teoretiska modellerna i sin praktiska gärning. De behöver hjälp av förklarande teorier för att i sin uppföljning förklara vad som skett. De måste också utnyttja normativa teorier i utformningen av de underlag, som de som rådgivare behöver lämna beslutsfattarna.

6.2 Mål och intressenter

Inriktnings- och resursmål

I många fall är det hart när omöjligt att ange klara mål i den kommunala verksamheten. Vid stor osäkerhet om både resurskrav och möjliga effekter kan målformuleringen behöva begränsas till att ange inriktningen för en aktivitet. Detaljer om avvägning mellan olika resursinsatser och intensiteten i satsningen m m skjuts på framtiden. Vi kan

tala om inriktningsmål och försöksverksamhet, som senare får ersättas av mer preciserade mål och planer.

I andra fall utlovas resurser för visst syfte. Medel avsätts och det blir vanligen tjänstemännens sak att i detalj planera och besluta om deras användning. Berörda aktiviteter är ofta av mindre omfattning. Någon mer ingående uppföljning och tolkning av utfall kanske inte behövs. Därför skall dessa kortsiktiga eller tillfälliga mål ej ytterligare kommenteras.

För effektiv kommunal förvaltning kan det emellertid vara önskvärt att controllerfunktionen intresserar sig för även dessa enkla inriktnings- och resursmål. Mycket talar för att de så snart som möjligt borde ersättas av mer precist formulerade produktions-, resultat- eller andra effektmål.

Val av måldimensioner

Den information, som behövs för den i kommunala verksamheter erforderliga, flerdimensionella målbilden, kan struktureras på olika sätt. Några indelningsgrunder kan vara

- efter olika intressenter såsom kommunmedlemmar och andra, skattebetalare och avgiftsbetalare, yngre och äldre, olika inkomstgrupper, fysiska och juridiska personer osv
- efter bedriven verksamhet med olika intäkts- eller nytto- och kostnadsbild, olika aktiviteter, program eller uppgifter, olika organisation m m
- efter bedömningssikt som kan sammanhålla med hur snabbt informationen behövs för att olika befattningshavare skall kunna utnyttja den för önskade korrigerings- eller anpassningsåtgärder
- efter de instrument (styrsystem, datorprogram, instruktioner etc) som begagnas för att skaffa och förmedla informationen
- efter den ledarstil eller managementkultur som gäller på olika håll (centralisering eller decentralisering, byråkrati eller entreprenöranda, konservatism eller dynamik osv)
- efter karaktären av det nätverk kring verksamheten som omfattar "output"-marknad (kunder, skolelever, patienter etc), arbetsmarknad, kreditmarknad, konkurrenter eller samarbetspartners m m.

Strängt taget skulle mättekniken för controlling kunna belysas i alla dessa dimensioner. Eftersom kommunal controlling ännu är ny, finns

ej tillräckliga erfarenheter. I stället disponeras kapitlet först i anslutning till de måttstorheter som begagnas i företagsvärlden. Den avgörande frågan blir om och med vilka anpassningar de lämpligen utnyttjas för kommunala verksamheter.

I avsnitt 6.6 och 6.7 behandlas mer ingående olika typer av mål för kommunala verksamheter. En grupp avser produktionsmål (jfr inre effektivitet), som mäts hos verksamheten själv. En annan grupp omfattar effektmål (jfr yttre effektivitet). Många av dessa skulle strängt taget uttryckas i kommunmedlemmarnas eller mottagarnas uppskattning av tjänsterna. Av praktiska skäl måste även de ofta formuleras så att uppnådd målgrad kan avläsas i inom verksamheten tillgängliga data.

Fördelningseffekter

I kommuner är intressenterna ofta fler och framförallt mer anonyma i sina krav än i affärsvärlden. De har via sina valda politiker vanligen fler samt mer otydliga och motstridiga önskemål om verksamheten. Ibland hör de inte av sig förrän de känner sig förfördelade – om inte förr så vid kommande val.

Det senare för över till den speciella frågan om fördelningseffekter, som redan berörts i flera sammanhang. I kommunal controlling gäller det inte bara att följa i vilken grad verksamheterna bedrivs i någon mening effektivt eller ekonomiskt i sig. Viktigt är också att se till att inte vissa grupper – låginkomsttagare, pensionärer, avlägset boende etc – blir förfördelade. Sådan s k fördelningspolitik anses ofta vara det väsentligaste i den kommunala effektivitetsbedömningen och ej blott ett sidoordnat mål som i många andra fall.

Det kan naturligtvis diskuteras hur mycket av olika avvägningsbeslut som behöver stöd av controllerfunktionen. Kommunal controlling har ännu ingen tradition. Den blir vad befattningshavarna gör den till. Här skall blott påpekas att kommunala controllers kan behöva sätta sig in i den pågående diskussionen om ekonomisk teoris tillämpning på sjukvård och liknande (jfr Granqvist 1987, Jönsson, Rehnberg, 1986, Ståhl, 1983 m fl, se också avsnitt 6.6 och 6.7 nedan). Debatten synes ha mycket att ge även för andra kommunala områden, där likställighet är väsentlig.

Speciella kommunala måttstorheter

Controllfunktionen har fötts och utvecklats i näringslivet. Därifrån finns stor erfarenhet av de mätproblem som en controller ställs inför. Tyvärr är dock vissa för affärsvärlden centrala måttstorheter mindre relevanta i merparten av kommunal verksamhet. Det gäller lönsamhet, avkastning eller räntabilitet, soliditet, omsättning m m.

I stället talas — särskilt centralt i kommunerna — om storheter som skattekraft, skatteunderlag, utdebitering etc. Inkomster och utgifter synes leva mer isär från varandra än i företagen. Avståndet mellan central och verksamhetsanpassad planering och bedömning verkar stort. Det finns inte på liknande sätt som i affärsvärlden en nära koppling mellan de nyckeltal m m, som begagnas centralt och ute i olika rörelsegränar.

Denna avsaknad av samordning mellan nyckeltal försvårar överföring av erfarenheter mellan näringslivets och kommunal controlling. Kanske talar det för att inrätta controllerbefattningar som är specialiserade att följa vissa speciella måldimensioner i den kommunala styrningen. Det kan jämföras med de funktionscontrollers, särskilt för marknadssidan, som förekommer i affärsföretag, ofta dock under annan titulatur. Samtidigt kan den splittrade målbilden öka behovet av "övergripande" controllers för att matcha den centrala, finansiella bedömningen.

Återföring och mätning

All styrning och därmed allt controllerarbete förutsätter återföring av information till den styrande. Uppnådda effekter jämförs med avsedda eller önskade. De senare måste vara klart definierade. Men hur skall avvikelserna mellan önskan och utfall bestämmas till riktning och storlek? Det kräver, som ovan nämnts, någon form av mätning eller annan observationsteknik. Det är en viktig uppgift i controllerfunktionen att utveckla sådan teknik.

Ett stort antal studier i olika länder avser relationen mellan styrning, motivation och kreativitet. De belyser framförallt betydelsen av snabb återföring av resultaten. En beständig förbättring av prestationsförmågan förutsätter att prestationerna så långt möjligt mäts (Pihlgren, 1985).

Tillförlitliga kvantitativa mått är inte alltid tillgängliga. Än svårare kan det vara att beakta kvalitativa skillnader. Hur skall t ex resultat av utbildning i företag och samhälle mätas? I företagen kan det också

vara svårt att bedöma resultat av satsningar på FoU, marknadsföring, kvalitetsanstängningar, ökad service m m.

I kommunal förvaltning kan det vara rentav ännu svårare att kvalitativt och kvantitativt mäta resultat av t ex vård och omsorg. Redan valet av måttstorheter kan vålla intensiva diskussioner. All mätning och värdering blir dessutom subjektiv. Endast på kostnadssidan – och inte alltid ens där – kan hyggliga mätningar göras utan diskussion om deras innebörd.

Exempelvis kan nämnas att en arbetsgrupp har funnit att en helhetsbedömning av kvaliteten i barnomsorg fordrar nitton olika komponenter (se Forsberg m fl, 1988). Dessa gäller bl a barngruppernas storlek och sammansättning, personalens sammansättning och motivation, föräldrarnas tillgänglighet och stöd samt pedagogik och miljöförhållanden. För operationalisering behövs ett sextiototal observerbara indikatorer, som utnyttjas för mätning av kvaliteten. Studien kan ge impulser till val av effekter att tas in i fortlöpande "effektcontrolling" inom både detta och likartade områden.

6.3 Verksamheters räntabilitet

Kommunalt affärsintresse

Allt fler icke vinststrävande institutioner ger ut årsredovisningar av liknande slag som i affärsvärlden. Det gäller även såväl kommuner som deras industriverk m fl. Resultat- och balansräkningar samt finansieringsanalyser och noter presenteras i delvis samma, delvis andra termer. Kanske är denna utveckling ett uttryck för stigande "affärsintresse" bland kommunerna, kanske snarare för en strävan att rapportera från sitt fögderi i allmänt kända former.

Detta motiverar föreliggande avsnitt om de kanske viktigaste måttstorheterna i affärsvärlden. För kommunal ekonomisk styrning – särskilt ute i en del förvaltningar och verk – kan åtminstone vissa liknande mått bli aktuella.

Teoretiska förutsättningar

Sedan 1950-talet har den ekonomiska mättekniken trängt igenom mycket kraftigt i affärsvärlden. Traditionell produktion och mark-

nadsföring av varor och efter hand av allt fler tjänster har kompletterats med omfattande finansiella och skattebetingade operationer. I första hand kan denna utveckling synas helt ointressant för kommunal verksamhet.

Kanske finns dock en del att lära av bakomliggande teoretiska resonemang och sättet att i praktiken söka måttstorheter som belyser måluppfyllelse.

Med utgångspunkt i neoklassisk ekonomisk teori har vissa enkla modeller utvecklats för att förklara och förutsäga vad som sker i och kring företagen. I dessa modeller möter vi begrepp som kostnader, utbud, efterfrågan, priser, konkurrenter m m. Hur mycket som skulle sparas och investeras förklaras med dels sparbenägenheten, dels avkastningsmöjligheterna.

Affärsvärldens erfarenheter

Under de senaste decennierna har efter hand frågan om verksamhetens kapital kommit mer i centrum. Allt större intresse i företagsvärlden ägnas åt penningplaceringar och upptagande av lån. Företagens resultat beror inte bara på teknisk utveckling, tillverkning och marknadsföring. Finansiella operationer har fått allt större betydelse, alltmer inverkan på resultatet. Under 1980-talet har det t o m märkts över hela västvärlden på populariteten hos utbildning i finansiering!

På 1940- och 50-talen formulerades många skriftliga företagspolicies. Diskussionen i Sverige gällde om företagens mål var överlevnad eller högsta möjliga vinst. Precisionen i formuleringarna var svag. Efter hand har målet alltmer uttryckts i nyckel- eller kvottal som avkastningen i procent av eget eller totalt kapital, avkastning per aktie osv.

Räntabilitet, likviditet och soliditet

I affärsvärlden möts och stöts ständigt frågor kring å ena sidan räntabilitet, å den andra likviditet. I tjänsteverksamheter kan likviditeten bestämmas som summan av likvida medel och kundfordringar, ställd i relation till kortfristiga skulder (s k kassalikviditet). Denna betalningsberedskap måste ständigt bevakas. Ja, även den långsiktiga betalningsberedskapen eller finansiella styrkan, soliditeten, måste uppmärksammas. Vanligen bestäms den som eget kapital i förhållande till balansom-

slutningen, dvs till hela det i verksamheten investerade kapitalet.

Om ett företag tvingas ställa in sina betalningar kan det ju inte överleva. Även ett högräntabelt företag kan vid snabb tillväxt, framförallt om den plötsligt bromsas, få bekymmer med likviditeten och även med soliditeten.

Räntabiliteten uppfattas ofta som det utslagsgivande nyckeltalet i företagen. Särskilt i privata företag kan den vara den avgörande ledstjärnan för handlandet på såväl kort som lång sikt. Räntabiliteten beräknas som ett resultat eller överskott i relation till sk sysselsatt eller arbetande kapital (efter avdrag för räntefria skulder).

Räntabilitetens bestämning

Både resultat i täljaren och kapital i nämnaren kan bestämmas på många olika sätt. Resultatet kan avse någon av nivåerna i årsredovisningens resultaträkning, eventuellt med någon justering. Det kan t ex gälla summan av rörelse- och finansiellt resultat. Eller kan det bestämmas ur intern redovisning eller kalkyler som intäkter över självkostnader (kalkylmässigt nettoresultat) eller över särkostnader för olika objekt (täckningsbidrag).

Kapitalbindningen kan bestämmas ur affärsredovisningen med dess bokförda restvärden med utgångspunkt från historiska anskaffningskostnader och gjorda avskrivningar på anläggningstillgångar. Alternativt utnyttjas med hänsyn till prisutvecklingen uppräknade aktuella bruksvärden på tillgångarna (jfr förmögenhetsvärden i avsnitt 7.3 nedan).

Allt efter valet av värden i täljare och nämnare erhålls olika varianter av nominell eller real avkastning. En annan viktig skillnad kan göras mellan räntabiliteten på totalt kapital (vanligen före inkomstskatt) och räntabiliteten på eget kapital (vanligen efter skatt). Det förra är det vanligaste måttet för att från högsta ledningens synpunkt studera divisioners och andra resultatenheters framgång. Det senare ger ofta det bästa uttrycket för hur ägarnas krav på hela företaget tillfredsställs.

Begreppet lönsamhet

Vinst eller resultat är inte i sig ett lönsamhetsmått. Vinstens absoluta storlek säger knappast någonting förrän vi vet med vilka resurser den

uppnått. Lönsamhet brukar definieras som ett överskott, dividerat med (värdet av) viss "input" eller ibland viss "output". Det kan alltså bestämmas som överskott per resursenhet eller -krona eller per prestationsenhet eller -krona.

Det vanligaste lönsamhetsmåttet för ett helt företag eller större del därav är som ovan nämnts räntabiliteten. Liksom räntabilitet får lönsamhet helt olika innebörd alltefter vad som inräknas i täljare och nämnare. Detta måste särskilt beaktas, om lönsamheten av skilda resursinsatser eller prestationer i olika verksamheter skall jämföras. Många bedömningar av lönsamhet i andra termer än räntabilitet görs för smärre avdelningar. Det kan ske på resurs- eller produktnivå enligt kalkylmallar som formulerats inom controllerfunktionen.

Räntabilitet och kapitaleffektivitet

Räntabiliteten på allt i en verksamhet arbetande kapital kan enligt den s k DuPont-formeln skrivas som produkten av överskottsgrad och kapitalets omsättningshastighet. Den förra faktorn utgör årsresultatet i relation till verksamhetens årsomsättning (fakturerade försäljning eller motsvarande). Den andra faktorn är kvoten mellan årsomsättningen och mängden i genomsnitt under året arbetande totalt kapital.

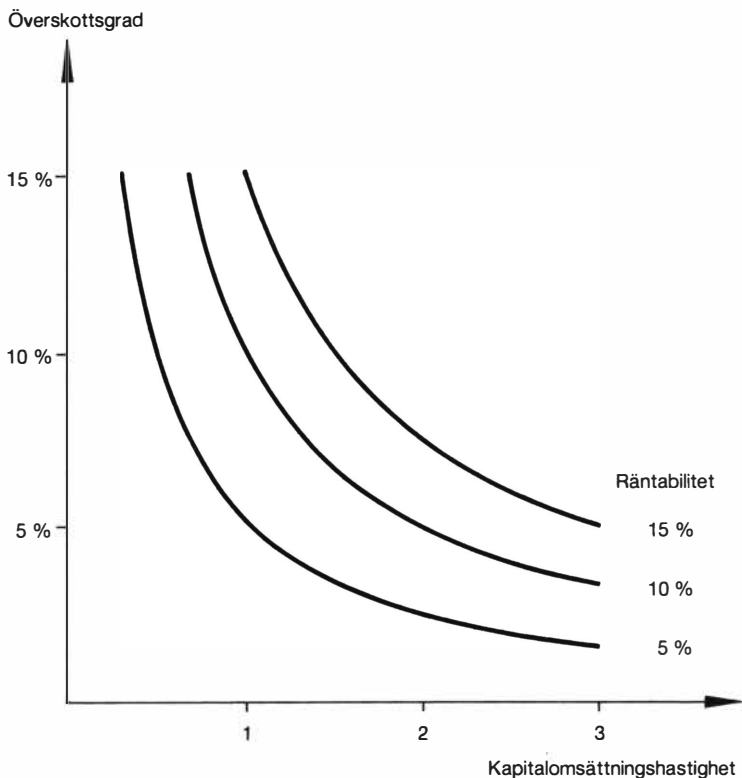
$$\text{Räntabilitet} = \frac{\text{årsresultat}}{\text{kapital}} = \frac{\text{årsresultat}}{\text{årsomsättning}} \times \frac{\text{årsomsättning}}{\text{kapital}}$$

Räntabilitetssambanden framgår ytterligare ur figur 6.2.

Med nämnda s k dekomponering av räntabiliteten framgår betydelsen av att begränsa bundet kapital, dvs att öka kapitalets omsättningshastighet. Det är bakgrunden till den våg av s k kapitalrationalisering, som gått över svenskt näringsliv under de senaste decennierna (Sveriges Rationaliseringsförbund, 1982). Att medverka i sådan jakt på onödig kapitalbindning i lager, kundfordringar och anläggningar m m kan vara en av controllerns viktigaste uppgifter.

Strävan mot "kapitaleffektivitet" torde vara minst lika viktig i kommunal verksamhet (jfr Stureson, Hansson, 1988). Samma gäller den alltmer aktuella men svåra frågan om lönsamheten av rentingaffärer.

Figur 6.2 *Räntabilitet*



Finansiell hävstångseffekt

Få om ens några affärsföretag torde drivas utan inblandning av främmande kapital. I stället blandas det egna kapitalet (E) ut med lånat (S). Vi talar om "skuldsättningsgrad" som kvoten (S/E) mellan skulder och eget kapital.

Så länge det lånade kapitalet kan erhållas till lägre räntekostnad (RS) än den genomsnittliga avkastning som uppnås på totalt kapital (RT) föreligger en positiv "förräntningsmarginal", ($RT - RS$). Då är lån fördelaktiga. Avkastningen på det egna kapitalet (RE) blir högre

än totalräntabiliteten (RT) genom den s k hävstångs- eller utväxlings-effekten (jfr den amerikanska termen "financial leverage effect" eller den engelska "gearing").

Förräntningsmarginalen gånger skuldsättningsgraden anger det i procentenheter uttryckta "skuldsättningsbidraget" till räntabiliteten på totalkapitalet. Beräkningssätt och bedömningar av praktiska fall belyses ytterligare i gängse läroböcker i finansiering (jfr även Johansson, 1983).

$$RE = RT + (RT - RS) \times S/E$$

Självklart innebär också varje räntekrävande lån en extra risk. Sjun-ker avkastningen på använt kapital under skuldräntan (negativ förräntningsmarginal) blir det en belastning för det egna kapitalet. Många företag har i goda konjunkturer uppvisat hög egenräntabilitet tack vara billiga lån. Vid sämre konjunkturer och lägre avkastning eller rentav förlust kan samma lån ge motsatt effekt.

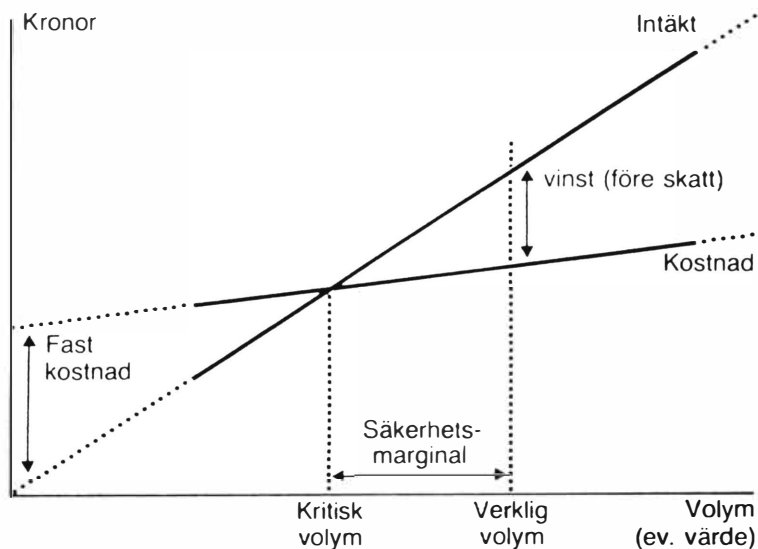
Dessa chanser och framförallt risker är i viss mån aktuella även för kommuner i den utsträckning de tillåts låna. Uppnås ej en totalavkastning (inklusive "social avkastning") på samma nivå som låneräntan går det ut över det egna kapitalet, dvs vanligen över den skattefinansierade delen av kapitalet. Sådana hävstångseffekter kan t ex uppkomma vid variationer i konsumtionen av kommunal fjärrvärme.

Operativ hävstångseffekt

Den finansiella hävstångseffekten har stor betydelse bland de affärs-risker som tas i en verksamhet. Lika betydelsefull för risktagandet är den s k operativa hävstångseffekten ("operational leverage", jfr avsnitt 3.5 ovan). Den avser bindningen av fasta utgifter. Ju högre dessa är desto större risker tas (jfr gängse läroböcker i finansiering, särskilt Süchting, 1980).

Detta brukar visas i traditionella s k resultatdiagram enligt figur 6.3 över intäkter och kostnader som linjära funktioner över verksamhetens volym. Förhoppningsvis är verklig volym högre än den kritiska (volym)punkt, som ger nollresultat. Resultatet kan beräknas som totala intäkter minus totala kostnader eller "säkerhetsmarginalen" i verklig volym över den kritiska, gånger "bidrag" (intäkt minus rörlig kostnad) per volymenhet.

Figur 6.3 Resultatdiagram



Vid hög verksamhetsvolym eftersträvas vanligen en teknik som kan kräva höga fasta men ge låga rörliga kostnader. Det leder till hög kritisk punkt, relativt låg säkerhetsmarginal och högt bidrag. Resultatet är lika känsligt för förändringar i säkerhetsmarginalen som i bidraget.

Den operativa hävstångseffekten kan beräknas som kvoten mellan procentuell förändring i rörelseresultat (intäkter minus kostnader i rörelsen) och procentuell förändring i omsättning (volym gånger intäkt per volymenhet). Den operativa hävstångseffekten beror av kostnadsstrukturen (fasta kontra rörliga) på liknande sätt som den finansiella hävstångseffekten beror av den finansiella strukturen (skulder i relation till eget kapital).

Valet av lämplig teknik och därmed lämplig operativ hävstång är viktigt även i verksamheter utan monetära intäkter. Det gäller då att framställa efterfrågad eller önskad mängd av varor eller tjänster till en låg totalkostnad. Samtidigt måste en avvägning ske för risken av onödigt hög kostnad vid eventuell underbeläggning.

Problemet illustreras i t ex en av FOA utförd studie av produktivi-

tetsutvecklingen i värnpliktsutbildningen (Foghelin m fl, 1986). På grund av höga fasta kostnader utvecklas genomsnittskostnaden per värnpliktig i motsatt riktning mot antalet värnpliktiga olika år. Troligen är det i offentlig verksamhet svårt att anpassa kapacitet och fasta kostnader till faktisk verksamhetsvolym. Incitamenten att sätta in extra resurser och övertid liksom möjligheterna att dra in resurser eller omplacera torde vara mindre än i näringslivet.

Slutligen uppmärksammas hur finansiell och operativ hävstång kan behöva avvägas mot varandra i ett slags "trade-off". Det kan vara ett känsligt problem i en kommun att i olika verksamheter samordna val av anläggningsstorlekar, personalstyrkor m m, som kräver fasta kostnader, och val av finansieringssätt med dess lånerisker. Problemet berör såväl finans- som controllerfunktionen.

Ytterligare hävstångseffekter

Det kan också vara intressant att se hur liknande hävstångseffekter kan uppkomma även på andra håll. Om en verksamhet – särskilt på långa kontrakt – anlitar utomstående entreprenör, kan det ge en hävstångseffekt till verksamhetens egna arbetsinsatser. Det kan vara fördelaktigt i vissa beläggningslägen, olyckligt i andra.

All samordning av egna och inledda resursinsatser kan ge upphov till liknande effekter. Det kan anses höra till controlleransvaret att de bedöms som kalkylerade risker. Det är önskvärt att redovisningens mätning och värdering av resursåtgången stimulerar till jämförelser mellan egna och inledda insatser. Det behövs för långsiktig bedömning av hävstångseffekterna.

6.4 Kommunala nyckeltal

Kommunalt intresse för nyckeltal

Framställningen om räntabilitet och hävstångseffekter anses av många som helt ointressant för offentlig verksamhet. Denna senare har helt andra mål. Många av affärsvärldens måttstorheter eller nyckeltal skulle rentav kunna uppfattas som oetiska, om de tillämpades i vissa kommunala verksamheter.

Vi befinner oss dock i en brytningstid. Skatteutrymmet är ansträngt.

Alltmer diskuteras valet mellan att utföra tjänster i offentlig eller privat regi. Staten ställer avkastningskrav på sina affärsverks investerade kapital (ibland i reala termer). En del kommunala verksamheter drivs sedan länge i bolagsform och skulle kunna betraktas på ungefär samma sätt. Svenska Kommunförbundet och Statistiska centralbyrån (1989) använder också termen räntabilitet i jämförelser mellan olika kommuner. Det talas dock mer om effektivitet än om räntabilitet, dels med hänsyn till självkostnadsprincipen, dels kanske av mättekniska skäl.

Det synes ändå viktigt att minnas att räntabilitet, trots att självkostnadsprincipen förbjuder vinststrävan, kan vara av intresse för kommunal verksamhet. Vinsten kan upplevas som räntan på verksamhetens eget kapital. Denna får enligt gängse lagtolkning inte väsentligt överstiga den räntesats som kommunen måste erlagga på lånat kapital. Inom den begränsningen kan dock strävan mot räntabilitet i vissa delar av kommunal verksamhet vara väsentlig. Ja, redan att undvika stor negativ räntabilitet, dvs stor förlust på satsat kapital, kan för många projekt vara ett viktigt mål.

Intern resultatanalys

Budgeteringen i kommunerna fastlägger hur monetära resurser anskaffas via skatter, avgifter och lån m m. Dessutom bestäms hur olika knappa resurser fördelas och används för olika ändamål (behandlas ytterligare i avsnitt 7.4 nedan). Budgeter kan avse såväl kommunen i dess helhet som olika verksamhetsgrenar och aktiviteter inom dessa.

Varje budget kan uppfattas som ett handlingsprogram, byggt på vissa förväntningar och antaganden om framtiden. Huvudlinjerna i kommunal budgetering kan ses som uttryck för politisk vilja att påverka denna framtid. Inom de ramar, som de politiska besluten och den finansiella sidan av budgeten ger, blir den operativa sidan av budgeten ett program att prioritera och handla efter.

I budgetuppföljningen kan sedan undersökas hur och helst varför verkligheten avvikit från budgeten. Dessutom kan man pröva effekterna av de avsiktliga anpassningar av handlandet som gjorts med hänsyn till vad som ändrats sedan budgeten gjordes upp.

Dessa uppföljningar förutsätter en konkret men måttligt detaljrik budget. Överblicken får ej gå förlorad. Budgeten för varje verksamhets- eller beslutsområde behöver preciseras i form av avsedda "in-

puts" och "outputs" samt förväntat utfall i form av mätbara effekter eller resultat.

Då kan tolkningen av budgetutfallet i efterhand bli verkligt intressant. Det kan jämföras med såväl budget som utfall från tidigare år. Inom RRV talas om resultatanalys som en "systematiserad process att beskriva, analysera och värdera genomförd verksamhet". Metodiken anknyter till den avvikelseanalys, s k intern resultatanalys, som är vanlig i företagsvärlden (jfr Frenckner, 1953, Johansson, Samuelson, 1973).

Avvikelser mellan utfall och budget i många kostnader kan delas i en kvantitativ förbrukningskomponent och en av inköpsmarknaden beroende priskomponent. Löneavvikelser kan delas i en tidskomponent och en lönesatskomponent. För omkostnaderna, dvs de med pålägg fördelade kostnaderna, kan ofta en indelning ske i t ex förbruknings-, sysselsättnings- (eller beläggnings-) och effektivitetsavvikelser.

På intäktssidan kan komponenter urskiljas i anslutning till marknadstillväxt, marknadsandel, pris och "mix". Det senare avser andel av olika varu- eller tjänsteslag (behandlas ytterligare i slutet av avsnitt 6.6 nedan). Ofta måste indelningarna göras mer schablonmässigt än på kostnadssidan, då data saknas.

Alltför enkla antaganden

En controller måste vara väl medveten om de förenklade antaganden som ligger bakom avvikelseanalysen. All dekomponering av mål och målpuppfyllelse utgår från att olika delkomponenter är oberoende av varandra. Överordnade komponenter antas bestå av summor eller produkter av delkomponenter.

I verkligheten uppträder beroenden som försvårar analysen. Om en resurs stiger i pris mer än andra, är det naturligt och önskvärt att söka minska åtgången av densamma eller att byta ut den mot annan resurs. Prisstegringen möts med besparingar eller annan anpassning. I andra sammanhang kan en ej avsedd förbrukning av en resurs medföra att den måste kompletteras till sämre pris per enhet än budgeterat. Om en tjänst blir försenad, kan den medföra andra förseningar och därmed fördyring på fler håll.

I all resultatanalys finns anledning att pröva om avvikelser kan bero på bristfälliga antaganden. Hur mycket av avvikelserna kan bero på en alltför enkel beskrivningsmodell av delkomponenternas relationer?

Kommunal måldekomponering

Ett kanske idealiserat men ändå tankeväckande förslag till förfarande har presenterats av Ramanathan (1985). Det liknar det sätt att betrakta kalkylernas nyttosida, som föreslagits av Drummond (se avsnitt 6.1 ovan). Det kan också jämföras med dekomponeringen av räntabiliteten i föregående avsnitt. På liknande sätt vill Ramanathan angripa sitt nyckeltal för tjänlighet.

Det innehåller i täljaren ett monetärt uttryckt nyttovärde eller en samhällsekonomisk intäkt. Denna "benefit" (B) ställs i relation till kostnaden (C) i nämnaren.

Denna nytto/kostnadskvot verkar mycket abstrakt. Därför dekomponeras den och uppfattas som produkten av de fyra delkvoterna (med delvis försvenskade beteckningar):

(I/C) resursmängd (input) per kostnadskrona

(O/I) prestationsmängd (output) per inputenhet

(E/O) effektmängd per outputenhet

(B/E) monetärt välfärdstillskott per effektenhet.

$$I/C \times O/I \times E/O \times B/E = B/C$$

Strävan att förbättra de olika delkvoterna var för sig motiverar radikalt olika åtgärder, ofta påverkbara av helt skilda personer. Controllerfunktionen kan bidra till samordningen av de olika strävandena och i preciseringen av olika produktivitets- och effektivitetsbegrepp (se ytterligare avsnitt 6.6 nedan).

Nyckeltal och ambitionsnivå

Det "högsta" nyckeltalet – nyttovärde/kostnadskvoten eller monetärt välfärdstillskott per resurskrona – är kanske omöjligt att mäta i flertalet verksamheter. Mätning på lägre nivåer kan dock ge en hjälp på vägen. Ramanathan talar sålunda om stegvis beräknade produkter av kvoterna ovan med nyckeltalen

(I/C) resurs/kostnadskvot

(O/C) prestations/kostnadskvot

(E/C) effekt/kostnadskvot

(B/C) nytto/kostnadskvot eller intäkt/kostnadskvot.

Det första nyckeltalet överensstämmer med den första delkvoten ovan. Den andra utgör produkten av de två första delkvoterna och den tredje av de tre första. Styrkan i förslaget synes främst ligga i den klara skillnaden mellan kvantitativa (eller trots sammanvägning kvantitativt avsedda) och monetära komponenter.

En annan styrka är att de fyra stegen ger uttryck för fyra ambitionsnivåer för budget och uppföljning. Dessa kan uppfattas som anslags-, prestations-, effekt- respektive resultatbudget. Ja, egentligen kan alla de tre högre stegen betecknas som i någon mening resultatintriktade. Samtidigt kan de båda första nivåerna sägas uttrycka produktionsmål. För åtminstone dessa bör det vara någorlunda lätt att mäta målgraden (för ytterligare kommentarer till systemet, se Jonsson, 1988).

Ramanathans förslag kan kritiseras som teoretiskt och abstrakt. Många konkreta exempel på nyckeltal på de tre första ambitionsnivåerna bjuds dock i den kommunekonomiska litteraturen. Några effektivitetstal på andra och tredje nivån berörs i avsnitt 6.6 nedan. Det är så långt som det kanske går att komma med data inom de olika verksamheterna. Den fjärde nivån med renodlade effektmål fordrar ofta enkätundersökningar hos mottagarna av olika tjänster eller slumpurval bland kommunmedlemmarna.

Uppföljning och utvärdering

Riksrevisionsverket (1980) har gett ut råd och anvisningar för budgetering och uppföljning i förvaltningsmyndigheter. De synes vara av värde även för kommunal verksamhet. Bl a betonas vikten av god kommunikation mellan intressenter med olika mål och värderingar.

Vanligen görs en skillnad mellan uppföljning samt utvärdering, även om de ofta följs åt i det praktiska arbetet. Det kan jämföras med rapportering och nyckeltal å ena sidan och tolkning och analys å den andra. Enligt RRV kan såväl uppföljning som utvärdering avse antingen prestationer internt i verksamheten eller effekter externt (Sandahl, 1986, Furubo, 1987). I en fyrfältstabell i dessa båda (aktivitets- respektive objekt-) dimensioner kan då fyra slags resultatanalyser urskiljas.

Uppföljning av både prestationer och effekter kan ske mot tidigare utfall eller mot planer, budgetramar, antaganden eller åtaganden. Ofta sker det med hjälp av lättåtkomliga hårddata kring specifika objekt. Uppföljningen kan ge underlag för i första hand alarm men

ibland även för diagnoser. Den kan sålunda indikera att åtgärder behövs vidtas, ibland även vilka åtgärder.

Utvärdering, särskilt av effekter, sker mot uppställda mål eller policies. För dessa är kvantitativa data ofta ej tillgängliga utan det blir en mer allmän men ofta komplicerad bedömning.

Uppföljningen kan sägas avse frågan om man "gör sakerna rätt", medan utvärderingen är en validering av att man "gör rätt saker" (jfr även inre och yttre effektivitet i avsnitt 6.7 nedan).

RRV:s prestationer och effekter i objektdimensionen motsvarar närmast de mittersta båda nivåerna hos Ramanathan. Genom att skilja mellan uppföljning och utvärdering även för resurs- och nyttonivåerna skulle åtta olika former av resultatanalys kunna urskiljas. De kan sägas ge uttryck för olika ambitionsnivåer i resultatanalysen och ställer olika krav på både data och bedömare.

Avancerade analysmodeller

Åtminstone i princip kan modeller för analys av avvikelser mot budget m m utvecklas till att avse även andra storheter än kvantiteter, intäkter och kostnader, t ex kvalitativa data. Eventuellt kan knapphetsvärden eller alternativkostnader bestämmas för den eller de mest knappa resurserna (medelst matematisk programmering eller enklare metoder).

Analysen koncentreras dock med fördel till de mest frekventa och mest betydelsefulla variablerna (jfr tekniken för statistisk kvalitetskontroll). Värdet av ytterligare information för säkrare diagnos kan behöva uppskattas, så att analysen inte tillåts kosta mer än den smakar (jfr beslutsteori och Bayes teorem, t ex i Gavatin, Bergstrand, 1972 eller Grubbström, 1977).

Empiriska studier tyder emellertid på att enkla analysmodeller kan vara väl så effektiva som mer avancerade vid återkommande användning. Det viktiga är att dekomponering och resultatanalys noga anpassas till situationen (Sundem, 1974, Jacobs, 1978, Magee, 1976). Slutsatsen är i linje med contingency-teorin i avsnitt 5.1 ovan.

Dessutom observeras ett viktigt faktum. Valda nyckeltal, särskilt med inbyggda värderingar, kan kännas mycket osäkra beträffande den absoluta nivån. Ändå kan de ha stort informationsvärde när utvecklingen över tiden studeras. Förändringarna är ofta både säkrare till sin innebörd och mer informativa som stöd för diagnos än de absoluta värdena.

Kommunal likviditet

Likviditeten på ett års eller kortare sikt synes vara lika viktig att bevaka i kommunala sammanhang som i affärsvärlden. Riskerna för att alldeles oväntade händelser plötsligt skall försvaga likviditeten torde dock vara klart mindre.

I gengäld kan fleråriga och långsiktiga effekter på likviditeten av vissa beslut i kommunerna vara ytterst väsentliga att se upp med i tid. Många principbeslut kring t ex skolor och åldringsvård kan få kännbara konsekvenser, när befolkningsstrukturen ändras e d. Även många av statsmakternas beslut, t ex kring skatter, skolor, sjukvård m m, kan radikalt förändra kommunernas situation.

Kommunal räntabilitet

Räntabilitet kan i kommunerna beräknas för t ex finans- och fastighetsförvaltning (där självkostnadsprincipen inte gäller) samt i viss utsträckning även för vissa affärsdrivande verk. I övrigt är den dock mindre aktuell. Den är inte ett huvudmål för kommunala aktiviteter.

Samtidigt kan det vara önskvärt att vissa verksamheter inte bedrivs med lägre räntabilitet än vad lagen tillåter (jfr början av avsnitt 6.3 ovan och 7.6 nedan). För t ex avgiftsfinansierade verksamheter gäller det en avvägning mellan vad som täcks av avgifter och vad som måste ersättas med skattemedel. Det kan vara skäl att uppsätta en önskvärd (men begränsad) räntabilitet som mål, eventuellt som tröskelmål vid sidan av likviditetskrav och andra mål.

Rent principiellt skulle kunna sägas att räntabilitetsmål kan vara aktuella på varje område, där det finns en förmögenhet att förvalta. Inga resurser skulle användas för något ändamål, vars nyttovärde (netto efter övriga kostnader) ej förmår täcka resursernas alternativvärde i annan aktuell användning. Frågan är dock hur långt det är möjligt i praktiken att föra ett sådant resonemang.

En alltmer diskuterad fråga är dock val mellan att utföra arbeten i kommunens egen regi och på entreprenad. Även då kan räntabiliteten – om än ibland med negativt tecken – vara av intresse. Kapital skall ju inte bindas med större förlust än nödvändigt.

”Körrationalisering”

I företagsvärlden har – inte minst under japanskt inflytande – många nya former för materialflöde, produktionsstyrning, kapitalrationalisering (se avsnitt 6.3 ovan), kvalitetssäkring m m börjat tillämpas. Onödiga varuförluster, räntekostnader, kassationer m m skall undvikas. En kund- och marknadsorienterad produktion ”just-in-time” har visat sig ekonomisk trots minskade fördelar av stordrift, långa serier, lärefekter etc (jfr avsnitt 3.2 ovan). Detta har underlättats genom numriskt styrda verktygsmaskiner och datorer.

I flertalet relationer mellan framställning och konsumtion uppkommer köer av skilda slag. Samma gäller lager inom handeln. Vid tjänsteproduktion uppkommer köer av vilande, obehandlade eller blott delvis behandlade ärenden. Förråd, produkter i arbete (PIA), lager och köer är samma andas barn, ett slags buffertar. I anslutning till begreppet kapitalrationalisering skulle man kunna tala om rationalisering av köer (köekonomi).

Ibland är köer inte bara oundvikliga utan även ekonomiskt motiverade. Vid ojämn beläggning eller när ett ärende behöver mogna m m kan köbildning vara samhällsekonomiskt lämplig. I andra fall saknas sådana skäl. ”Lagerhanteringen” av vilande ärenden kan t o m kräva extra kostnader, när handläggarna måste besvara förfrågningar, fräscha upp minnet, splittra sitt arbete etc.

Helhetssyn på köer

Kostnaderna (eller andra uppföringar) för köerna drabbar ofta andra än den tjänsteproducerande verksamheten. Väntekostnaderna kommer därför lätt – medvetet eller omedvetet – att negligeras. Skillnaderna blir stora mellan företagsekonomiska och samhällsekonomiska kostnader (inklusive andra uppföringar som lidande, ovisshet m m). Den kommuneekonomiska bedömningen kan alltså avvika kraftigt från den kommunalfinansiella.

Många exempel på sådana kostsamma kösituationer återfinns inom sjukvården. Ibland förorsakas de av förutsebara förändringar i befolkningsstrukturen, ibland av oväntade händelser eller t ex nytillkomna, resurskrävande behandlingsformer. Dessa förhållanden fordrar tidiga signaler om förändringar och beredskap för omprioriteringar.

Hantering av köer

Köer kan också bildas inom sjukvården själv såsom vid bristande resurser för långvård. I andra fall kan det vara knapphet i kommunernas äldreomsorg som bromsar. I åter andra fall omfattar kön arbetsföra men sjukskrivna personer i väntan på operation. I det sistnämnda fallet synes det åtminstone principiellt möjligt att sjukförsäkringssystemet, som betalar en stor del av kökostnaden, skulle kunna betala priset för att "operera bort" köerna. I mellanfallet synes en ekonomisk förhandlingslösning mellan parterna – landsting och kommunal socialförvaltning – svårare att uppnå men önskvärd. Under alla omständigheter behöver kostnaderna för köerna kartläggas i alla tre fallen – ett typiskt controllerarbete.

För en rationell hantering av kommunala köproblem krävs alltså analys av bakomliggande kostnadssamband i former som traditionell redovisning sällan ger underlag för. Tillgängliga data måste tolkas i en annan dimension än vanligt. Viss extra kodifiering och registrering, åtminstone under korta undersökningsperioder, kan behövas för att ge särskilda könyckeltal. Problemet behandlas mer ingående i RRV:s skrifter om ärendebehandling (1983 b, 1985).

Ibland gäller det framförallt att informera tidigt om köer, deras bakgrund etc. Önskade köer kan enligt köteorin elimineras genom effektivisering, tillfällig resursförstärkning eller ändrad organisation av "betjäningstationerna". Controllerfunktionen behöver följa och snabbt rapportera effekterna av de åtgärder som prövas. Dessa kan t ex innebära parallellt utförande av olika arbetsmoment, utjämning av belastningen mellan olika stationer, förenklade samrådsformer, eliminering av mindre nödvändiga arbetsmoment, förenkling, standardisering, specialisering, decentralisering, ökad målstyrning m m.

6.5 Andra lönsamhetsuttryck

"Proxy"-storheter

Räntabilitet likaväl som värde för pengarna kan tolkas som uttryck för kapitalinsatsernas lönsamhet. Särskilt för enskilda verksamhetsgrenar, marknader, produktslag m m är det även i affärsföretag många gånger omöjligt att ange vilket kapital som krävs.

I stället används andra uttryck för lönsamhet. Som ovan anförts

beror innehållet i detta kvotbegrepp av vilket resultat eller överskott som ställs i täljaren. Det beror också av vilken resursinsats ("input") eller prestation ("output") eller värde därav som ingår i nämnaren. I detta avsnitt skall lönsamheten för några andra resursinsatser än pengar beröras. Även för sådana nyckeltal är det vanligen möjligt att göra liknande dekomponeringar, som ovan visats (i avsnitt 6.3 och 6.4).

Avsikten med mätningen kan fortfarande vara att få en bild av räntabiliteten eller tjänligheten. I så fall väljs helst måttstorheter – "proxies" – som förväntas ge uttryck för ungefär samma sak. De skall helst samvariera mycket påtagligt med den räntabilitet eller tjänlighet som ytterst skulle mätas.

Arbetsinsatsernas lönsamhet

I många företag och organisationer, kanske särskilt i delar av dem, är det inte bara eller ens huvudsakligen kapitalet som begränsar handlandet. I tjänsteverksamheter kan arbetsinsatserna av t ex vissa personer eller kategorier vara mer avgörande. Då kan resultat per timme sådant arbete vara ett intressant mått på lönsamhet.

Liksom beträffande räntabilitet medför avsaknaden av intäkter att ej heller andra former av lönsamhet kan bestämmas för flertalet kommunala verksamheter. För arbetsuppgifter, som alternativt skulle kunna läggas ut på entreprenad, kan det dock vara av intresse att följa något mått på lönsamheten av egenarbetet. Denna lönsamhet kan liksom affärsriskerna te sig olika på kort och lång sikt.

Energiresursernas lönsamhet

För energi, t ex el och fjärrvärme, eftersträvas ofta att begränsa förbrukningen. Denna strävan kan gå stick i stäv med andra önskemål. I viss utsträckning kan den kanske tillfredsställas inom den sk självkostnadsprincipens ram via avvägningen mellan fasta och rörliga avgifter.

Samtidigt kan det för kommunal controlling vara viktigt att följa hur en sådan bedömning kan komma i konflikt med traditionella ekonomiska bedömningar av lönsamhet och välfärd på såväl verksamhets- som samhällsnivå (jfr avsnitt 7.6 nedan och Persson, 1988).

Kunskapskapitalets lönsamhet

Kunskapsföretag men även många andra verksamheter uppvisar en speciell form av kapitalbindning. Där lagras en bank av tidigare utbildning, rutiner och erfarenhet (jfr avsnitt 3.5 ovan).

Att följa detta kapitals utveckling och avkastning blir i sådana verksamheter en viktig controlleruppgift. Tyvärr är det dock svårt att mäta förändringarna i olika former av sådant immateriellt kapital.

I kampen om att attrahera och behålla duktig personal kan det också vara av intresse att söka mäta och fortlöpande följa arbetsplatsens attraktivitet.

Marknadspotentialens lönsamhet

I näringslivet men också för t ex kommunala värmeverk kan marknaden eller dess potential upplevas som trång sektion. Försäljningsmöjligheterna begränsar verksamheten mer än kapital, kompetens, arbetsstyrka m m. Då kan det vara intressant att följa resultat eller överskott i förhållande till mängd eller värde av utförda eller sålda varor eller tjänster. För fjärrvärmeverk har det varit svårt att i förväg uppskatta marknadspotentialen, lämplig prissättning och förväntat utnyttjande samt trolig lönsamhet.

Resultat kan variera över tiden allt efter konsumtionen, som i sin tur kan bero av väderlek och priserna på alternativ energi. Resultatet kan växla allt mellan förlust och så stora överskott att de kan komma i strid med självkostnadsprincipen. Dessutom kan resultatet för olika år variera med hur taxorna kalkylerats, närmast med vald avskrivningsmetod (periodisering).

6.6 Produktivitet och effektivitet

Begreppet effektivitet

På samma sätt som räntabilitet är en form av lönsamhet kan detta begrepp i sin tur ses som ett underbegrepp till det allmänt målrelaterade begreppet effektivitet.

I många kommunala och andra verksamheter är ju begrepp som räntabilitet och lönsamhet inte någon relevant dimension av effektivitet. Mål och måluppfyllelse för dem kan inte uttryckas som ett resultat

eller överskott, varken absolut eller i relation till annan storhet.

Strävan är i stället att vid givna resurser eller kostnader uppnå högsta möjliga mängd eller kvalitet av prestationer av visst slag. Alternativt kan det gälla att utföra viss prestation eller nå viss kvalitet till lägsta kostnad eller med minsta möjliga insats av vissa resursslag.

Effekter och måluppfyllelse

Begreppet effektivitet kan ta oändligt många former. Ofta kan det vara lämpligt att först bestämma uppnådda, ofta kvantitativa effekter. I ett andra steg bestäms deras uppfyllelse av uppställda, mer abstrakta eller svårbedömda mål. Det kan innebära att först behandlas rätt klara produktionsmål och därefter de mer oklara effektmålen. Detta har exemplifierats för kommunal måldekomponering ovan i avsnitt 6.4.

I detta och följande avsnitt kommer indelningen emellertid att göras djupare i en mängd något olika definierade mål. De täcker delvis över varandra (dvs är icke varandra ömsesidigt uteslutande). Strängt taget avser de alla någon form av effekt. Till vardags benämns emellertid många av dem produktionsmål, eftersom målgraden mäts i nära anslutning till produktionen. Termen effektmål sparas då till de fall att (de externa) effekterna mäts hos kommunens medlemmar och med deras uppskattning av olika nyttigheter.

Den läsare som ej önskar ta del av mängden av mått på produktivitet och effektivitet kan bläddra vidare till underrubriken "Aggregering och dekomponering" i slutet av avsnitt 6.7. Där belyses en inom statskontoret föreslagen utväg att hantera mätproblemen.

Effektivitetens täljare och nämnare

Nämnamnaren i begreppet effektivitet utgör liksom i begreppet lönsamhet någon resursinsats (eller prestation), angiven i mängd, tid, pengar eller eventuellt annat värde.

Täljaren behöver ej ge uttryck för något resultat eller överskott eller ens vara given i pengar. I stället kan den reflektera någon grad av måluppfyllelse för vilket mål som helst. Denna grad kan rentav avse en enkel ordinalskala. Då räcker det att ange, om ett visst utfall är bättre eller sämre än ett annat utfall eller riktvärde.

Effektivitet kan alltså sammanfattningsvis vanligen beskrivas som den grad av måluppfyllelse, som effekterna ger, ställd i förhållande till

resursinsatsen. Det innebär en kvot mellan en (grad av) måluppfyllelse (eller resultat), som uppnås, och de uppoffringar, som görs i form av resursåtgång eller kostnader.

Effektivitet i offentlig förvaltning

Ett tidigt och kanske bortglömt arbete kring nyckeltal och effektivitet i de mest skilda kommunala aktiviteter presenterades av Goldberg (1963). Det ger en översikt över problematiken. Grundtanken går i Carnegie-skolans anda (se avsnitt 5.1 ovan). Med fortgående uppföljning av nyckeltal och stegrad ambitionsnivå skall uppfyllelsen av olika samtidigt förekommande mål efter hand öka. Det anknyter därmed till controllings filosofi mer än vad tillfälliga utredningar gör.

Effektivitet i offentlig verksamhet har behandlats sedan århundraden i en snart sagt oändlig litteratur. I Sverige ökade intresset kraftigt genom programbudgetutredningen (1967). Många bidrag har kommit från RRV (t ex 1979), Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet samt Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi (ESO). I denna bok upptagna referenser täcker bara en bråkdel av bidragen, närmast inom vad som synes intressant för kommunala verksamheters styrning. Framställningen nedan visar att terminologin tyvärr fortfarande är oklar.

Verkningsgrad m m

Låt oss börja med mycket enkla produktionsmål. När vi för en verksamhet eller del därav önskar förklara förändringar i räntabilitet eller effektivitet eller annan tjänlighet kan vissa enkla nyckeltal vara till hjälp.

Ett sådant uttryck är verkningsgrad. Den brukar i företagsvärlden användas i betydelsen faktisk i förhållande till normal prestationsmängd per tidsenhet. Ofta används den om maskiner.

Liknande måttstorheter är sysselsättnings-, utnyttjande- och beläggingsgrad i betydelsen faktisk tid, prestationsmängd eller resursanvändning i förhållande till vad som är normalt. Utnyttjandegrad kan bestämmas som produkten av verkningsgrad och sysselsättningsgrad.

$$\frac{\text{verklig timprestation}}{\text{normal timprestation}} \times \frac{\text{verkligt antal timmar per period}}{\text{normalt antal timmar per period}} = \frac{\text{verklig prestationsvolym per period}}{\text{normal prestationsvolym per period}}$$

$$\text{verkningsgrad} \times \text{sysselsättningsgrad} = \text{utnyttjandegrad}$$

Alternativt kan faktiska utfall i de olika nyckeltalen relateras till något idealt maximum. Då kommer emellertid nyckeltalen i princip alltid att ligga under 1 (under 100 procent), vilket kan upplevas som frustrerande.

Enkel fysisk produktivitet

I enklaste fall beräknas bara en kvot mellan en "output"-kvantitet och en "input"-kvantitet. Det kan vara prestationsmängd per arbets- eller maskintimme e d. Då talar vi om arbets- eller maskinproduktivitet e d. Historiskt är det framförallt arbetsproduktiviteten som väckt intresse och förbättrats med mer maskininsats, utbildning, teknik m m.

Med dagens teknologi vore det intressant att känna produktiviteten för andra produktionsfaktorer med hög "faktorintensitet", dvs stor andel i vad verksamheten åstadkommer (andel av det s k förädlingsvärdet). Mättekniskt brukar det dock vara svårt att bestämma produktiviteten relativt dessa resursinsatser (jfr Ohlsson, Vinell, 1987).

I enklaste fall kan output mätas i kvantitet av ett enda slag av prestationer. Samma kan gälla input. För en sådan situation är bestämningen av produktivitet enkel.

Arbetsproduktiviteten i företag brukar stiga med ökade investeringar men det kan ske i olika stor utsträckning. Investeringar i framgångsrika produkt- eller marknadsnicher kan ge långt större utslag än investeringar i ren volymökning. Därtill kan värdet av uppnådd produktivitetssökning vara mycket olika i de båda fallen (olika effektivitet). Sådana skillnader torde förekomma även visavi kommunala investeringar.

Sammansatt produktivitet

I flertalet verksamheter framställs olika slags varor och tjänster med gemensamma resurser. Det kan bli helt omöjligt att uttrycka produkti-

vitet som en enkel kvot mellan kvantiteter av output och input. Någon sammanvägning, viktning, måste tillämpas, åtminstone i täljaren.

Mest rimligt synes vara att välja vikter för olika prestationsslag efter deras väntade anspråk på insatser, t ex av arbete. Detta är naturligt, om det är just arbetsproduktivitet som skall mätas (med arbetsinsatser i nämnaren). Viktningen anknyter alltså till valet av resurser i nämnaren, dvs till den resursproduktivitet som man vill mäta. Vi kan tala om belastningsvikter.

Den sammansatta produktiviteten kan alltså tecknas som

$$\frac{\text{summan av olika prestationsslags produkter av mängd} \\ \text{och belastningsvikt}}{\text{resursmängd (av visst slag)}} =$$
$$= \frac{\text{sammanvägd prestationsmängd}}{\text{resursmängd}}$$

Värdeproduktivitet

Ofta ligger det nära till hands att välja priser som vikter. Det ger ett litet annat innehåll åt begreppet produktivitet, när man väger samman prestationsmängden i täljaren med hjälp av olika varors och tjänsters (marknads- eller bytes)värde. Redan i uggleupplagan av Nordisk Familjebok (1915) skiljs också mellan fysisk produktivitet (kvantitetskvot) och värdeproduktivitet.

Formeln för värdeproduktiviteten blir densamma som ovan, blott att belastningsvikter ersätts med värdevikter. Värdeproduktiviteten skulle utgöra kvoten mellan sammanvägt prestationsvärde och resursmängd.

För många kommunala tjänster saknas marknadspriser eller betraktas dessa som mindre relevanta. Då kan någon form av beräknade bruksvärden användas som vikter (v Otter, 1981). Det kan ibland vara önskvärt att studera robustheten, dvs hur känsligt produktivitetsmåtet är för sättet att viktva.

Rent principiellt är det önskvärt att begränsa användningen av begreppet produktivitet till förhållandet mellan kvantiteter av prestationer och uppoftningar. I praktiken måste det accepteras att prestationsmängden i täljaren är sammanvägd, t ex med hjälp av priser. Viktigt är dock att minnas att produktiviteten skall uttrycka den rent kvantitativa utvinningen av resurserna. Förändringar i produktiviteten skall

inte säga någonting om nyttan av varorna eller tjänsterna i deras slutliga användning. Annars upprätthålls inte gränsen mot effektivitet.

Kostnadsproduktivitet

Ovan har produktiviteten bestämts i relation till ett visst resursslag. Ibland är det önskvärt att i stället studera hur produktiva resursinsatserna varit tillsammans (total faktorproduktivitet). Det är då naturligt att väga samman olika resursinsatser i nämnaren, t ex med deras priser (inklusive lönesatser, räntesatser e d). Om avsikten sålunda är att beräkna samlad prestation i relation till total kostnad, kan vi tala om kostnadsproduktivitet. Denna kan också uppfattas som inverterade värdet av prestationernas genomsnittliga styckkostnad.

Kostnadsproduktiviteten kan alltså tecknas som

$$\frac{\text{summan av olika prestationsslags produkter av mängd och belastningsvikt}}{\text{summan av olika resursslags produkter av mängd och pris per enhet}} =$$
$$= \frac{\text{sammanvägd prestationsmängd}}{\text{sammanvägd resurskostnad}}$$

Sådana undersökningar av produktiviteten är mycket vanliga. Som exempel kan nämnas en undersökning av kommunal barnomsorg på 1980-talet (Schäfer, 1988). Totala antalet närvarodagar för barnen ställdes i relation till resursinsatserna. Dessa mättes i såväl antalet årsarbetare som totala kostnader för personal, lokaler och övrig drift. Både enkel arbetsproduktivitet och sammansatt kostnadsproduktivitet bestämdes alltså. Studien visade på en viss förbättring av produktiviteten över en femårsperiod bland daghem men ej för familjedaghem. Däremot gick det ej att bestämma om förändringen skett till priset av sänkt kvalitet (jfr Forsberg m fl, 1988).

En förutsättning för att det verkligen är produktivitet som mäts är att täljaren är avsedd att uttrycka kvantitet. Helst sker därför viktningen av olika prestationer i täljaren med kvantitativa belastningsvikter. Låt oss också anta att viktningen inte ändras över tiden. Då får denna sammansatta kostnadsproduktivitet verkligen innebörden av kvantitetskvot.

Liksom ovan kan det dock av praktiska skäl vara lättare att tillgripa värdevikter och bestämma ett slags värdekostnadsproduktivitet. Den skulle utgöra kvoten mellan sammanvägt prestationsvärde och sammanvägd resurskostnad. Därmed är det dock snarare tal om ett slags kostnadseffektivitet enligt nedan.

Kostnadsproduktivitetens komponenter

Under alla omständigheter beror kostnadsproduktiviteten sålunda av både åtgång och priser för de resurser som erfordras enligt täljaren. Ja, den ger uttryck inte bara för "summan" av produktivitet i utnyttjandet av varje resursslag för sig. Den ger dessutom utslag för förmågan att anpassa blandningen ("mixen") av resurser till pris- eller värderelationerna. Förändringar i kostnadsproduktivitet kan alltså analyseras i tre dimensioner:

åtgång i antal enheter av varje resursslag
pris (värde) per enhet av varje resursslag
blandningsrelationer mellan resursslagen (resursmix).

Olämplig resurs- eller prestationsmix benämns ibland "allokativ ineffektivitet". Annan ineffektivitet i utnyttjandet av resurser kan bero på anställdas sjukdom, personalomsättning, låg utbildning, dålig arbetsmiljö, låg kreativitet eller olika tabun m m. I brist på bättre term har detta sagts ge uttryck för låg "X-effektivitet" (Leibenstein, 1966). Framförallt har den kunnat påvisas vid brist på konkurrens eller i andra skyddade situationer (vid "marknadsimperfektioner"). Hög X-effektivitet kan uppstå, när de anställda sätter in extra ansträngningar och vilja, kreativitet e d.

Kostnadseffektivitet

Ofta utvecklas priserna (nyttovärdena) på prestationerna mycket olika över tiden. Det kan vara önskvärt att inriktningen av prestationerna anpassas efter prisrelationerna. Syftet är då inte längre att bestämma en kvantitetskvot som ovan.

Täljaren uppfattas i stället som ett uppnått prestationsvärde och ej som en sammanvägd kvantitet. Den blir en värdemässigt uttryckt effekt av resursinsatserna. Värderingen görs vanligen hos den verksam-

het som levererar tjänsterna. Den kan dock avse att spegla hur väl kundernas eller mottagarnas behov eller värderingar tillgodoses.

Nämnaren är däremot densamma som i kostnadsproduktiviteten ovan.

Den så erhållna kvoten kan betecknas som kostnadseffektivitet och kan tecknas som

$$\frac{\text{summan av olika prestationsslags produkter av mängd} \\ \text{och värde per prestationsenhet}}{\text{summan av olika resursslags produkter av mängd} \\ \text{och pris per enhet}} = \\ = \frac{\text{sammanvägt prestationsvärde}}{\text{sammanvägd resurskostnad}}$$

Med den distinktionen mot kostnadsproduktivitet ökar precisionen i terminologin. Även om skillnaden i praktiken inte brukar blir så stor, kan det ändå vara rimligt att skilja de två begreppen kostnadsproduktivitet och kostnadseffektivitet, eftersom syftet är olika (jfr emellertid nedan hur båda ofta kan uppfattas som olika nivåer av inre effektivitet).

Kostnadseffektivitetens komponenter

Kostnadseffektiviteten kan analyseras inte bara med avseende på de tre delkomponenterna i kostnadsproduktiviteten ovan utan även:

pris (värde) av varje prestationsslag
blandning av prestationer (prestationsmix).

Dekomponeringen här liksom i avsnitt 6.4 ovan visar betydelsen av att välja måttstorheter på ett konsistent sätt. De måste vara varandra ömsesidigt uteslutande och ibland kunna adderas eller multipliceras till övergripande, meningsfulla storheter.

En pedagogisk och praktisk vägledning för val av lämpliga produktivitets- och effektivitetstal i skilda verksamheter har utgetts av statskontoret (Murray, 1987 b). Liksom hos Ramanathan belyses relationen mellan olika komponenter. Ingen skillnad görs dock mellan kostnadsproduktivitet och kostnadseffektivitet.

Value for money (VFM)

I England har under 1980-talet en intensiv kampanj bedrivits för högre effektivitet inom den offentliga sektorn. Det gäller att få ut mer värde för pengarna (Butt, Palmer, 1985). Strävan är att ständigt ställa uppnådda prestanda mot kostnaderna i ett slags resultatanalys. Avsikten är t ex att göra sådana jämförelser tvärs igenom hela statsbudgeten. Omkring fyra tusen olika mått på prestanda lär ha utvecklats. Till en början har ett dussin praktikfall från vitt skilda departementsområden utarbetats (Durham, 1987).

Liknande beräkningar utförs inom kommunerna, delvis med stöd av utredningar inom "The Audit Commission" (se förvaltningsrevision i avsnitt 7.7 nedan). Motsvarande allt intensivare intresse för den offentliga sektorns effektivitet torde kunna observeras snart sagt överallt.

En tidig och fyllig översikt över kommunala nyckeltal för ett stort antal verksamhetsområden har presenterats av Hatry m fl (1977). Genomgående betonas de svåra avvägningarna mellan att talen verkligen avspeglar de kommuneconomiska målen (validitet) och samtidigt är enkla, lättillgängliga och tillförlitliga (reliabilitet). De måste ge en fyllig bild av skeendet på aktuella målskalor och ändå inte vara för många.

Även i Sverige har ett mycket stort antal projekt genomförts kring mätning av produktivitet och effektivitet inom offentlig ekonomi. En del citeras i detta och följande kapitel. Det handlar emellertid mest om engångsinsatser, som ännu inte följs upp löpande och utvecklas vidare. Strävan finns dock mot regelbundet återkommande, allsidiga och täckande analyser av kommunal verksamhet (se avsnitt 7.7 nedan).

Om kostnadseffektivitet och värde för pengarna skall betecknas som produktionsmål eller effektmål kan diskuteras. Det beror närmast av hur nära värderingen stämmer med hur utfallen uppskattas av kommunens medlemmar.

Lön efter prestation

I Sverige har vi under slutet av 1980-talet också börjat få alltmer kompetensbetingad lönesättning. Syftet är att attrahera och behålla duktig personal och ledning samt därmed höja effektiviteten. I England märks dessutom en tendens mot prestationsbetingade årslöner

(PRP, "performance-related pay", se Likierman, Richards, 1987). Naturligtvis är det dock aldrig tal om att belöna med lika höga riskpremier som i näringslivet.

Lönesättningen kan alltså väntas mer än hittills komma att beakta kompetens, utförda prestationer samt risktagande och obekvämlighet av olika slag. Viktigt blir att följa huruvida fördelar nås inte bara på kort utan även på längre sikt.

Att de nämnda utvecklingarna kan komma att ställa utomordentliga krav på controllerfunktionens och andras mätningar av prestanda och effektivitet är uppenbart. Incitamentssystem med dålig uppföljning kan vara fatalt. Ett visst stöd för uppföljningen kan förhoppningsvis nås med hjälp av jämförelser mellan kommunerna (se avsnitt 7.7 nedan).

Fördelningseffektivitet

För alla produktivitetsmått synes det naturligt att beakta blott "produktionen". Mätningen avser bara vad som händer innan tjänsten utförts eller produkten framställts och levererats.

I många kommunala sammanhang är det väl så viktigt att prestationerna fördelas bland mottagarna och kommer till användning på avsett sätt (jfr avsnitt 6.2 ovan). För t ex omsorg, sjukvård, kommunikationer och utbildning skulle man kunna bestämma ett slags fördelningseffektivitet per kostnadskrona. Jämfört med kostnadseffektiviteten ovan skulle prestationerna vägas med samhällsekonomiskt bestämda värden, som uttryckligen även beaktar fördelningsvärden.

Bestämningen av de senare blir naturligtvis synnerligen subjektiv. Hur de än väljs kommer de att utsättas för häftig kritik. Det skulle dock bli lättare att konkretisera diskussionen. Som det nu vanligen är måste dessa värderingar härledas bakvägen ur tagna beslut.

Inom sjukvård, omsorg, bostäder och undervisning avser fördelningseffektiviteten vanligen en avvägning mellan sjuka eller handikappade och friska, svaga och starka, fattiga och rika osv. I andra sammanhang gäller det snarare en avvägning av måluppfyllelse mellan intressentgrupper utan sådana ojämna styrkerelationer. För väg- och gatuhållning kan det handla om motstridiga intressen hos olika kategorier av trafikanter. För många kultur- och fritidsaktiviteter kan det vara en fråga om i vilken utsträckning mer eller mindre allmänt förekommande särintressen skall tillfredsställas.

Produktivitet och kvalitet

Enligt en undersökning (Lindgren, Roos, 1985) minskade produktiviteten med 3 procent årligen inom sjukvården mellan 1960 och 1980. Det väckte helt naturligt uppmärksamhet. Även med korrigering för mätfel och kvalitetsändringar ansågs utvecklingen oroväckande. Utredningen belyser behovet av att "vässa verktygen".

Inom t ex sjukvård är ju "kvalitetssäkring" och helst kvalitetsförbättring ett viktigt mål i sig. Försök har gjorts att särskilja betydelsen av kvalitetsförändringar (Spri, 1987, 1988, Norlund 1989).

I ett fortlöpande controllerarbete inom sjukvården vore det önskvärt att försöka urskilja inte bara kvalitetseffekter. Även ovan berörd inverkan av pris- och mixeffekter på resurs- och prestationssidan i kostnadseffektiviteten skulle behöva särskiljas. Kan lämplig kodifiering i vårdstatistik och internredovisning göra detta möjligt?

I varje fall synes det önskvärt att i forskningen på området försöka skilja utvecklingstendenser eller trender i

- kvantitativ produktivitet
- kvalitet (värde för medborgarna och samhället)
- resurspriser (faktorpriser)
- resursmix (t ex mer automatik, större operationslag)
- prestationsmix (t ex mer komplicerad behandling).

Flera förändringar hänger dock samman med varandra. Införandet av en ny operationsmetod kan t ex inverka på såväl vårdens kvalitet som dess resurs- och prestationsmix. Samtidigt kan den kvantitativa produktiviteten strängt taget ej jämföras eftersom tjänsten är ny. En helt perfekt dekomponering av förändringen är därför ej möjlig.

Mätteknikens utveckling

Kvalitet är ju redan i sig en sammansatt egenskap. Inom t ex sjukvården torde en mängd kvalitetsmått begagnas. Samma gäller många andra kommunala verksamhetsområden.

För controllerfunktionen är det viktigt att hitta just de mätmetoder och nyckeltal, som täcker mest angelägna kvalitativa egenskaper inom respektive verksamhetsområde. Ambitionsnivån får dock inte sättas alltför högt, om den skall kunna uppnås. Valet av mått måste bli en kompromiss med hänsyn till graden av relevans och tillförlitlighet

samt åtkomst av data, relativ objektivitet i mätningen, begriplighet i tolkningen etc.

Omfattande förslag till hur kvalitet och volym samt produktivitet kan mätas i tillgängligt underlag för de mest skilda slag av kommunala tjänster har framlagts (se Ohlsson, Blohm, Murray, 1986).

Inom sluten sjukvård provas en amerikansk indelning av patienter i "diagnosrelaterade grupper" (DRG) med homogena resurskrav. Sammanlagt 8 000 diagnoser och operationer har indelats i 470 grupper, som poängsatts efter genomsnittlig åtgång av resurser. Dessutom används fortlöpande, patientbaserade system för redovisning av kostnader (Nilsson, 1988). Det synes likna vår svenska folktandvårds system. Metodiken borde analogivis kunna överföras till andra kommunala tjänster, där fö riskerna för stress och sämre kvalitet kanske är mindre.

På liknande sätt synes det för allt kommunalt controllerarbete viktigt att följa diskussionen kring modeller för behovsbaserad sjukvård (se Jönsson, Rehnberg, 1986). En avgörande fråga för många verksamhetsområden gäller om en bättre hushållning kan åstadkommas genom ekonomisk styrning utan ogynnsamma kvalitets- och fördelningseffekter.

Blandningsavvikelser (mix)

När vi söker komprimera information i kvot- eller nyckeltal antas innehållen i täljare och nämnare vara någorlunda ensartade eller homogena. Verkligheten är ofta en annan. De som nyttjar nyckeltalen för olika beslut är dock vanligen inte medvetna om valet av vikter vid sammanvägningar, än mindre om hur blandning och vikter ändras över tiden.

Situationen kan illustreras med den välkända historien om professorn som flyttade från ett kvalificerat universitet till ett enklare. Med denna förflyttning höjde han (den genomsnittliga) kvaliteten på både det ena och det andra universitetet!

Ett annat exempel: Produkterna i ett järnverk var indelade i åtta produktslag efter graden av förädling från enkelt tackjärn till avancerat valsade och manufakturade stålprodukter. I samtliga grupper steg från ett år till följande den sk täckningsgraden, dvs överskottet av intäkter över särskostnader, ställt i relation till omsättningen (intäkterna). Icke förty sjönk den totala genomsnittliga täckningsgraden för

hela produktionen! Det sammanhänger med att mixen förskjutits mot större andel av de lågförädlade produkterna med låg täckningsgrad.

Några olika sätt att i intern resultatanalys beakta förändringar i blandningen har prövats, främst av Demski och Feltham (bl a 1976). De exemplifieras ingående av Magnusson (1974) och i av honom åberopad litteratur. Han visar också hur beslutsteori och statistisk kvalitetskontroll kan bidra till analysen och utvärderingen av avvikelser (jfr även Kaplan, 1982).

Mixens betydelse

Tyvärr kan det – även vid noggrann gruppindelning – vara svårt att upptäcka inverkan av mixen. Den kan ju göra sig gällande inte bara mellan de redovisade grupperna utan också inom dessa. Detta är en sedan länge känd svaghet i all analys av skillnader mellan budget och utfall eller vid jämförelser mellan år eller verksamheter. Samtidigt kan just dessa dolda förändringar i mixen leda till systematiska felbedömningar (vilket exemplifieras i fråga om sjukvården i manuskriptet till ett kommande arbete av Granqvist).

Beträffande t ex produktivitet och liknande mått märks några väl kända tendenser. Ofta eftersträvas höjd kvalitet och därmed kanske mer komplicerade prestationer. Nya och mer avancerade tjänster utvecklas, medan de enklare ytterligare förenklas, automatiseras eller rentav utgår. Rationaliseringen tack vare den tekniska utvecklingen minskar ju vanligen resursåtgången blott för redan kända förfarings-sätt.

Dessa förändringar tenderar att sänka gängse produktivetsmått. Vissa hänsyn till fördelningsönskemål kan möjligen verka åt samma håll. Andra fortgående förändringar i mixen av resurser och prestationer kan tendera mot såväl högre som lägre produktivitet.

Att ur produktivitetstal helt rensa inverkan av förändringar i kvalitet, mix, komplexitet och teknisk utveckling kan vara näst intill ogörligt. Frågan är dock om inte en fortgående uppföljning kan väntas ge mer information till rimliga kostnader än som hittills erhållits.

6.7 Olika slags effektivitet

Inre och yttre effektivitet

Effektivitet är uppenbarligen – inte minst i kommunala sammanhang – ett ”begrepp med många innebörder” (Ramström, 1988). En skillnad brukar göras mellan effektivitet på olika systemnivåer, t ex mellan inre och yttre effektivitet. Hur gränsen skall dras i konkreta fall är diskutabelt.

Populärt kan det sägas att strävan mot inre effektivitet går ut på ”att göra sakerna rätt”. Yttre effektivitet gäller i stället ”att göra rätt saker”. Många torde vilja dra gränsen mellan de vardagliga begreppen produktions- och effektmål på samma sätt. Jämför också gränsen mellan uppföljning och utvärdering (i avsnitt 6.4 ovan).

Många metoder har utvecklats för myndigheternas egen uppföljning och utvärdering av effektivitet. En även för kommuner intressant indelning har presenterats beträffande utvärdering av statliga bidragssystem enligt tre olika ansatser (RRV, 1983 a). En närmast beskrivande, yttre effektanalys ställs mot avsedda mål. En förståelseinriktad, snarast inre processanalys kan ge underlag för främst inläring. Slutligen kan en utvärdering av systemens allmänna uppbyggnad eller struktur ge impulser för förändringar. En annan indelning skiljer mellan analys av mål, resurser och åtgärder.

Inre effektivitet förbinds ofta med ordning och regler, välordnad intern systemuppbyggnad och besparing av kostnader. Yttre effektivitet anknyter mer till affärsmässighet, tillväxt, nya initiativ och ökade intäkter eller nyttovärden, sociala mål, kvalitet, service etc.

I stort sett kan gränsen mellan kommunalfinansiell och kommunekonomisk bedömning uppfattas vara en gräns mellan inre och yttre effektivitet för kommunala verksamheter.

Inre och yttre effektivitet är relativa begrepp i förhållande till varandra. De kan helt naturligt bestämmas på fler än två systemnivåer. Vad som upplevs som yttre effektivitet på en låg systemnivå, t ex i tillverkning eller i en skolklass, kan ses som del i inre effektivitet för hela företaget eller skolan.

Inom såväl kommunalfinansiell som framförallt kommunekonomisk bedömning kan flera nivåer urskiljas, som nedan kommer att visas.

Dekomponerade effektivitetsdefinitioner

Inre effektivitet mäts inom en förvaltning eller inom ett företag och på internt valda mål- eller värdeskalor. Därför kan de mest skilda definitioner förekomma. I första hand skulle bestämningen kunna stanna vid blott fysiska effekter i relation till kostnaderna, ett slags kostnadsproduktivitet (eller "cost-effectiveness" enligt Drummond, 1980, i avsnitt 6.1 ovan). De fysiska effekterna kan vara antal behandlade ärenden, sjuk- eller omsorgsfall etc.

Det motsvarar Ramanathans andra nivå (se avsnitt 6.1 ovan), dvs prestations/kostnadskvoten

$$O/C = I/C \times O/I.$$

Många torde föredra att spara termen inre effektivitet till Ramanathans tredje nivå, dvs effekt/kostnadskvoten

$$E/C = I/C \times O/I \times E/O.$$

Effekterna i täljaren antas då värderade inom "systemet", dvs inom förvaltningen eller avdelningen, divisionen eller bolaget. De kan avse resultat av en behandling, t ex antal rehabiliterade fall.

Alternativt kan en överordnad koncernledning eller den yttre marknadens pris- eller behovsbild eller samhällets värderingar få bestämma målskalan. Då kan vi tala om yttre effektivitet. Det kan jämföras med Ramanathans fjärde och översta nivå med nytto/kostnadskvoten

$$B/C = I/C \times O/I \times E/O \times B/E$$

Eventuellt skulle en femte nivå kunna urskiljas. I avsnitt 6.1 citerades en skillnad mellan "benefit" och "utility" (Drummond, 1980). På den fjärde nivån skulle nyttan (benefit) vara uttryckt i monetära värden. På den femte kan nyttan (utility) också formuleras kvantitativt, såsom "år med god hälsa", "elever som nått viss kunskap" etc. Frågan är dock om inte denna nivå nära motsvarar Ramanathans tredje.

Olika systemgränser

Olika synsätt och beräkningar kan leda till att gränsen mellan inre och yttre effektivitet placeras olika. Det kan exemplifieras med begreppet

kostnadseffektivitet. Det har ovan definierats som ett prestationsvärde per krona resurskostnad. Om prestationsvärdet bygger på den yttre marknads prisbild, kan kostnadseffektiviteten uppfattas som yttre effektivitet.

Alla vill – åtminstone i vissa situationer – inte godta marknadspri- serna som uttryck för hur konsumenterna egentligen värderar nyttig- heterna. Konsumenternas betalningsförmåga är ju olika. I så fall skul- le kostnadseffektiviteten snarare uppfattas som ett slags inre effektivit- et. Det kan ligga närmast till hands för många kommunala förvalt- ningar.

Om hänsyn medvetet tas till hur prestationerna kommer olika mot- tagare till del och värderas av dem, skulle yttre effektivitet ”i egentlig mening” föreligga. En sådan måttstorhet är fördelningseffektivitet (ibland benämnd allokativ effektivitet). Den kan emellertid som ovan nämnts vara svår att definiera på ett allmänt godtagbart sätt.

Andra effektivitetsvarianter

Ytterligare ett par något avvikande definitioner på effektivitet kan nämnas.

Ibland kan det vara av intresse att särskilt observera skillnaden mellan kvantitativa relationer och prisutveckling på resurssidan. Inre effektivitet kan då uppfattas som ett slags kostnadsproduktivitet, t ex som produkten av faktorpriser effektivitet och produktivitet. Den förra kan ses som ett uttryck för resursmixens inverkan på kostnaderna. Den visar hur resurserna blandats med hänsyn till inköpsprisrelatio- nerna. Det motsvarar närmast Ramanathans andra nivå med presta- tions/kostnadskvoten

$$O/C = I/C \times O/I$$

där I/C anger antal resursenheter per kostnadskrona och O/I utgör prestationsmängd per resursenhet. Båda kvoterna kan genom bland- ningen av resurser och prestationer innehålla produktsummor i både täljare och nämnare.

En alternativ definition ser effektivitet som produkten av kostnads- produktivitet och (genomsnittligt) värde per prestationsenhet (Mur- ray, 1987 a, b). Definitionen liknar begreppet kostnadseffektivitet ovan.

På liknande sätt uppfattas ibland ett slags "total effektivitet" utgöra kvoten mellan produktvärde och resursvärde. Den kan dekomponeras som produkten av en kvantitativt uttryckt produktivitet och en "pris-effektivitet". Den senare anger prisnivå på produktsidan i förhållande till resurssidans prisnivå. Liksom i andra kvoter mellan produktsummor blir naturligtvis även dessa nyckeltal beroende av valda vikter vid sammanvägningen.

Kommunala effektivitetsnivåer

I kommunala sammanhang kan ekonomisk styrning behöva täcka bedömningar på de mest skilda systemnivåer. Effektivitet kan studeras från "golvet" i olika verksamheter ända till välfärden för kommunens samtliga invånare. Däremellan finns bl a avdelnings-, nämnd- och "kommunalstat"-nivå. Den senare avser närmast kommunens utdebiterings- och taxebeslut samt lånepolitik. Den kan uppfattas gälla den högsta systemnivån i en inre dimension.

Andra bedömningar gäller bara delar av den kommunala verksamheten, t ex viss förvaltning. Effektiviteten bedöms emellertid från kommunens medlemmar. Det är den högsta systemnivån i en annan, yttre dimension.

Det belyser ånyo behovet av en skillnad mellan begrepp för kommunalfinansiellt och kommuneekonomiskt synsätt, även om det vore önskvärt med mer informativa termer (jfr sist i avsnitt 1.1 ovan).

Det kan vara en angelägen uppgift för varje controller att på sin nivå i organisationen följa upp att den yttre effektiviteten ej glöms. Valet av produktivitets- och effektivitetsmått kan behöva anpassas till verksamhetens karaktär. Prestationerna är ju ofta tjänster, rentav kollektiva tjänster. Därmed kan fördelningseffektivitet vara intressant även långt ned i hierarkin.

Terminologisk djungel

Mycken forskning har ägnats effektivitet i näringsliv och förvaltning. Tyvärr har den ej lett fram till entydiga och operationellt definierade begrepp. Ej heller finns någon samlad bild över förekommande eller beprövade och lämpliga nyckeltal eller andra måttstorheter. Framställningen ovan kring produktivitet och effektivitet ger därför med rätta intrycket av en terminologisk djungel.

Ju mer man läser om de båda begreppen och deras variationer, desto mer förvirrad blir man. Snart sagt varje författare presterar sin egen terminologi (jfr t ex termen X-effektivitet i föregående avsnitt 6.6). För controllerfunktionen i en kommun eller i en kommunal verksamhet behövs en precisering av vad beräkningarna innebär.

Då kan det vara lärorikt att försöka göra detta i matematisk form. Det exemplifierades i avsnitt 6.6 ovan med värdeproduktivitet som en produktsumma av sammanvägda kvantiteter och värden i täljaren. På motsvarande sätt bestod nämnaren av en sammanvägd produktsumma av resurskvantiteter och priser.

Effektivitetsbegrepp på högre systemnivå kan beräknas som produktivitet eller effektivitet på lägre nivå gånger någon värdefaktor. På liknande sätt kan exempelvis "förädlingsvärdeproduktivitet" beräknas som output-värde minus kostnader för inköp, allt ställt i relation till exempelvis arbetade timmar.

Enkla formler för dylika definitioner och beräkningar visas av Murray (1987 a) och Magnusson (1974) samt gängse litteratur om intern resultatanalys (jfr avsnitt 6.4 ovan).

Engelskspråkig terminologi

Även på främmande språk uppträder liknande terminologiska oklarheter. På engelska har sedan länge talats om tre "E's". Det första är "efficiency" (närmast inre effektivitet, "the rate at which inputs are converted into outputs", dvs produktivitet eller ett slags rationalitet i arbetssättet). Det andra är "effectiveness" (yttre effektivitet, "the extent to which purposes are being achieved", dvs ändamålsenlighet i förhållande till behov). De engelska definitionerna har hämtats från Butt och Palmer (1985). Även rätt annorlunda definitioner förekommer dock.

Det tredje begreppet, "economy" kan uppfattas snävt i betydelsen sparsamhet, inköp till lägsta pris, hållande av budgetram etc eller vidare i betydelsen räntabilitet eller annan lönsamhet.

Hänsynen till välfärdens fördelning har för den offentliga sektorn motiverat att särskilja ett fjärde "E". Det är "equity" (rättvisa eller likställighet, se Bovaird, Gregory, Martin, 1988).

Den offentliga sektorns revision i England omfattar främst "economy" i snäv bemärkelse och "efficiency". Svensk, amerikansk m fl länders revision berör även "effectiveness" (Arvidsson, 1986).

Controllerns val av nyckeltal

Mycket talar för att kommunala controllers i framtiden kommer att få ta aktiv del i utveckling och val av produktivitets- och effektivitetstal. Att stanna vid enbart de rent kvantitativa måttstorheterna kan synas alltför enkelt. Önskvärt är att efter hand höja ambitionsnivån och gå högre uppför stegen i Ramanathans måldekomponering (i avsnitt 6.4 ovan).

Strävan torde i första hand bli att utnyttja nyckeltal, som anger effektmängd per kostnadskrona. Vid blandade effekter kan effektmängden genom vägning med priser behöva uttryckas i pengar. Vid en högre ambitionsnivå kan på visst sätt definierad nytta per kostnadskrona – så som kommunmedlemmarna uppskattar nyttan – bli aktuell som nyckeltal. Ytterst är det ju kommunmedlemmarnas värde för pengarna som är målet.

Risker att gå för långt

En risk bör påpekas. Önskan om det perfekta kan drivas för långt. Om resultatanalysen skall kunna bli mer allmänt utnyttjad, måste den bygga på nyckeltal som accepteras av användarna och som uppfattas som okonstlade. Många av de anställda är mer vana att tänka i kvantiteter och kvoter mellan kvantiteter eller mellan kvantiteter och kostnader. Den svårbedömda frågan om inverkan på uppfyllelsen av "högre" mål får angripas vid controllerns egen tolkning.

En annan risk är att mätandet drivs för långt, för mycket in i detaljer. Det kan urarta till övermätning. De stora tendenserna kanske då "intesees för bara siffror". Controllerarbetet kan tendera att bli huvudsakligen räknejobb vid skrivbordet eller datorn. Tolkningen och framförallt dialogen med beslutsfattarna kring olika diagnoser kan tappas bort.

Denna risk kan vara större vid återkommande controlling än vid tillfälliga utredningar. Kvantitativa analyser och strävan mot hög tillförlitlighet i siffrorna (reliabilitet) får inte överdrivas (jfr avsnitt 8.4 nedan). De får inte stå i vägen för kvalitativa och för uttolkningen och rådgivningen kanske mer giltiga översiktsbedömningar (validitet).

Effektivitetskonflikter

Helst skall ökad inre effektivitet också leda till ökad yttre effektivitet, t ex vid många rationaliseringsåtgärder, kostnadsjakt m m. Känt är dock att sådana strävanden ofta inte uppskattas av ett företags kun-

der. Samma bristande uppskattning eller acceptans kan naturligtvis även förekomma bland dem som mottar tjänster av kommunala verksamheter. Ofta är det svårt att beakta både individuella önskemål och samhällsintressen. Strävanden mot inre och yttre effektivitet kan då komma i konflikt med varandra.

I många fall har mottagarna (liksom företagens kunder) inte tillräcklig kunskap eller tid att välja. Då kan den yttre effektiviteten behöva bestämmas genom andra överväganden, t ex med hjälp av samhällsekonomiska kalkyler eller annan effektbedömning via intervjuer, enkäter, mottagande av klagomål m m.

Ännu svårare konflikter kan förekomma när synpunkter på fördelning av kommunala tjänster behöver beaktas i bedömningen av effektivitet (jfr fördelningseffektivitet ovan). Det från undervisningssynpunkt kanske effektivaste sättet att organisera skolklasser kan uppfattas leda till orättvisor och bristande likställighet. Mått på produktivitet eller inre effektivitet inom sjukvård och omsorg kan lätt komma i konflikt med den yttre effektivitetens krav på vård eller omsorg efter behov. Sådana frågor belyses närmare i den omfattande litteraturen kring sjukvårdens effektivitet.

Det kan vara en viktig uppgift för controllerfunktionen att upptäcka dylika konflikter mellan effektivitet på olika systemnivåer. Uppträder de ofta, kan det rentav vara en signal till att ändra organisationen och fördelningen av befogenheter och ansvar.

Ibland kan otillfredsställelsen i stället bero på missförstånd eller otillräcklig kunskap. Patienter, vårdnadskrävande, elever, abonnenter m fl kommunmedlemmar känner sig kanske illa behandlade som människor. Det kan vara ett uttryck för ett slags ineffektivitet, som behöver upptäckas och mötas med mer pedagogisk information, en bättre marknadsföring av verksamheten.

Matematiska effektivitetssamband

De olika nyckeltal som uttrycker effektivitet kan enligt flera exempel ovan uppfattas bilda hierarkier. Vissa, t ex räntabilitet i företag och yttre effektivitet i förvaltningar, kan ses som överordnade. Ofta anses det önskvärt att dessa kan bestämmas från andra nyckeltal medelst de fyra enkla räknesätten. Relationer kan uppträda dels mellan olika slags nyckeltal, dels mellan nyckeltal för större enheter av verksamheten och deras delar.

Vissa av dessa samband är strikt matematiska. Det gäller t ex utnyttjandegraden som produkten av sysselsättnings- och verkningsgrad. Samma gäller räntabiliteten i affärsföretag som produkten av kapitalomsättningshastigheten i antal gånger per år och överskottsgraden. Ett liknande exempel på kommunal måldekomponering lämnades ovan (i avsnitt 6.4). Behovet att med enkla formler rensa i den terminologiska djungeln har ovan betonats. Inom bl a sjukvårdsekonomin torde flera för kommuneekonomisk styrning intressanta sådana samband redan följas.

Statistiska effektivitetssamband

Andra samband är statistiska. Det är naturligt och vanligt att många produktivets- och effektivitetsmått samvarierar positivt med varandra. Inom affärsföretag kan de flesta väntas inverka positivt på räntabiliteten. Det gäller t ex produktivitet, verknings- och sysselsättningsgrad, kostnadseffektivitet och täckningsgrad (resultatbidrag över särskostnader i relation till omsättningen). Jämför dock ovan att vissa konflikter kan uppstå.

Liknande samvariationer torde inom kommunal förvaltning kunna väntas med olika uttryck för yttre effektivitet. Vi vet dock inte mycket om dem mer än vad som kan bedömas rent logiskt. Det synes vara en viktig uppgift för den kommunala controllerfunktionen att följa och bidra till kunskapen om sådana samband. Mer tillfälliga sambandsstudier har på vissa kommunala områden utförts sedan länge (se t ex Goldberg, 1963, Tjernström, 1972).

Statistiska skattningar kan göras i anslutning till på teoretiska grunder eller praktisk erfarenhet uppställda hypoteser. Controllers torde sällan själva komma att utföra sådana beräkningar men måste kunna kritiskt bedöma deras värde för tolkning av och diagnoser om vad som sker.

En risk kan t ex vara vilseledande samband mellan variabler, som var för sig och oberoende av varandra uppvisar en utveckling över tiden (autokorrelation). En annan felbedömning kan bero på att ett samband till avgörande del kan återföras till någon eller några stora kommuner. Det motsvaras inte av något samband bland den stora mängden mindre kommuner (sned fördelning).

Vanligen antas direkta eller indirekta, mekanistiska orsakssamband föreligga. Statistiska metoder kan i och för sig inte bevisa sådana

orsaksrelationer men väl styrka eller tala emot dem. Särskilt svårt är att kartlägga de samband som kan bero på mänskliga överväganden och handlingar samt mer eller mindre öppet uttalade syften eller incitament bakom dem.

Aggregering och dekomponering

Sammanfattningsvis ger framställningen i avsnitten 6.6 och 6.7 ett splittrat intryck. Det är så många olika måttstorheter eller nyckeltal som föreslagits. En del är ytterst enkla, andra sammanvägda och därmed mer komplicerade.

En viss gruppering kan ske efter arbetsproduktivitet, kostnadsproduktivitet, utnyttjandegrad, olika slags effektivitet och mer allmänna ambitionsmått beträffande resursinsatser eller servicegrad (jfr Gurman, 1987). Relationen mellan de olika nyckeltalen är tyvärr ofta oklar.

Detta kan jämföras med affärsföretagens nyckeltal i den s k Dupont-formeln (jfr avsnitt 6.3 ovan). I denna kunde räntabiliteten ses som produkten av överskottsgraden och kapitalomsättningshastigheten. Båda dessa är enkla kvoter av andra tal, som i sin tur kan ses som kvoter mellan respektive summor eller produkter av andra tal. Sambandsmatematiken är glasklar.

Inom olika kommunala områden behöver liknande lättillgängliga, enkla nyckeltal föras samman till andra informativa och övergripande nyckeltal. En strikt aggregering i planeringsarbetet och motsvarande strikta dekomponering i uppföljningen vore önskvärd. Mer teoretiskt har det belysts i Ramanathans olika ambitionsnivåer (jfr avsnitt 6.4 ovan).

En enkel multiplikativ modell

Klarast blir sambanden mellan olika led, om den slutligen sökta effektiviteten kan tecknas som produkten av ett antal, var för sig meningsfulla kvoter. I statskontorets metodhandbok för produktivitetsmätning ger Murray (1987 b) ett exempel, hämtat från skolan.

Utgångspunkten är tre delproduktivitetstal som kan vara t ex

operativ del: antal lärartimmar per t ex Mkr skolresurser

lärarproduktivitet: elevtimmar per lärartimme

elevproduktivitet: antal utexaminerade per elevtimme.

Produkten av dessa tre kvoter ger undervisningens produktivitet per Mkr skolresurser. Om denna produktivitet multipliceras med kvotmättet ”nya jobb per utexaminerad”, erhålls antalet nya jobb per Mkr skolresurser. Detta kallar Murray kostnadseffektivitet. (Enligt avsnitt 6.6 ovan skulle det dock lika väl kunna ses som ett slags kostnadsproduktivitet.)

Vid multiplicering även med den inkomstökning, som eleverna tillsammans når genom utbildningen, erhålls ett uttryck för utbildningens effektivitet. Det är närmast tal om ett slags yttre eller kommun- eller samhällsekonomisk effektivitet.

Modellen har också visats i bild enligt figur 6.4.

Figur 6.4 *En multiplikativ effektivitetsmodell*

$$\begin{aligned}
 & \frac{\text{Lärartimmar}}{\text{Resurser}} \\
 & \quad (\text{delproduktivitet : operativ andel}) \\
 & \times \frac{\text{Elevtimmar}}{\text{Lärartimmar}} \\
 & \quad (\text{delproduktivitet: lärarproduktivitet}) \\
 & \times \frac{\text{Utexaminerade}}{\text{Elevtimmar}} \\
 & \quad (\text{delproduktivitet : elevproduktivitet eller undervisningskvalitet}) \\
 & \quad \left(= \frac{\text{Utexaminerade}}{\text{Resurser}} = \text{PRODUKTIVITET} \right) \\
 & \times \frac{\text{Nya jobb}}{\text{Utexaminerade}} \\
 & \quad (\text{kvalitet}) \\
 & \quad \left(= \frac{\text{Nya jobb}}{\text{Resurser}} = \text{KOSTNADSEFFEKTIVITET} \right) \\
 & \times \frac{\text{Ökade inkomster}}{\text{Nya jobb}} \\
 & \quad (\text{kvalitet}) \\
 & \quad = \frac{\text{Ökade inkomster}}{\text{Resurser}} \\
 & \quad = \text{EFFEKTIVITET}
 \end{aligned}$$

Av tillvägagångssättet framgår att alla delproduktiviteter och andra kvoter i slutformeln är lika betydelsefulla som indikatorer. Effektivitet uppfattas som produkten av produktivitet och kvalitet eller liknande måluppfyllelse.

Även om en modell av visat slag i viss utsträckning måste göra våld på verkligheten, kan den ändå vara ändamålsenlig genom sin enkelhet och stringens. Viktigt är att de sammanvägningar, som vanligen måste ingå i modellens olika kvoter, också är lättbegripliga.

Om syftet med mätningen i första hand är att få ett uttryck för den slutliga måluppfyllelsen, bör vikterna i respektive kvoters täljare väljas så nära konsumtionen som möjligt. På resurssidan är intresset snarare att välja vikter i anslutning till prestationernas relativa resurskrav. Murray talar om konsument- respektive producentperspektiv och om yttre respektive inre vikter (jfr pris- och belastningsvikter i avsnitt 6.6 ovan).

6.8 Effektiviteten och människan

Påverkan och behärskning

Olika befattningshavare inom ett företag eller en kommunal verksamhet har helt olika befogenheter. De kan, som redan påpekats, med egna åtgärder påverka blott en del av vad som sker. Det är dessutom i de flesta fall svårt eller omöjligt att följa inverkan på räntabiliteten eller kommunernas motsvarande nyckeltal på högsta systemnivå. På sin höjd kan inverkan på kostnad per prestationsenhet, arbetsproduktivitet, beläggningsgrad m m bedömas.

Det har redan ovan framhållits vara en viktig uppgift i controllerarbetet att biträda i valet av nyckeltal, som skall rapporteras. Det ekonomiska styrsystemet måste i tid förse befattningshavare i olika positioner med just den information, som de kan dra nytta av och som de känner förtroende för. De måste själva få tillfälle att diskutera valet av nyckeltal i anslutning till vad de anser sig kunna påverka.

En önskan uttalas sålunda ofta att överallt bedöma effektivitet i anslutning till vad som kan påverkas på respektive nivå i hierarkin (s k mänsklig eller personlig effektivitet). Det kan visa sig svårt och leda till konflikter. I allmänhet måste ju dessutom ett stort antal sociala, legala, etiska m fl krav uppfyllas.

Ett exempel kan hämtas från den statliga kriminalvården. Målet på högsta nivå synes vara att minska eller helst förhindra brottslighet och dess följder. På mellannivå gäller det snarare åtgärder för rehabilitering och vård i syfte att förkorta erforderlig anstaltsförvaring. På lägre nivå kan strävan vara att hålla nere kostnaderna eller erforderlig arbetstid för personalen, räknat per fånge och dag.

Vad som kan påverkas eller rentav helt styras eller behärras av olika befattningshavare kan det råda delade meningar om. Det gäller särskilt vid matrisorganisation eller t ex oklara befogenheter mellan linjeansvariga och stabsspecialister. Ekonomisystem och controllerfunktionen kan ibland bidra med att upptäcka och bilägga sådana påverkans- och ansvarskonflikter.

Upplevelse av effekter

Vi får inte blunda för att ekonomisk styrning kan få motsatta effekter mot avsett (Sturesson, Hansson, 1988). Ett exempel gäller höga internpriser, särskilt om de tillämpas vid låg beläggning eller blott för vissa resurser, ej för andra (jfr avsnitt 5.5 ovan). Besparingsincitament och sanktioner eller uteblivna belöningar av olika slag kan uppfattas på annat sätt än beräknat. Differentieringen av priser, t ex på el, kan ge olyckliga effekter, om efterfrågans priselasticitet felbedömts, totalt eller för vissa kundgrupper.

En hård uppföljning av produktivitet, effektivitet m m kan naturligtvis bli initiativhämmande eller föranleda ej önskade effekter. Det kan särskilt lätt bli fallet, om använda måttstorheter uttrycker något annat än avsett. En mätning av ren produktivitet kan t ex vara olycklig, om syftet är att mäta effektivitet på en nivå, som skall beakta förändringar i tjänsternas kvalitet och sammansättning.

De nämnda riskerna talar för en fortlöpande uppföljning av inte bara nyckeltalen i sig utan även av vad de uttrycker och upplevs uttrycka bland berörda personer. Det kan också vara angeläget att särskilt följa effekterna av beslut som helt eller delvis grundats på opinionsskäl, mindre på uttalade, rationella motiv.

Diagnos

Nyckeltal riktar inte bara uppmärksamheten mot chanser och risker (alarm). Med deras hjälp byggs också ett slags controllerarbetets dia-

gnoskunskap upp i en lärprocess. Vissa nyckeltalsvärden eller kombination av sådana kan så småningom kännas igen som uttryck för visst tillstånd. Förändringar kan tydas som ändrad måluppfyllelse.

Det ligger inom controllerfunktionens ansvar att utveckla och sprida sådan kunskap. Den stora mängden beslutsfattare på olika håll behöver hjälp att tolka de signaler som nyckeltalen ger. All erfarenhet av avvikelser från förväntningarna kan samlas hos kontrollern till stöd för framtida kreativ rådgivning.

Det brukar framföras att lärandet i en organisation försvåras av kraftig specialisering. Olika förvaltningar och deras underavdelningar har ofta vitt skilda uppgifter med specialiserade handläggare. Mycket finns att lära i avvägningar mellan och samordning av dessa olika specialiserade verksamheter. Controllerfunktionen skall ju just verka för sådan samordning tvärsöver. Det gäller att utnyttja detta systematiskt för ytterligare diagnoskunskap.

Handlingsincitament och lojalitet

Information krävs för olika syften och olika snabbt. Vi kan skilja mellan rapporter för att utlösa åtgärder och för att skapa lojalitetskänsla.

Vissa händelser kan kräva omedelbara åtgärder. Det gäller t ex kassationer i tillverkningen eller fel i ärendens behandling eller behovs- och efterfrågeförändringar. De kan behöva rapporteras extra snabbt utanför gängse rapportrutiner. De får inte försenas av andra, först senare tillgängliga data till rapporterna.

Om befattningshavarna dessutom av kontrollern görs uppmärksamma på väsentliga förändringar, kan de bli mer intresserade. De tar kanske själva initiativet till att begära ytterligare information.

Samtidigt kan alla – fast med längre tidsintervall – behöva se den egna verksamhetens roll i de större sammanhangen. Det avser en annan typ av rapporter. Vilket bidrag – inte nödvändigtvis i pengar – svarar de för till hela verksamhetens utveckling? Med ökad förståelse för den egna rollen kan lojaliteten med och respekten för den yttre effektiviteten tänkas öka.

6.9 Slutsatser och frågor

Framställningen kring mätteknik i kommunal controlling kan uppfattas som snårig. Möjligheterna att mäta produktivitet och effektivitet av olika slag under hänsyn till kvalitativa skillnader står ej i proportion till ambitionerna. Förekommande indelningar, definitioner och termer ger intryck av oframkomlig djungel.

Redan att problemen i dag ställs långt mer uttryckligt än tidigare inger dock hopp. Försöken på skilda håll att för olika verksamheter precisera ett antal nyckeltal har kommit långt. Den kommunalfinansiella bedömningen vållar föga bekymmer. Alla tycks också vara överens om att det är önskvärt att dekomponera den kommuneconomiska bedömningen på liknande sätt som näringslivets räntabilitet (enligt DuPont-formeln).

Minst tre nivåer kan urskiljas. Den rent kvantitativa produktivitetsnivån skiljer sig från den inre (kostnads-) effektiviteten och den slutliga, yttre (välfärds-) effektiviteten. Inom var och en av dessa nivåer kan vissa underindelningar göras med t ex kvantitativa komponenter och priskomponenter eller skillnad mellan monetärt bestämd välfärd och andra välfärdstal. Ett problem i en delvis annan dimension utgör fördelningsfrågan, dvs hur välfärdstillskott kommer olika kommunmedlemmar till del.

Många frågor är givetvis fortfarande olösta. Avvägningen mellan måttens enkelhet, lättillgänglighet och begriplighet å ena sidan och deras träffsäkerhet och tillförlitlighet å den andra är en sådan fråga. Avvägningen mellan genomsnittlig effekt eller välfärd och fördelningen är en annan. En klassisk avvägning gäller hänsynen till dem, som kommit in i systemet (t ex sjukvård, omsorg, skola), och dem, som väntar på sin tur.

Diskussionen om lämpliga effektivitetsuttryck kan återföras till åsiktsskillnader om både mål och medel. Målkonflikterna synes närmast vara politiska. Är det ändå en uppgift för controllerfunktionen att biträda med att påvisa vilka skillnader som kan uppstå eller har uppstått vid olika politik? Är det snarare controllerns uppgift att bara ge vägledning för hur olika medel, dvs mätmetoder, kan begagnas för att följa upp tillfredsställelsen av uppställda mål?

7 *Särdrag i kommunal controlling*

7.1 Kommunal organisation

Varierande verksamhet

Kommuner och landsting har en varierande verksamhet. Där ryms sjukvård, social omsorg, bostäder, undervisning, plan- och byggfrågor, kommunikationer, miljöskydd och naturvård, kultur och fritidsfrågor, teknisk försörjning (gator, vatten och avlopp, energi, sopor och avfall) samt övrig kommunal service m m. Det gäller att tillhandahålla tjänster av de mest skilda slag till främst enskilda personer.

Detta kan i många avseenden jämföras med de mest diversifierade konglomeraten eller holdingbolagen i näringslivet. Dessa har ofta visat sig svåra att styra på ett tillfredsställande sätt. I många fall har storföretag därför avknoppat eller sålt av vissa verksamheter eller drastiskt omorganiserat dem i riktning mot mer decentralisering. Motsvarande åtgärder inom kommunerna står vanligen blott marginellt till buds men kan ibland vara värda att övervägas på vissa områden.

Den nämnda variationsrikedomen gör det svårt att ange generella kommunala särdrag. Snarare kan särdrag urskiljas för vissa typer av verksamheter alltefter deras uppgifter (ändamål), arbetssätt, åstadkomna nyttigheter m m. Många sådana särdrag torde spela roll för lämplig utveckling av controllerfunktionen på olika håll i den kommunala organisationen.

Det synes motiverat att försöka belysa en del vanliga särdrag med utgångspunkt i dels kommunal organisation (7.1–7.2), dels den ekonomiska styrningens verktyg (7.3–7.7). De senare exemplifieras här med redovisning, budgetering, kalkylering och taxesättning samt jämförelser och förvaltningsrevision. Det är budskapet i föreliggande kapitel.

En del redan tidigare berörda frågor ses nu från ett annat håll. Tyvärr medför det en del upprepningar.

Kommunala beslutsprocesser

Att verklighetens beslutsprocesser uppvisar klara avvikelser från den ekonomiska teorins antaganden har ideligen påtalats under det senaste kvartsseket (se avsnitt 5.1 ovan). Kommunala beslutsprocesser, som delvis är reglerade enligt lag och formbundna, skiljer sig ännu mer från den traditionella teorins antaganden.

De senaste decenniernas både svenska och utländska forskning har lett fram till en rätt annorlunda bild av kommunala organisationer och beslutsförlopp (jfr t ex Brunsson, Jönsson 1979, Brunsson, 1985, Jönsson, Lundin 1979 och Stewart, 1988). Det skulle – till ledning för controllerarbetet – kunna vara motiverat för forskare att försöka utveckla speciella, både förklarande och normativa modeller för gången i kommunala beslutsprocesser.

I mycken kommunal verksamhet initieras, definieras och förbereds flertalet ärenden av tjänstemän. Många beslut avser övergripande målstyrning och fattas av politikerna. De slutliga avgörandena är ofta blott en bekräftelse av val som träffats efter hand under beredningen. För beslutens genomförande och uppföljning svarar återigen tjänstemännen i förvaltningar och verk.

Tjänstemännen eller administratörerna inne i den kommunala apparaten skall alltså styra olika verksamheter i riktning mot de mål, som ställs upp av de politiska uppdragsgivarna. Det skall dessutom ske på ett resurseffektivt sätt. Det är på denna senare punkt som behovet av mer controlling blir aktuellt.

Politikerna har mycket betydelsefulla roller i kommunernas organ, inklusive nämnder. Den enskilde politikern torde bli mer delaktig i operativa beslut än flertalet av företagets styrelseledamöter. Att intressentorienterade och icke-ekonomiska hänsyn får större plats i det dagliga arbetet har redan nämnts. Kanske berörs controllerfunktionen i kommunal förvaltning mer av den strategiska diskussionen kring olika mål och värderingar än vad fallet blir i företagsvärlden.

Omfattning och struktur

De flesta eller åtminstone många kommuners verksamhet är till storleken jämförbar med storföretagens. Det finns all anledning för controllers att följa de positiva och negativa effekter som stordrift medför (jfr avsnitt 3.2 ovan). Dessa kan vara mycket olika alltefter de politiska ambitionerna, kommunernas storlek, förvaltningens organisation och uppgifter (ändamål), brukarinflytande m m.

Dessutom observeras en stor skillnad mellan investeringstunga och tjänsteinriktade verksamheter. Särskilt i det förra fallet är kostnaderna för kapaciteten eller beredskapen stora och marginalkostnaderna för ytterligare prestationer små.

Även efterfrågan eller behovet kan vara olika. Efterfrågan på belysnings-el och hushålls-va är föga (pris-)känslig för taxan, medan efterfrågan för uppvärmning kan vara mycket känslig. Behovet av en del tjänster finns blott hos vissa kommunmedlemmar men kan vara ytterst trängande för dem. Andra behov gäller alla medborgare ungefär lika, även om de kan upplevas olika starkt.

Vid stor andel tjänster kan splittring på små enheter vara ett intressant alternativ från både kostnads- och intäkts-, nytto- eller kvalitets-synpunkt. För många, främst kollektiva tjänster uttas inga avgifter men de utnyttjas av envar (jfr avsnitt 2.2 ovan). Brukarnas värdering av tjänsterna kan vara svår att bedöma jämfört med kostnaderna, såväl marginellt som i genomsnitt.

På controllerfunktionen kan kravet ställas att ständigt uppmärksamma skillnader i kvalitet och skalekonomi mellan olika verksamheter och över tiden. Andra skillnader att identifiera och bevaka kan vara demografiskt eller geografiskt betingade. Traditionella system för budgetering och redovisning ger otillräcklig information därom. I stället kan speciella, ofta samhällsekonomiska kalkyler eller utredningar behövas. De kan motivera långt viktigare överväganden än vad löpande kontrollrutiner gör.

Politiskt beslutsfattande

De avgörande besluten i en kommun skall fattas av förtroendevalda politiker. Dessa är – åtminstone formellt – styrande och tjänstemännens operativa verksamhet kan uppfattas som ett styrt system (jfr avsnitt 2.3 ovan). Reellt kan samtidigt tjänstemännens erfarenhet och kompetens samt initiativ och utredningar påverka politikernas val.

Skillnaderna mellan aktörernas roller synes mer påtaglig än i affärsvärlden. Den politiska beslutsprocessens lagregler och formella krav kan göra den institutionellt trögare.

För vissa politiska beslut eftersträvas samförstånd mellan parterna. I andra fall är beslutsprocessen konfliktfylld ända in på sluttampen. Skillnaden mot affärsvärlden är påtaglig. Där brukar alternativ och motstridig information rensas ut rätt tidigt. En kraftsamling kring det slutligen valda alternativet eftersträvas.

Troligen råder också mer konflikt mellan finansfunktionens väktare och sakområdenas förkämpar än i företagen (jfr Wildavsky, 1979, Lindgren, Brunsson, 1983). Åtminstone blir konflikterna olika. Vid högkonjunktur och stark inflation kan finanssidan i kommunerna upplevas som extra återhållsam. Kommunernas finanser måste ofta till viss del styras av konjunkturpolitiska överväganden. I gengäld kan detta leda till större utgiftsbenägenhet i sämre konjunkturer.

I affärsvärlden kan det vara annorlunda. I goda tider tillåts ofta viss "slakhet", dvs mindre återhållsamhet med utgifter. Detta kan i sin tur tänkas förlänga den goda affärskonjunkturen men också bidra till överhettningen i ekonomin. I sämre konjunkturer eller krissituationer för ett företag kan smärtsamma inskränkningar behöva vidtas.

Vissa erfarenheter kan sålunda inte överföras från företagsvärlden till kommunal controlling. Därtill kommer den inverkan som det politiska beslutsfattandet får. Det kan vara olika centralt och ute i olika förvaltningar och verk. Att analysera handlingsalternativ och dessas utfall på skilda målskalor för både den kommunala organisationen och kommunmedlemmarna är en extra utmaning. Det kan tillkomma jämfört med controlleruppgifterna i företagen.

En viktig fråga är emellertid i vilken utsträckning kommunala controllers kommer att utnyttjas av politikerna. Det kan väntas bero av deras kompetens och marknadsföring av sig själva. I välfärdsteorins språk behöver de precisera mängden av – vid allmänt godtagna förutsättningar – effektiva alternativ, bland vilka politikerna sedan kan välja det bästa enligt sina värderingar.

Tjänstemännens arbete

Den politiska makten i kommunerna kan växla med täta mellanrum. Desto beständigare torde kadern av tjänstemän vara, särskilt på mindre orter. Initiativ till och beredningen av ärenden samt operativa åtgär-

der följer vissa normer eller traditioner.

Bland annat har den samtidiga hänsynen till flera, även icke-ekonomiska mål poängterats i tidigare kapitel. Den ekonomiska styrningen måste inordnas i en mer komplicerad verksamhetsstyrning med fysisk planering, sociala hänsyn m m. I gengäld behöver fattade beslut sällan tas upp till omprövning lika tidigt som i den konkurrensutsatta företagsvärlden. Andelen beslut som inte kan omprövas, t ex att bygga en ny stadsdel, torde vara stor i kommunal verksamhet.

Kraven på rapportering och uttolkning synes extra stora med hänsyn till de svåra målkonflikterna. Kommunerna möter ständigt både kvantitativt och kvalitativt stigande efterfrågan på sina tjänster. Många av dessa upplevs ju vara gratis eller också är de subventionerade. Samtidigt pockar de sociala klyftorna och miljöproblemen på uppmärksamhet.

Utvecklingen ställer allt större krav på de kommunala tjänstemännen, deras förberedelser och åtgärder. De kan i sin tur väntas alltmer behöva controllerfunktionen. Samtidigt får denna av flera skäl en annan karaktär eller ett annat arbetsfält för sina insatser än i företagen.

Funktionsspecialisternas plats

Grundtanken i Taylors funktionella organisation var att ta vara på funktionella specialisters kompetens. Samma strävan går igen i matrisorganisation (jfr avsnitt 5.1 ovan). Erfarenheten visar dock att samordningen mellan människor med olika ansvar och specialiteter blir svår. Även de tekniska och administrativa styrsystemen blir krångliga (se Lorange, Vancil, 1977).

En matrisorganisation kan dock passa verksamheter med många viktiga och för måluppfyllelsen samtidigt nödvändiga funktioner. Arbetsuppgifterna kan vara komplicerade och av varandra beroende, samtidigt som skalekonomi och synergieffekter kan vara avgörande för effektivt resursutnyttjande (jfr Davis, Lawrence, 1977). Som exempel kan nämnas ett försäkringsbolag, som arbetar över stort geografiskt område och samtidigt är juridiskt skyldigt att hålla de olika försäkringsslagen isär.

I sådana situationer behövs komplicerad differentiering och omfattande integrering (jfr Lawrence, Lorsch, 1967). Motsvarande behov att beakta både funktionellt olika hänsyn och hänsyn till olika befolkningsgrupper eller geografiska områden torde också vara vanliga i kommu-

nerna. Det gäller även om de inte har någon matrisorganisation.

Risken att förlora enhetligheten i ledningsarbetet är dock påtaglig. Samma gäller vid kraftfulla stabsfunktionärer i en linje-stabsorganisation utan starkt resultatmedvetande ner i organisationen. Olika utvägar har prövats, t ex tillfällig projektorganisation för vissa större, fleråriga projekt med krav på speciell kompetens.

Utspridda funktionsspecialister

Divisionaliseringen i affärsvärlden kan ses som en reaktion mot otillräckligt resultatansvar i de allt större företagen. Med den har ofta yngre, brett utbildade personer släppts fram i totalansvariga befattningar. Managementutvecklingen befordras. Fokusering sker på resultat och skicklighet – särskilt på kort sikt. I kommunerna har i stället motsvarande breda ansvar ofta lagts på politiker. De måste också visa handlingskraft och snabba resultat.

Samtidigt måste chefer på olika nivåer i både företag och kommuner beakta många olika långsiktiga önskemål och integrationen mellan olika verksamheter och funktioner. Bl a måste entusiasmen och lojaliteten hos på olika håll utspridda funktionella specialister vidmakthållas. De torde ofta vara minst lika intresserade av att känna uppskattning för sin insats och få erforderlig utrustning för sitt utvecklingsarbete som av löneincitament.

Specialisterna behöver också känna förtroende och respekt för den rapportering och rapporttolkning, efter vilken deras insatser bedöms. Det kan försätta controllers i en mycket känslig ställning. De måste vara beredda att sätta sig in i olika specialists kriterier och värderingar. Samtidigt får de ej glömma samordningen med de överordnade mål som de skall beakta.

Auktoritet och ledarskap

I många samhällseliga verksamheter såsom sjukhus, omsorg, skolor m m har små operativa enheter långt ner i hierarkin chefer och personal med hög fackkompetens. Samtidigt kan förvaltningens överordnade tjänstemän ha en helt annan utbildnings- och erfarenhetsbakgrund. Detsamma gäller politikerna.

Detta kan leda till betydande skillnader mellan aktörernas formella och reella auktoritet i det dagliga arbetet (jfr March, Simon, 1958).

De som har formell auktoritet att genomdriva sina beslut kan i praktiken ha svårt att utnyttja sin makt (jfr skillnaden mellan makt och auktoritet enligt Weber, 1947). Specialisterna i den formella hierarkins botten kan vara långt mäktigare än cheferna på framförallt mellannivåer. Även om de ej har linjeansvar för resursers fördelning, har de ändå avgörande inflytande med ett slags funktionellt ansvar.

Skillnaden mellan formell och reell auktoritet kan jämföras med begreppen "chef" och "ledare" (jfr *Chefen och ledarskapet*, 1986). En chef tillsätts och får sina befogenheter, sin makt uppifrån. En ledare får däremot inflytande genom sin förmåga att skapa förtroende, att nå reell auktoritet. Frågan är om, och i vilken utsträckning, ledarförmågan kan utvecklas. Sker det bättre om cheferna får hjälp av controllerfunktionen i uttolkning och analys av olika åtgärders effekter?

Kommunal "laterarki"

Organisationen inom t ex sjukvården kan uppfattas som ett slags (informell) matrisorganisation (Jönsson, Rehnberg, 1986). Risken för utvecklingshämmande konflikter mellan de vetenskapliga specialisterna och de administrativa beslutsfattarna synes dock mindre än mellan de beslutande vid traditionell (formaliserad) matrisorganisation.

Denna situation har på senare tid även börjat uppmärksammas i affärslivet. En möjlig, redan förekommande och kanske trolig utveckling framöver är att det bildas specialistgrupper inom varje företag eller motsvarande verksamhet. Tvärsöver de olika enheterna i organisationen kan dessa grupper ge kraftfulla uttryck för sin specialistauktoritet (jfr Drucker, 1988).

Mycket talar för att fortsatt divisionalisering alltmer kan komma att kompletteras med en "laterarki", ett sidoinflytande för olika specialistgrupper (jfr "latus" = sida). En sådan utveckling skulle bygga på respekt för och utnyttjande av kollegialt utvecklad yrkeskunskap i ett nätverk tvärsöver gängse orderlinjer (Margerison, 1988).

Denna ganska informella organisationsform i både företag och kommunala verksamheter kan väntas ställa speciella krav på controllers. De måste uppfatta och i sina tolkningar utnyttja och samordna traditionella ekonomiska kriterier och de olika specialisternas bedömning av måluppfyllelse. I bästa fall skulle controllers kunna bidra med underlag och analysverktyg, som kan öka förståelsen mellan de operativa specialisterna och de styrande administratörerna.

7.2 Kommunalt ansvar

Ansvar i allmänhet

I korthet har kommunalt (ekonomiskt) ansvar berörts i avsnitt 2.5 ovan. Ansvar kan rent generellt uppfattas som en skyldighet att utöva befogenheter så att givna uppgifter klaras ("så bra som möjligt") inom ramen för tilldelade resurser.

Ibland och särskilt i juridiska sammanhang används den strängare termen "ansvarighet" (jfr det tyska ursprungsordet "Verantwortlichkeit" i stället för "Verantwortung" eller engelska "accountability" i stället för "responsibility"). Ansvarighet betyder närmast en "skyldighet att stå till svars", att "avlägga räkenskap" eller att "bära de rättsliga följderna av någon förbrytelse eller försummelse".

Ansvar upplevs kanske som en mjukare term. Det uttrycks ofta så att en person eller grupp av personer åtar sig en viss uppgift eller att nå en viss grad av måluppfyllelse för en viss period eller till viss tidpunkt. I en decentraliserad organisation gäller ansvaret i första hand ett åtagande. Situationen – åtminstone i näringslivet – kan dock vara sådan, att det upplevs av de underordnade som ett åläggande. Det synes emellertid vara önskvärt att ansvar upplevs på ungefär samma sätt av över- och underordnade.

Begreppet ansvar används ofta i samband med ekonomisk styrning och anses fundamentalt för denna. Bland annat är det viktigt att berörda parter på olika nivåer i hierarkin vet vem som har ansvar för vad. Ansvar kan uppfattas som knutet till de förväntningar som ställs eller kan ställas på en individ.

Väsentligt är därför vilka befogenheter som ligger bakom. Viktigt är också att veta via vilka styrparametrar, dvs handlingar, som befogenheterna kan utövas. En klar ansvarsfördelning antas befordra intresset för hushållning med tilldelade resurser.

Answarets tyngd

Ofta synes termen ansvar vara en tom fras. När någon säger sig ta ansvar för viss aktivitet eller uppgift (ändamål), visst beslut eller viss åtgärd, vet han eller hon själv ofta inte vad det innebär. Dels är det kanske ej möjligt att ens i efterhand på någorlunda exakt och objektivt sätt mäta i vilken utsträckning avsett mål uppnåtts eller ej. Dels

saknas ofta verksamma sanktioner, om vederbörande ej lever upp till avsett ansvar.

Ofta upplevs ansvar som delat och därmed mindre tungt. Detta kan vara nödvändigt och/eller önskvärt, när flera ansvarsenheter i verksamheten öppet samarbetar kring visst projekt e d. Ibland är delningen av ansvar mer oklar. Den som ute i en ansvarsenhet fattar beslut med ledning av centralt beräknat underlag känner ofta föga ansvar för beslutet, om underlaget senare visar sig felaktigt. Det är vanligt att sådant beslutsunderlag kommer från just controllerfunktionen.

Förhållandena växlar dock mycket med olika aktiviteter och uppgifter, bl a efter hur "input" och "output" kan mätas. Kunskapen om orsak-verkan-samband mellan insatser och prestationer eller måluppfyllelse kan också växla. Jämför t ex ansvar för en teknikstyrd verksamhet som eldistribution och för en mer beteendebetingad som barnomsorg.

Olika slags ansvar

Ansvar kan indelas på otaliga sätt. Ansvar för olika måls uppfyllelse i linje- respektive stabsfunktion har berörts ovan på flera håll. En viktig skillnad brukar göras mellan moraliskt, politiskt och legalt ansvar.

Det moraliska ansvaret kan vara relaterat till det egna samvetet eller uppställda och accepterade etiska normer. Det brukar bedömas närmast efter avsikterna bakom olika handlingar.

Det politiska ansvaret bedöms däremot efter uppnådd måluppfyllelse och inte efter avsikter. Många politiker tvingas ta sitt ansvar och lämna sin position för vad som skett, även om de ej kunnat påverka skeendet och minst av allt önskat det.

Legalt ansvar bedöms efter strafflag eller motsvarande. Påföljden kan bli mycket olika alltefter om uppsåt ("dolus") eller blott vållande ("culpa") anses föreligga.

Åtminstone de båda första slagen av ansvar – moraliskt och politiskt – torde ofta helt eller delvis flyta in i varandra. Oklarheten kan t ex gälla bedömningen av ansvar för uteblivna, väntade intäkter, missad behovstillfredsställelse eller upplupna kostnader. Controllerfunktionen kan bidra till att precisera ansvar genom tekniken för budgetering, redovisning och rapportering samt resultatanalys.

Det legala ansvaret för tjänstemän har sedan 1976 begränsats till myndighetsmissbruk och vårdslös myndighetsutövning. Det senare

begreppet avser "verksamhet som är uttryck för de samhälleliga makt-befogenheterna gentemot de enskilda". Tjänsteman kan i övrigt ej längre bestraffas för oförstånd eller oskicklighet. Frågan är om framtida skärpningar av skadestånds- och straffansvar (för tjänstefel), som redan nu diskuteras, möjligen kan öka behovet av förkalkyler av olika slag.

Kommunala tjänstemäns ansvar

Det för verksamhetens styrning intressanta ansvaret avser alltså ett slags managementansvar. En avgörande fråga är om det skall bedömas efter tillgänglig information och avsikter, när beslut fattas, eller efter utfallet i efterhand. Skillnaden kan jämföras med skillnaden mellan personlig effektivitet i anknytning till vad en person kan påverka och en mer totalomfattande, opersonlig effektivitet.

Det torde vara närmast det första slaget av ansvar som blir aktuellt för kommunala tjänstemän. På lägre nivå kan de ha sådant ansvar för mindre uppgifter, på högre nivå för flera och större uppgifter (ändamål). Om uppgifterna inte klaras av, inskränker sig sanktionerna till kritik och uteblivna "belöningar". Kommunallagen synes inte ge några klarare regler för tjänstemäns ansvarighet.

För ytterligare synpunkter på kommunalt ansvar i ekonomisk styrning hänvisas till Olson (1983) och däri angivna referenser.

Det kan bli en allt viktigare bit i controllerarbetet att biträda med formuleringen av uppgifter och måldimensioner för dessa. Det måste göras så att det blir fullt klart vilka som har ansvar för vad och hur det mäts. Uppgifter, befogenheter, ansvar och uppföljning måste preciseras i samklang med varandra. Önskvärt vore också viss klarhet kring vad följden blir, om ansvaret ej klaras.

Belöningssystem

En annan och mer positiv controllerinsats kan bli att föreslå incitament så att ansvars känsla och villighet att ta ansvar ökar. Klara roller med ansvar och ansvars känsla har ju enligt många forskningsresultat visat sig betyda mycket för arbetsglädje och därmed för arbetsprestationen.

Utformningen av belöningssystem bjuder på många avvägningsproblem. Dels måste belöningarna avvägas så att de i så gott som varje

tänkbart utfall är "lönsamma" för verksamheten. De får inte kosta mer än de smakar. Dels måste de vara lagom stora för att verkligen utlösa önskad men icke överdriven reaktion hos mottagarna. "Ackordsystem" som medför sämre kvalitet, servicenivå eller arbetsmiljö och kanske yrkesskador m m förfelar ju avsedd verkan.

Löften om belöningar måste hållas. Det förutsätter utprovade och tillfredsställande mätsystem för erforderliga uppgifter. Effekterna får inte bli sådana att verksamheten – t ex på grund av gällande eller nyinförda lagar – tvingas ta tillbaka utställda löften. Detta kan kräva ingående undersökningar och lång försökstid, innan ett belöningssystem införs definitivt.

Exempelvis kan ett lönesystem med kompetenstillägg (marknadstillägg) visa sig gynnsamt under en tid efter införandet men bli mer trubbigt på sikt. Likaså kan ett vid högbelastning infört, på arbetsintensiteten baserat system längre fram vid underbeläggning utlösa ogynnsamma besvikelser.

Även om belöningssystem främst är en personalpolitisk fråga kan controllerfunktionen inblandas i nämnda avvägningar. Den kan också bli ansvarig för uppföljningen av effekterna.

Åtgärdsansvar och rapportansvar

En bit på väg mot en praktisk lösning av ansvarsfrågan kan man komma genom att i första hand skilja mellan åtgärds- och rapportansvar.

Chefer får ofta klä skott för vad som skett, oberoende av om de kunnat eller ens haft befogenhet att påverka händelseutvecklingen. Ett sådant åtgärdsansvar är svårt att utkräva av kommunala tjänstemän. Desto viktigare kan det vara att den, som först kan observera vad som sker, verkligen rapporterar detta. Underlåtenhet att rapportera torde lättare kunna beivras.

Ett sådant rapportansvar kan eventuellt utsträckas till skyldighet att så långt möjligt utreda och förklara vad som skett och föreslå önskvärda åtgärder. Ju mer rapportansvar som krävs i en verksamhet, desto större anledning att förstärka controllerorganisationen. Det skulle avlasta beslutsfattare på olika nivåer av verksamhetens hierarki.

Rapport- och tolkningsansvar kan uppfattas som huvuduppgiften för controllerfunktionen. Detta ansvar ses då som funktionens främsta legitimering, dvs som det som gör den berättigad.

Rapportansvaret kan sträcka sig längre än till den egna verksamheten internt. Mycket av den kritik, som riktas mot "den dyra offentliga sektorn", skulle förmodligen undvikas, om kommunmedborgarna vore bättre informerade om den kommunala ekonomin. Höga kostnader skulle lättare accepteras, om bakomliggande kostnadssamband vore mer allmänt kända. Det skulle troligen också öka allmänhetens förtroende för berörda politiker och tjänstemän. Stora delar av underlaget för sådan information kan åvila controllerfunktionen att ta fram och tolka.

Utsträckt budgetansvar

Både i affärslivet och i offentlig förvaltning följs budgeten upp ett år i taget. Detta kan leda till onödigt kortsiktigt handlande.

Många torde vara överens om att det är önskvärt att finna vägar mot flerårig planering och uppföljning. Treårig budgetering har ju också börjat tillämpas i svensk offentlig verksamhet. Av formella skäl fastställs budgeten dock årsvis.

Dels gäller det att motverka kortsiktigt anslagstänkande och tendenser till att beviljade budgetmedel utnyttjas även om det visar sig att de ej behövs. Dels kan verkningarna av t ex satsningar på utveckling, utbildning, information m m ha sådan eftersläpning i effekter att uppföljning varje år för sig ej är meningsfull.

Vid decentralisering eftersträvas ofta att budgetansvaret skall utsträckas så långt ned i en organisation som det är möjligt för berörda parter att ta ansvar. Vanligen framhålls att ansvaret måste motsvara befogenheterna. Lika viktigt, men ofta bortglömt, är att de ansvariga, som ju också är budgeterare, får snabb, säker och gärna uttolkad information ur budgetuppföljningen. Endast då kan de korrigera beslut eller anpassa sig till inträffade eller väntade förändringar.

Investeringsansvar

Ett gammalt välkänt controllerproblem gäller uppföljning av investeringar. Sådana baseras ofta på löften om intäkter, nyttovärden eller besparingar. Empiriska studier av Hägg (1980) har visat hur svårt det är att följa upp investeringskalkyler. Han ger dock (1979) en del förslag till efterkalkyler på vissa större, strategiska och osäkra projekt.

Nära till hands ligger också att följa upp löfterna i åtminstone de

närmast kommande årens budgetförslag. Då är det vanligen fortfarande möjligt att urskilja vad nyligen genomförda investeringar borde ha åstadkommit enligt planerna. Uppföljningen behövs för att skapa en viss disciplin.

Hur ofta motiveras ej kompletterande investeringsförslag med ungefär samma fördelar, som utlovats redan vid en tidigare investering? Dessa fördelar har inte visat sig möjliga att nå utan dessa ytterligare insatser. Naturligtvis bör inte en kalkylmässigt motiverad tilläggsinvestering underlåtas på grund av tidigare felbedömningar ("sunk costs", dvs redan utlagda pengar, har ingen plats i investeringskalkyler). Men det är viktigt att sådana felbedömningar ej befrämjas genom bristfällig uppföljning!

Lika viktigt är att ej göra det motsatta misstaget. Antag att en redan gjord investering tidigt misstänks eller konstateras vara olönsam eller rentav omöjlig att utnyttja. Då vore det givetvis olyckligt att försöka rädda den genom en tilläggsinvestering som – nog räknat – ej heller är lönsam. Det vore att kasta goda pengar efter dåliga.

Annorlunda controllingbehov

De kommunala särdragen beträffande verksamheternas inriktning, organisation, ansvar m m kan tänkas ge upphov till radikalt annorlunda behov av controlling än i affärsvärlden. Frågan är hur.

Å ena sidan finns starka samband mellan den allmänna målstyrningen i kommunfullmäktige och besluten i olika nämnder och styrelser. Å andra sidan torde många nämnder och förvaltningar vilja uppleva sig som rätt självständiga gentemot den centrala kommunledningen i detaljbesluten. Häri synes ingen skillnad föreligga.

Men, och det är ett viktigt men! Arbetsfördelningen mellan olika förvaltningar har inte alltid tillkommit genom någon systematisk decentralisering så som vi bevittnat i företagsvärlden under framförallt 1970- och 80-talen. Ej heller har den kombinerats med den centralisering av rapportrutiner m m, som företagets decentralisering brukar uppvisa. Denna skillnad i upplevt rapport- och controllingbehov synes väsentlig.

I företagskoncerner önskas ofta ett slags hierarkiskt och additivt uppbyggt och samordnat, både ekonomisk-operativt och finansiellt rapportsystem. All verksamhets effekter på både lönsamhet och likviditet följs och behöver uttolkas inom koncernledningen.

Kommunal målsamordning

I kommuner är varje nämnd ansvarig direkt inför fullmäktige. Samordning eftersträvas främst på finanssidan. Övrig samordning av rapporteringen torde hittills ha varit mindre påtaglig men en ändring synes vara på väg, bl a i årsredovisningarna. Det är troligt att det berott på olikheterna i verksamheters inriktning, mål, organisation etc. Tradition liksom avsaknad av konkurrens eller alternativ kan också spela roll.

Kommunerna har ju en mer diversifierad verksamhet än flertalet företagskoncerner (jfr början av avsnitt 7.1 ovan). Många verksamheter måste anpassas efter olika speciallagars bestämmelser eller efter skilda statliga direktiv. Målen är inte bara många för varje verksamhet. Dessutom måste ofta helt olika kriterier på målpuppfyllelse tillämpas. Det kan gälla även för mål under samma namn. Kvalitetsstandard, likställighet, effektivitet m m behöver (operationellt) definieras olika för skilda verksamheter.

Möjligen är behovet av en central, på ekonomisystem och ekonomiska sammanställningar inriktad kommuncontroller mindre än av företagens koncerncontroller. Kanske behövs i gengäld målsamordnande controllers ute i den operativa verksamheten desto mer. Det måste bero av hur organisationen är utformad med eventuella decentraliserade facknämnder, kommundelsnämnder etc.

7.3 Kommunal redovisning

Varierande krav

Med sina olikartade och expanderande verksamheter för allt mellan barnomsorg och eldistribution, mellan kommunikationer och utbildning m m har kommunerna fått allt större redovisnings- och analysproblem. En "professionalisering" av den ekonomiska förvaltningen har blivit nödvändig (jfr Bergevärn, Olson, 1987).

På vissa områden fungerar kommunerna relativt självständigt inom ramen för kommunal-, va- och el- m fl lagar. På andra områden är de närmast ombud för eller verkställare åt staten inom ramen för av denna uppställda regler. Att kommunerna fullgör ålagda skyldigheter enligt lag kontrolleras också av statsmakterna. Samtidigt kan kommunerna komplettera ålagda uppgifter, såsom skolundervisning, med

egna insatser av t ex skoluratorer.

Kommunernas verksamhet — särskilt de störres — är alltså inte bara diversifierad i gängse bemärkelse. Dessutom är den reglerad på många olika sätt. Vissa delar har enkelt bestämda kostnader och kan vara uppdelade i små, utspridda enheter. För dem är en ytterst enkel lokal redovisning både möjlig och nödvändig. Andra verksamheter bedrivs i stora och komplicerade anläggningar samt på sådant sätt att mer utvecklade ekonomisystem behövs.

Dessa förhållanden motiverar enkla grundnoteringar ute på de allra minsta operativa enheterna och enkla system för dessa. Samtidigt kan andra enheter med anläggningar och fleråriga projekt kräva långt mer avancerade system. Spridningen i krav (jfr kapitel 3 ovan) torde vara närmast större än i t o m stora företag i näringslivet. Kraven på ekonomisystemet och tolkningsarbetet för controllerfunktionen kan därför bli ytterst olika i olika delar av den kommunala organisationen.

Kommunerna följer företagsvärlden

Löpande extern- och internredovisning liksom publicerade, påkostade och informativa årsredovisningar har alltmer kommit att följa affärslivets konventioner. Även terminologi, konto- och andra kodplaner, rapportmetoder och revision synes ha utvecklats åt detta användarorienterade håll (jfr avsnitt 2.5 ovan).

Denna utveckling får stor betydelse för controllerns tolknings- och analysarbete m m. Det gäller även när skötseln av redovisningen ligger helt utanför controllerns arbetsfält (eller hos en särskild accounting controller).

Ett par olika utvecklingar skall här beröras. Dels finns i den kommunala världen en strävan mot större enhetlighet i externredovisningen. Dock förändras redovisningen i Stockholm i en egen riktning. Dels diskuteras behovet av lagstiftning kring förmögenhetsskydd.

Förslag till redovisningsreglemente

Strävan mot enhetligare extern redovisning har tagit sig uttryck i ett förslag till "Redovisningsreglemente med kommentarer för kommuner och landsting". Det har framlagts av Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet (1988). Endast på några punkter har hänsynen till kommunala förhållanden medfört avvikelser från bokförings-

lagens bestämmelser. En hänvisning till god redovisningssed ingår. Därmed förstås "förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets redovisningsskyldiga".

Det har, liksom tidigare i staten, ansetts önskvärt att följa samma principer som i bokföringslagen och därmed i näringslivet (jfr den statliga bokföringsförordningen från 1979). Det antas också underlätta personalutbildning och rekrytering. Dock kan vissa begrepp som resultat och soliditet få något avvikande innehåll. Vid varierande prisutveckling kan effekterna på t ex årets skatteintäkter och därmed resultatet vara svåra att tolka. Vissa speciella, dolda tillgångar och skulder (bl a pensionsskulder) kan behöva beaktas vid tolkning av soliditeten.

Kommunalt bokslut

Den externa redovisningen avslutas i från företagsvärlden välkända former med resultaträkning (RR), balansräkning (BR) och finansieringsanalys (FA). Löpande under året skiljs mellan drift- och investeringsredovisning. Mot dessa fem delar svarar motsvarande budgetdelar. Balansbudget som sammanställning från övriga budgetdelar behövs dock inte. Modellen är oberoende av valet av kontoplan, internredovisning, kalkylsätt och datasystem m m.

RR står i centrum och BR är därför blott resultatutredande. Den är närmast en förbindelselänk mellan redovisningsåren. Dess tillgångsvärden är uttryckta i olika penningvärden alltefter när investeringarna gjorts. Detta synsätt har liksom i näringslivet ansetts viktigare än att BR skall upplysa om aktuella förmögenhetsvärden.

Stor vikt läggs vid rättvisande periodisering av främst kostnader (jfr nedan). Klar skillnad görs under året eller åtminstone vid bokslutet mellan externa och interna intäkter och kostnader. För landstingen skall redovisning och budget struktureras på verksamhetsområden för att underlätta jämförelser.

För controllerfunktionen och möjligheterna till välordnad internredovisning synes denna nya kommunala redovisning erbjuda betydande fördelar mot tidigare. Det bör bli lättare att få fram beslutsunderlag för samordningen mellan centrala finansiella beslut kring uttaxering, lån m m och nämndernas operativa beslut rörande olika verksamhetsområden. Än mer skulle detta vara fallet om alla kommuners redovisning kunde struktureras efter väldefinierade sådana aktiviteter.

Kommunen som koncern

Många vill jämföra en kommun med en koncern. En sådan brukar uppfattas som en ekonomisk beslutsenhet, vilken består av en grupp av rörelseenheter som samtidigt är juridiska enheter. I koncernen ingår en överordnad och dominerande enhet (i detta fall den centrala kommunledningen) samt en eller flera underordnade och beroende enheter (bolag, stiftelser m fl).

Svenska Kommunförbundet (1988 b) har låtit utarbeta en handledning för koncernredovisning. En betydande del av de svenska kommunernas verksamhet bedrivs i tillsammans omkring 1 300 aktiebolag eller stiftelser. Dessa avser främst fastighetsförvaltning samt energi-produktion och -distribution.

En koncern utmärks av att den överordnade enheten, modern, varaktigt har betydande inflytande över de underordnade dottrarna. De senare kan operativt vara mycket självständiga, åtminstone på kort sikt och så länge allt går bra. På längre sikt kan de dock styras uppifrån genom att uppnådda driftöverskott investeras enligt koncernledningens beslut.

I handledningen har skäl anförts för att ge det kommunala koncernbegreppet en något avvikande innebörd jämfört med vad som är vanligt i svenska, privata koncerner. Genom att s k intresseföretag (där kommunen har minst 20 procents röstinflytande) inräknas, anses det naturligt att låta resultat- och kapitalandelar i dessa ingå i koncernredovisningen. Den senare konsolideras därför efter en annan metod (klyningsmetoden) än som vanligen begagnas i näringslivet (förvärvsmetoden).

Med koncernredovisning kan bedömningen av en koncerns olika delar bli mer enhetlig än utan. Koncernbokslut underlättas av om olika enheter har liknande kontoplaner och konteringsföreskrifter beträffande externredovisningen.

För controllerfunktionen betyder koncernbokslut att även det behöver tolkas. Samtidigt kan det tänkas underlätta en samlad överblick och avvägningar mellan kommunala verksamheter med icke jämförbara mål. Både en kommuncontroller och controllers i olika verksamheter har därför anledning att medverka i utformningen av koncernbokslut.

Socialt kommunbokslut?

I första hand kan ett koncernbokslut för en kommun uttolkas med avseende på kommunalfinansiellt resultat. RR, BR och FA avser de kommunala verksamheterna i sig. På sikt synes det dock rimligt från controllersynpunkt att utvidga koncernambitionerna till att visa ett kommunekonomiskt koncernbokslut. En sådan utveckling skulle kunna hämta impulser från bl a den sociala redovisning, som var aktuell i näringslivet under främst 1970-talet och som kanske går mot en renässans i en del kunskapsföretag.

Traditionella bokslut bygger på ett antal konventioner eller principer för periodisering, värdering m m. Liknande men annorlunda konventioner har utarbetats för sociala bokslut (se Gröjer, Stark, 1978). För att underlätta jämförelser mellan kommunerna (se avsnitt 7.7 nedan) skulle särskilda konventioner för kommunekonomiska koncernbokslut behövas.

Framtiden får utvisa i vilken utsträckning sådana sociala bokslut för kommunala förvaltningar och hela kommuner visar sig dels önskvärda, dels möjliga.

Ointressant redovisning?

Med tiden har kommunernas ekonomi blivit alltmer svåröverskådlig. Intresset för att beräkna affärsmässiga resultat som skillnader mellan intäkter och kostnader är i motsats till i näringslivet begränsat till blott vissa verksamheter. I de för politikerna kanske mest intressanta verksamheterna är nyttan svår att uppskatta i pengar. I varje fall flyter inte några eller blott obetydliga inbetalningar in till kassan.

Inflationen gör det ointressant att jämföra gamla och nya tillgångars bokförda värden. Aktuella bruksvärden är svåra att bestämma. Alla avkastnings- eller lönsamhetstal blir så intetsägande, om nämnaren är uttryckt i ej jämförbara värden. Externredovisning efter traditionella bokföringsmässiga grunder ter sig för många vara både krånglig och intetsägande. En resultatutredningsbalans synes konstlad och kanske ointressant för kommunernas beslutsfattare.

Trots att dessa kritiska synpunkter framförts sedan generationer har redovisningen bibehållits. Önskemål framförs ofta om att bokslut skall kunna tas fram när som helst under året, även om en del periodiseringar då får göras rätt schablonmässigt. Gängse nyckeltal från traditionell externredovisning har dock visat sig vara mycket användbara

för analyser av företags lönsamhet, finansiering och tillväxt (illustreras ingående av Johansson, 1983, Skogsvik, 1988).

Närmast till hands ligger liksom i näringslivet att komplettera med en ingående internredovisning. Den måste ge en för olika bedömningar anpassad och därför annorlunda periodisering och värdering än i externredovisningen. Utvecklingen av sådana system har berörts i avsnitt 2.5 ovan.

Stockholms kassaredovisning

Om externredovisningen emellertid inte upplevs ge någon väsentlig information för de styrande, kan det motivera förenklingar. En i Stockholm av den s k FIKK-utredningen föreslagen möjlighet är att gå över till ren kassaredovisning (Stockholms Stad, 1986). Det kan locka även andra kommuner att fatta samma beslut och skall därför i korthet kommenteras under denna och följande två rubriker. Det synes motiverat eftersom det – inte minst för controllerfunktionen – kan vara ett olyckligt avgörande.

En sådan förenklad redovisning förekommer redan i t ex Danmark. Den ger det väsentliga underlaget för centrala, politiska avgöranden kring utdebitering, taxor och resursfördelning i stort. Den tyngs inte av oprecisa, gamla inaktuella värden och subjektivt bestämda avskrivningar eller andra periodiseringar och omvärderingar. Utgifter för både drift och investeringar belastas omedelbart bokföringsåret, som också gottskrivs för alla inkomster.

Strävan mot externredovisning i form av en enkel kassaredovisning är förståelig, om allt ses från centralt kommunhåll. Intresset koncentreras till de externa penningflödena till och från kommunen. Den omfattande cirkulationen av tjänster och "betalningar" mellan olika nämnder och förvaltningsenheter förbehålls internredovisningen. Denna kan då också bygga på aktuella förmögenhetsvärden och helt samordnas med kalkyler och operativ budgetering ute i förvaltningar och verk.

Kanske inte kommunen längre har någon större befolkningstillväxt, vilket är fallet i Stockholm. Investeringarna uppfattas som främst reparationer och reinvesteringar. Det kan ytterligare tala för att jämställa investeringar med utgifter för driften. Någon särskild kapitalbudget behövs ej. Externredovisningen skulle främst bli ett stöd för finansbeslut. Budgeteringen av kassaflöden underlättas liksom den finansiella uppföljningen därav.

I varje fall kan dessa synpunkter anföras från en kommuns centrala finansavdelning. Ingen vet dock hur länge skedet utan nyinvesteringar består. Väsentlig expansion och kontraktion kan dessutom förekomma inom olika verksamheter, även om antalet invånare ej stiger.

Behov av periodisering

En övergång till renodlat kontantbaserad budgetering och redovisning kan ifrågasättas – åtminstone sett ur olika verksamheters perspektiv. Det är också rakt motsatt väg mot vad staten tagit. Visst bjuder den förenkling. Men innebär den ej risker för att uppmärksamheten koncentreras till kassaflödena? De kan ju följas lika väl i traditionell redovisning.

En kommuns ekonomi styrs i första hand av politikernas beslut. Det är sedan tjänstemännens sak att operativt genomföra besluten. Risk finns naturligtvis alltid att utfallen avviker från planerna. Riskeras ej att framförallt internredovisningens information om avvikelser mellan plan och utfall stannar hos tjänstemännen eller att politikerna inte bryr sig om signalerna?

Kan inte dessa risker väntas öka vid en helt finansinriktad kassabudgetering? Behövs inte i stället en väl samordnad plan och uppföljning uttryckt i dels kassaflöde, dels resultat eller måluppfyllelse i andra termer? Det är ju vad man valt i affärsvärlden och numera även i staten och flertalet kommuner. Skulle inte periodiseringen av kommunala inkomster till intäkter behöva ägnas större intresse än nu? Ja, så skulle frågor kunna ställas i all oändlighet.

Periodisering för olika syften

Det har i olika länder betonats mycket tidigt att periodisering är nödvändig, om redovisningen skall bli tillräckligt informativ (jfr t ex Schmalenbach, 1927, Canning, 1929). Även om traditionell, periodiserad resultatmätning kan uppfattas som "a noisy communication process", anses den även långt senare bland ledande redovisningsspecialister som mer användbar än mätning av blott kassaflöden (Beaver, Demski, 1979). Ja, periodiseringen kan liksom urval och värdering behöva anpassas till olika syften med redovisningen.

Att släppa all periodisering av kapitaltjänstutgifter (jfr även avsnitt 3.5 ovan) synes vara ett steg bakåt i utvecklingen. Önskade förbätt-

ringar av hittillsvarande system borde kunna nås på andra sätt. Det kan även nämnas att anglosaxisk facklitteratur nu mer än tidigare betonar vikten av att beakta kapitaltjänstkostnader samt hur periodiseringen och värderingen av dessa inverkar på resultatet (jfr Kaplan, 1982, Anthony, Young, 1985, Glynn, 1987 och Johnson, Kaplan, 1987).

Enbart kassaredovisning ger ju inte någon sådan matchning av intäkter eller nytta mot kostnader via bokslut. Frågan är därför om inte renodlad kassaredovisning befordrar anslagstänkande. Förbrukningen av pengarna kanske studeras mer än vad som fås för dem. Eventuella internpriser kan väntas bli än mer omdiskuterade.

Samtidigt är den externa redovisningens periodiserade resultatbegrepp otillfredsställande för många syften. Ta t ex det klassiska problemet med behandling av orealiserade vinster. En tillgång har t ex stigit i värde sedan anskaffningen men har ännu inte sålts. Ekonomer och kalkylatorer utgår då ofta ifrån Hicks (1938) formulering att "a person's income is what he can consume during the week and still expect to be as well off at the end of the week as he was at the beginning".

Det ekonomiska vinstbegreppet kan då sägas utgöra (den externa) redovisningens vinst + netto värdeökningar hos fysiska anläggnings-tillgångar (efter hänsyn till gjorda avskrivningar) och goodwill m m.

Många beslut fattas just i ljuset av hur tillgångars värde utvecklas vid inflation. Å ena sidan kan ekonomiska eller sociala avkastningskrav på realvärdebeständiga tillgångar sättas lägre än på andra. Å andra sidan bör naturligtvis inte reala värden förslösas omedvetet bara för att de inte syns i redovisningen.

Sammanfattningsvis är det för många controlleruppgifter naturligt att utgå från t ex en periodiserad externredovisning som sammanhållande skal till en mer värdeaktuell och objektindelad internredovisning.

Förmögenhetsskydd enligt lag

Kommunerna äger betydande tillgångar i mark, bostäder och andra anläggningstillgångar samt infrastruktur (jfr avsnitt 1.2 ovan).

Gällande kommunallag (par 4:1) innehåller ett krav på "att förmögenheten ej minskas". Det anses avse nominell eller bokförd förmögenhet. Vid fortgående inflation blir en sådan bestämmelse närmast

ett slag i luften. Därtill kommer att det i vissa lägen kan vara omöjligt eller åtminstone olämpligt att följa bestämmelsen slaviskt. Kommunerna har kanske själva tolkat nuvarande lagregel mycket restriktivt så att den kommit att begränsa handlingsutrymmet på ett i vissa fall oekonomiskt sätt (jfr Lindquist, Nilsson, 1988).

Förslag har framlagts om att släppa kravet och i stället kräva att "en god ekonomisk hushållning" skall eftersträvas (Kommunallagsgruppen, 1987). Formuleringen (som egentligen är en tautologi) skulle möjligen kunna tolkas som ett stöd för en aktiv bevakning av hur den reala förmögenheten används. Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet talar i stället om att kommunerna "skall sköta sin ekonomi på ett ändamålsenligt sätt".

En annan möjlighet vore att uttryckligen kräva ett realt förmögenhetsskydd (jfr Olson, 1983). Det är emellertid tveksamt om det kan upprätthållas i praktiken. En realt värdemedveten planering tvärsigegenom all offentlig förvaltning skulle kanske bli både stelt oekonomisk och inflationsdrivande.

Förmögenhetens utnyttjande

Mycket talar dock rent allmänt för en ökad respekt för alla förmögenhetsvärden. Oberoende av lagens formulering synes det vara en viktig controlleruppgift att bevaka i vilken utsträckning reala förmögenhetsvärden bevaras. Ja, ännu viktigare är att deras avkastningsförmåga i räntabilitet eller tjänlighet verkligen utnyttjas aktivt.

Förmögenhetsskyddet — särskilt det nominella — är närmast ett uttryck för en äldre, kameral förvaltningssyn med säkerhet och allmännytta som honnörsord. I stället efterlyses numera allt oftare en aktiv hantering av förmögenheten. Nu gällande kommunallag ger dock inga bestämmelser om att förmögenheten skall utnyttjas för att ge (optimal) ekonomisk eller social avkastning. En sådan inriktning skulle ge uttryck för en ny etik och en mer marknadsinriktad syn. Den ställer emellertid också andra krav på säkerhet än tidigare.

Vaksamhet på hanteringen av förmögenheten och dess reala värde behövs inte bara för kommunens egen fortlöpande verksamhet. Möjligheterna till avkastning måste givetvis beaktas även i beslut kring upplåtelse av mark, planering av bostadsområden, markförvärv, tomrättsavgälder m m.

Särskilt ingående och långsiktiga bedömningar av de reala förmö-

genhetseffekterna kan behövas inför privatisering eller entreprenad-uppköp av tjänster. Samma gäller bytesaffärer beträffande mark och/eller tjänster (såsom Globen i Stockholm).

I en idébetonad skrift kring ekonomisk styrning i decentraliserade organisationer pekar Brorström (1988) på att det vore önskvärt att påföra olika nämnder ett avkastningskrav. De skulle fortlöpande belastas med ränta på allt kapital som de tar i anspråk. De skulle då få ett intresse av att lägga utbetalningar så sent och söka få inbetalningar så tidigt som möjligt. De skulle alltså bli motiverade att hålla rörelsekapitalet nere. Även balansräkningen skulle med fördel brytas ned på nämndnivå.

I en kommande ESO-rapport (Back, Lane, 1989) påvisas hur den nya strategin för kommunal kapitalhantering tagit sig skilda uttryck i citykommunerna Stockholm, Göteborg och Malmö. Den har under slutet av 80-talet inriktats på placeringsmetoder för likvida medel, bolagisering respektive privatisering. Boken belyser vikten för controllerfunktionen att förbereda beslutsunderlag och fortlöpande informera om utfall vid sådana beslut.

Respekt för förmögensvärden

Värdet hos en anläggningstillgång *e d* kan definieras som den "förlust" ägaren skulle göra om han förlorade anläggningen ("deprival value" enligt Bonbright, 1957).

Denna förlust kan bestämmas som försäljningspris i nuvarande tillstånd. Ofta går anläggningen ej att sälja eller skulle demonteringskostnader m m reducera värdet kraftigt. Ett mer aktuellt alternativ kan då vara ett beräknat värde i fortsatt bruk. Detta "teoretiska bruksvärde" kan utgöra "summan av diskonterade, förväntade driftsöverskott eller netto nyttovärden över återstående användningstid" (Fisher, 1906).

I vissa fall kan lägsta möjliga kostnad för anskaffning av motsvarande anläggning bli aktuell som värde (jfr Canning, 1929). Värdet ("value to the business") kan sålunda alltefter förhållandena bestämmas med ledning av aktuellt högsta alternativutnyttjande- eller lägsta alternativanskaffningsvärde.

I praktiken bestäms värdet mer schablonmässigt. För många anläggningar beräknas det ofta som ett med prisutvecklingen uppräknat anskaffningspris med reduktion för hittillsvarande brukstid (jfr bruks-

värde i avsnitt 7.6 nedan). Räntekravet vid diskonteringen kan anpassas efter tillgångarnas förväntade värdebeständighet vid framtida inflation.

Avvägningar sker mellan skatter och avgifter samt mellan investeringar och desinvesteringar (dvs försäljning av anläggningstillgångar m m) inom olika verksamhetsområden. Härför behöver bruks- och/eller marknadsvärdena vara kända.

Förmögenhetsbalans

Åtminstone de mest långvariga interna tjänsterna – t ex mark och byggnader – behöver följas upp i reala värden och över flera år. Det kan ske i internredovisningen men vissa uppgifter brukar ofta lämnas även i publicerade årsredovisningar.

Stockholms stad kommer fr o m 1990 mycket drastiskt att anpassa sig till kraven på att den reala förmögenheten skall synas öppet. Det sker i externredovisningen. Då framgår också lättare i vilken utsträckning denna förmögenhet i aktuella värden ger ekonomisk och/eller social avkastning. Alla historiska värden försvinner ur budget och redovisning.

Förmögenhetsvärden och avkastningskrav kommer att budgeteras. Balansräkningen blir en ren förmögenhetsbalans, uttryckt i aktuella värden. Egentligen skulle alla kapitaltjänstkostnader bort ur redovisningen men behålls beträffande de affärsdrivande verken med hänsyn till domstolsutslagen i taxefrågor (se avsnitt 7.6 nedan).

Förmögenhetsbalansen begränsas till att omfatta aktuella värden för finansiellt avkastande tillgångar. Övriga nedlagda utgifter, som redan finansierats och betalats med skattemedel, behöver ej balanseras. Det gäller även sådana investeringar i t ex gator, som inte väntas ge underlag för finansiella inkomster i form av avgifter, hyror, avgälder etc.

Det är framförallt för stadens stora markinnehav som det anses önskvärt att följa realvärdeutvecklingen och avkastningen liksom beträffande tomträttsavgälder. Förfaringssättet synes dock ej konsekvent (jfr inflationsjusterad redovisning nedan).

Stockholm har alltså medvetet förkastat Kommunförbundets nya redovisningsmodell som alltför traditionell beträffande bl a förmögenhetsredovisningen. Den anses (Stockholms Stad, 1987) inte ge tillfredsställande samordning mellan budget och likviditetsplanering. Den utgår från att avskrivningar och 4 procents realränta slås ut över anläggningarnas brukstid med en årligen i fasta priser lika stor annuitet.

Avskrivningarna får därmed ett mycket långsamt förlopp i början men ökar starkt mot slutet av brukstiden. Denna metod har staden förkastat till förmån för att skriva av anläggningarna direkt vid anskaffningen (vilket kommenteras sist i avsnitt 7.6 nedan).

Inflationsjusterad externredovisning

Förmögenhetsbalans med "dagsvärden" har diskuterats sedan åtminstone sextio år men har rönt ringa gehör i praxis och lagstiftning. Uppgiften att bevaka reala värden och deras avkastning har i stället lagts på internredovisning jämte för- och efterkalkyler.

För externredovisningen märktes den intensiva debatten kring inflationsjusterad redovisning, särskilt under 70-talet. Många större företag visar i årsredovisningarna prisstegringarnas effekter på resultat, räntabilitet, tillgångar och eget kapital. Allt talar för att liknande bedömningar vore värdefulla också för kommunal verksamhet – en utmaning för främst accounting controllers.

I England har en inflationsjusterad årsredovisning föreslagits av föreningen för inom offentlig redovisning och finansiering anställda handläggare (CIPFA, 1989 a). Enligt detta förslag upptas anläggnings-tillgångar i balansräkningen till aktuella bruksvärden. Dessa kan uppfattas som aktuella värden i nyskick (vanligen = nuanskaffningskostnaden) gånger återstående andel av beräknad brukstid.

Resultaträkningen belastas med avskrivningar på nuanskaffningskostnaden jämte ett realt räntekrav på 5 procent på beräknat bruksvärde. Värdeförändringar på förmögenheten hålls isär från operativa resultat.

Metodiken är föreslagen att införas 1991 och en ingående instruktion för införandet föreligger (CIPFA, 1989 b). Förslaget anknyter nära till metoder för näringslivets inflationsredovisning som framlagts i England.

7.4 Kommunal budgetering

Otillräcklig operativ budgetering?

Kommunernas övergripande budgetering och redovisning behövs som underlag för finansiella beslut om avgifter, skatter och lån. Detta

synes uppenbart och kan knappast kritiseras. Lika klart är att budgeten också behövs för att tilldela resurser till olika förvaltnings- och ansvarsområden.

Den kommunala budgeteringen kan uppfattas som en förhandling. Delvis sker den inom den ram som statliga styrmedel ger. I förhandlingen bryts mot varandra väktarnas intresse av att nå en balanserad budget, förkämparnas att driva vissa resurskrävande uppgifter och hamstrarnas att skapa marginaler för högre stabilitet (Lindgren, Brunsson, 1983).

Självklart är beslut kring de finansiella medlens användning lika viktiga som besluten kring deras anskaffande – om inte viktigare. Kommunerna driver ju omfattande verksamheter, på vilka liknande ekonomiska och effektivitetskrav ställs som i affärlivet. Att döma av det nya förslaget till redovisningsreglemente synes detta vara en accepterad uppfattning.

Ändå synes det vara på sin plats att ställa några frågor kring förhållandena hitintills. Har koncentrationen på finansiella avvägningar medfört otillräckligt intresse för information kring operativa beslut ute i verk och förvaltningar? Har rentav underlaget för en controllerfunktions rapportering, uttolkning och rådgivning varit alltför bräckligt? Har gränsdragningen (och skillnaden i ansvar) mellan kapital- och driftbudget försvårat önskvärd operativ samordning?

Mycket talar för att just tveksamhet om svaren bidragit till det ökade intresset för ekonomisk styrning. Det talar för en aktiv controllerfunktion, som måste ägna mycket tid åt lämpligt planeringsunderlag i form av budget-mallar och därtill anpassad internredovisning. Den skall ge underlag för både budget och uppföljning.

Samtidigt riskeras att kalkyl- och budgetarbetet ute på linjen, t ex på sjukvårdens kliniker, kostar mer än det smakar. Även vid rådande ofulländade mätteknik har dock goda erfarenheter vunnits (Wickings m fl, 1983).

Underlagen för centrala, finansiella och decentraliserade, operativa beslut kan delvis behöva integreras. Samtidigt finns starka skäl emot onödigt långt gående integration. Det kan bli både arbetskrävande, byråkratiskt och för lite flexibelt vid skiftande operativ verksamhet. Det är viktigt att parterna på olika nivåer kommer till tals vid valet av integrationsgrad i informationssystemen (se avsnitt 3.4 ovan och ytterligare hos Hayes m fl, 1982, som strukturerar problemet).

Rambudgetering

Allmänt betonas hur viktigt det är för framgångsrik decentralisering att den paras med målstyrning och klara budgetramar. I budgetuppföljningen får sedan avgöras i vad mån eventuella överdrag på kostnadssidan i budgeten ändå kan godtas som avvikelser från "budgetkontraktet" med hänsyn till uppnådda mål.

Samtidigt kan ett par svagheter i rambudgeteringen understrykas. Den förutsätter strängt taget att alla händelser och deras inverkan på måluppfyllelsen kan förutsägas. Vid oväntade händelser är det vanligen önskvärt att de beslutande söker parera och anpassa sina åtgärder mot högsta måluppfyllelse. Det kan då komma i konflikt med givna budgetramar.

En annan förutsättning kan vara att ramarna är satta med hänsyn till vad den "marginella kronan" på kostnadssidan kan ge i intäkt eller nytta (eller annan måluppfyllelse). Detta beror givetvis av hur olika effekter värderas (jfr osäkerhet om måluppfyllelsen och budgetsimulering nedan).

Bruttobudgetering

I företagskoncerner är utgångspunkten vanligen att försöka låta varje företagsdel finansiera sig själv. Väsentliga transfereringar kan dock göras vid större investeringar, förluster m m. I kommuner är det endast en begränsad del av verksamheterna som principiellt skulle kunna finansieras med egna intäkter, helt eller delvis.

Hittillsvarande bruttobudgetering medför emellertid att kommunfullmäktige fritt kan använda inkomster från ett verksamhetsområde för utgifter inom ett helt annat (jfr avsnitt 2.5 ovan). Alla operativa enheter blir därför starkt beroende av de centrala, finansiella bedömningarna och de politiska besluten om avgifter, skatter och lån. De blir också beroende av hur stora anslag (ramar) de får och vilken frihet de har att disponera dem. I företagsvärlden torde motsvarande beroende kännas mindre påtagligt, åtminstone i delar som går bra.

Försvagar denna bruttobudgetering intresset för och användbarheten av operativa budgeter för olika verksamhetsområden? Kan det bidra till svårigheterna att bedöma måluppfyllelsen i dessa?

Är kommunerna på väg, åtminstone för vissa verksamheter, mot nettobudgetering, så som fallet är med statliga uppdragsmyndigheter? Det innebär att bidrag budgeteras netto till aktiviteter, vars intäkter ej

förväntas täcka kostnaderna. Skulle försök i stor skala med försöksvis budgetering av målsatta, kvantitativa och kvalitativa tjänsteprestationer att jämföra med budgeterade kostnader kunna tänkas bidra till högre måluppfyllelse? Mycket tyder på att detta redan skett på sina håll.

Osäkerhet om måluppfyllelsen

Det senare är närmast en fråga om s k budgetsimulering. I en enkel modell studeras troliga utfall vid val mellan olika handlingsalternativ och tänkbara (eller slumpvis inträffande) händelser. De förra kan avse de mest skilda funktioner och verksamheter såsom utbildning, bostäder, omsorg, trafik, kultur, fritid, miljö, industriverk m m. Händelserna kan gälla befolkningsutveckling, konjunkturer och sysselsättning, priser, statliga åtgärder m fl osäkra förhållanden.

Utfallen kan enligt kapitel 6 ovan mätas på olika målskalor. Syftet är att studera hur känsliga alternativens måluppfyllelse är för tänkbara händelseutvecklingar. Det kan genomföras utan mer sofistikerade beräkningssätt. Dock fordras ingående kännedom om inverkan data och de saknas ofta. Det gäller både företagsvärlden och kommunerna.

Viktigt för controllerfunktionen synes därför vara att förbättra informationen. Ja, även strukturen på denna information kan behöva systematiseras. Roll spelar då politikens många och oklara eller oförenliga mål. Konflikterna mellan målen fortsätter ju ofta ända upp på upploppet i beslutsprocessen. Den speciella arbetsfördelningen mellan politiker och tjänstemän måste också beaktas. De beslut, som behöver stöd från controllerfunktionen, är kanske färre men till konsekvenserna större i kommuner än i företag med samma personalstyrka.

Osäkerhet i problemstrukturen

Vissa former av osäkerhet gäller vad som väntas ske (händelser), vad den beslutande kan välja mellan (alternativ) och hur det kommer att gå (utfall). På just dessa punkter är kommunal planering och framförallt uppföljning kanske enklare än i affärsvärlden. Problemstrukturen med händelser och alternativ är ofta ganska given. Den s k struktur-osäkerheten blir därmed låg.

Osäkerheten om förväntade händelser och utfall kan däremot vara

stor men ändå – på kort sikt – eventuellt mindre än i företagen. Vissa förlopp kring befolkningsförändringar, sysselsättning m m samt statliga åtgärder har bjudit på överraskningar. Förändringarna har dock, trots allt, utvecklats relativt långsamt eller annonserats i förväg och beror ej så mycket av andras oväntade åtgärder. Beroendet av trender, konjunkturer och säsonger varierar liksom i företagsvärlden starkt mellan olika verksamheter.

Valet mellan brutto- och nettobudgetering (jfr ovan) kan inverka på hur osäkerheten i problemstrukturen bedöms. Antag att ett nettobidrag på 100 kkr budgeteras för en aktivitet. En bruttobudgetering hade kanske omfattat 1 Mkr i kostnader och 900 kkr i intäkter. Oftast torde risken för lägre intäkter eller högre kostnader snarare speglas av brutto- än av nettobeloppens storlek.

Som ovan nämnts kan kommuner vara starkt känsliga för statliga beslut och åtgärder. Osäkerheten kring dessa kan vara stor och effekterna på kommunernas likviditet och ekonomi betydande. Oftast är det ej möjligt för kommunerna att i efterhand undvika effekterna genom anpassningsåtgärder. Givetvis kan det dock vara en viktig controlleruppgift att så långt möjligt förutsäga och – i samråd med finanssidan – ge förslag till hur ogynnsamma sådana effekter kan lindras.

Osäkerhet i bedömningen

Ett för kommunerna speciellt drag är behovet att bedöma utfall på kanske en mängd olika målskalor. Dessa kan dessutom prioriteras olika av skilda "förkämpar" och "väktare" i politiken (jfr Wildavsky, 1979). Osäkerheten i bedömningar är extra stor i de vanliga fall när marknadspriser saknas.

Prestationerna inklusive transfereringar får värderas i något slags bruks- eller nyttovärden. Dessa blir starkt subjektiva. Att följa deras såväl kommunalfinansiella som kommuneconomiska effekter över tiden samt att jämföra dem mellan olika kommuner kan vara önskvärt. Det berör i hög grad controllerfunktionen.

Hur har inte under olika årtionden våra värderingar kring kommunikationer, fritid, miljö etc förändrats! Samtidigt har kostnaderna för framförallt tjänster stigit även i reala termer. Frågan är om en utbyggd controllerorganisation medför snabbare anpassning till dessa förändringar. Åtminstone borde den kunna bidra till ökad medvetenhet om

olika kostnader för t ex miljöskador och miljöåtgärder.

Ju större osäkerheten i olika avseenden är i budgeteringens prognoser, desto viktigare blir en snabb uppföljning av utfallen och beredskap att parera (jfr avsnitt 2.6 ovan).

7.5 Kommunal kalkylering

Kostnadsfördelning

Under senare år har produktkalkylerna (jfr avsnitt 2.5 och 6.1 ovan) samt efterfrågan och prissättningen börjat uppmärksammas mer i facklitteraturen än tidigare (Johnsson, Kaplan, 1987, och Olve, Samuelson, 1989). Äldre metoder för kalkylering, kostnadsfördelning och prissättning kritiserar. Det gäller både företag och kommuner.

Många – särskilt i den offentliga sektorn – tycker sig finna stöd i den ekonomiska teorins marginalanalys för bidragskalkylering. Kalkylen koncentreras på särkostnader för respektive kalkylobjekt. Så länge intäkterna överstiger dessa särkostnader, erhålls i varje fall något bidrag till att täcka fasta och gemensamma kostnader. Det synes ge det mest stringenta uttrycket för kostnad på kort sikt och i situationer, där ingen hänsyn behöver tas till inverkan på andra enheter eller aktiviteter eller till effekter på längre sikt.

Ofta råder knapphet på resurser. De har ett värde i alternativ användning, som är högre än särkostnaderna. Det vore dålig hushållning att använda dem till något ändamål, som inte ger intäkt eller nytta, motsvarande dessa alternativvärden. Detta är i linje med ekonomisk teori (jfr välfärdsbedömning i avsnitt 7.6 nedan).

Alternativvärdena kan emellertid växla snabbt från tid till annan. På lång sikt och i genomsnitt kan de antas anknyta till kostnaderna för att upprätthålla de fasta och gemensamma resurserna. Detta framfördes redan tidigt av ledande teoretiker som ett motiv för självkostnads-kalkyler (jfr Baxter, 1938, Schmalenbach, 1934).

Alternativen uppstår genom efterfrågan på varor och tjänster. Det kan i många sammanhang visa sig vara bäst att fördela de efter förorsakande ofördelbara omkostnaderna i anslutning till efterfrågans priskänslighet. Det blir framförallt de mindre priskänsliga varorna och tjänsterna som tilldelas berörda omkostnader och som därmed främst får bidra till deras täckning. Motiveringen för detta synsätt kan återfö-

ras till antaganden om rationellt beteende i spelsituationer (jfr Shubik, 1962, Langholm, 1969, Frenckner, Samuelson, 1984).

Användning av självkostnads kalkyl i en decentraliserad verksamhet kan också ses som ett administrativt styrmedel. Så länge självkostnaderna täcks accepteras utvecklingen. I företagsvärlden krävs dessutom ofta en viss vinstmarginal. Om självkostnaderna ej täcks, uppfattas detta som en larmsignal. Då kan verksamhetens arbetssätt, inriktning och prissättning m m behöva prövas närmare i speciella kalkyler för diagnos.

Som ett fjärde motiv för självkostnads kalkyl framförs att den ger uttryck för en rättvis eller skälig kostnad. Det har hittills varit aktuellt i antitrustlagstiftning, priskontroll, hyressättning, leveranser till försvaret och t ex kommunernas taxepolitik. Mycket talar för att detta fjärde motiv får ökad betydelse för just kommunala verksamheter i framtiden.

Controllerfunktionen kan biträda med att förklara de olika synsätt på kostnadsfördelning, som efterhand utkristalliserat sig.

Tjänstekalkylering

Ny produktionsteknik och marknadsföring har gjort det allt svårare att med tillgängliga fördelningsbaser spegla hur indirekta kostnader kan antas ha förorsakats av olika objekt. Det gäller även sedan många procentpålägg på direkt lön e d ersatts av timpålägg. I stället måste en stor del av kostnadsfördelningen snarare uppfattas som en plan för hur olika objekt anses böra bidra till täckningen av kostnaderna ("kostnadstilldelning" enligt Frenckner, Samuelson, 1984).

Samtidigt kan det sägas att tjänstekaraktern i mycken kommunal verksamhet kan uppfattas göra det lättare att urskilja "direkt arbete". Kalkylering av kostnad per erforderlig arbetstimme för olika personal-kategorier kan vara mer meningsfull än i tillverkningsindustri. Eventuellt behövs en differentiering efter olika slags timmar, i olika belastningssituationer m m.

Svårigheten att lagra tjänsteprestationer talar för en helt annan planering av handläggning av ärenden, vård, utbildning etc än i tillverkning. Det gäller att få en så jämn belastning av personalen som möjligt, medan beläggningen av maskinpark m m ofta spelar mindre roll. Stor hänsyn behöver tas till arbete på obekvämtid. En viktig kalkylfråga gäller när det är lämpligt att kapa toppar genom att anlita under-

leverantörer, tillfällig personal etc eller via löne- och prispolitik.

Mer än hittills behöver förändringarna följas i efterfrågan och kundbehov (marknader) samt möjliga priser. Det finns anledning att skilja på allt fler kalkylsituationer, som fordrar olika kalkylsätt. Bidragskalkyler kan ge ledning för metodval och mixen av olika varor och tjänster. Självkostnadskalkyler kan ge mer respekt för de fasta och gemensamma kostnaderna. I tjänsteverksamhet består de ofta av huvudsakligen personalkostnader, dvs löner, sociala kostnader, utbildning m m.

Speciellt viktigt kan det vara att bevaka effektiviteten i olika långt gången specialisering av ett ärendes behandling av många personer och instanser. Här kan förändringar i personalkostnader, i belastning och därmed i genomloppstider samt i olägenheter för den väntande motivera ändrat organisationssätt. För kontrollern gäller det att fortlöpande följa sådana förändringar.

Kalkylernas utveckling

Olika variationer med kalkyler i flera steg som underlag för olika beslut kan skönjas. Stegen eller nivåerna kan avse särkostnader för olika omfattande objekt såsom tjänsteslag, grupper av sådana, rörelsegren osv. Särskilt vid hög inflation måste både denna och många förändringar i de reala och därmed i de relativa priserna beaktas.

Vissa både resurser och produkter, t ex inom elektronik, har varit särskilt känsliga för den tekniska utvecklingen. De blir fort omoderna och faller snabbt i värde. Problemen är ungefär desamma, antingen det handlar om företags inköp och försäljningar eller kommuners anskaffning och användning av utrustning. Det kan bli svårt att med intäkter eller nyttovärden återvinna i systemet nedlagda materiella och immateriella investeringar. Produktkalkylen kan i första hand behöva belysa hur snart och hur säkert pengarna förväntas bli återvunna.

För andra varor och tjänster ökar standardkraven med liknande följder. Åter andra nyttigheter – t ex databehandling och sjukvårdsmateriel – används i alltmer komplexa system. Kraven skärps, allt blir därigenom dyrare och inköpsramarna förslår inte längre. Liknande problem uppträder kring de alltmer kortlivade investeringar, som görs i personalens utbildning och utveckling.

Dessa tendenser kan motivera en ny syn på produkt- eller tjänstekalkyler (jfr Olve, Samuelson, 1989). Det har blivit allt viktigare att

identifiera de innerst inne "kostnadsdrivande" faktorer (kostnadsorsaker) som går att påverka. Satsningen på olika varor och tjänster i en kommun gäller ofta för längre tid och blir alltmer jämförbar med en investering med osäker livslängd. Ofta är en stor del av resurserna givna och kalkylen får inriktas på att söka kommunekonomiskt bästa utnyttjande. Även behoven kan vara givna eller väntas de förändras med befolkningsstrukturen.

Produkterna blir allt oftare användaranpassade systempaket eller fleråriga projekt. Mycket talar då för att utnyttja en kanske bortglömd teknik för s k funktionskostnadsanalys eller värdeanalys (jfr Sveriges Mekanförbund, 1972). Kostnaderna beräknas inte i första hand för olika varor och tjänster utan för olika funktioner och ställs mot bedömda nyttovärden för dessa.

Projekt- och programkalkyler

Att kalkylerna blir alltmer komplicerade gäller inte minst för stora kommunala projekt eller program kring bostäder, utbildning, sjukvård m m.

Dels berörs dessa liksom övriga varor och tjänster av ökad kostnadsgemenskap, teknisk utveckling, inflation, standard- och kvalitetskrav m m. Dels fordrar de avancerade samhällsekonomiska kalkyler eller andra beräkningar, där effekter för alla berörda parter ingår (jfr avsnitt 2.2 och 6.1 ovan). Inte minst behöver omfattande transfereeringar (subventioner, bidrag m m) samt fördelningseffekter beaktas.

Exempelvis kan en kalkyl över boendekostnad inom ett nytt område omfatta allt från exploaterings- och markkostnader till kostnader för barnomsorg. Hänsyn behöver tas ej blott till kostnader utan även till lån, subventioner och bidrag av olika slag, va-, energi- och gatuför-sörjning, hyror, avgifter, skatter m m.

Många faktorer i sådana projekt- och programkalkyler kan vara svåra att kvantifiera i monetära termer. Olika politiska grupperingar kan vilja åsätta de i kalkylerna ingående faktorerna helt olika värden. Detta ökar kraven på controllerfunktionen att belysa olika förväntade och konstaterade samband mellan åtgärder och effekter inom projekt och program i så "objektiva" termer som möjligt.

Investeringskalkyler

Även för investeringar förändras kalkylsätten. En stor del av kommunernas investeringar avser fastigheter och anläggningar. Inom byggforskningen har bl a det under 1970-talet verksamma K-blocket visat på betydelsen av "förvaltningsanpassat" byggande (se Sundsvik, Höjer, Mellander, 1983). Redan i projekteringsskedet binds ofta inte bara kostnadsutvecklingen under byggandet utan även under användandet av byggnaderna.

Därför rekommenderas en förkalkyl för hela byggnadens livscykel (s k LCC-kalkyl). En sådan kalkyl omfattar till beslutstidpunkten diskonterade betalningar för alla skeden av byggnadens liv. Empiriska känslighetsanalyser har ytterligare belyst projekteringsskedets stora betydelse (se Westin, 1989).

Samtidigt kan redan de enklare traditionella investeringskalkylerna med ränteberäkningar upplevas som alltför spekulativa (jfr avsnitt 6.1 ovan). Noggrannheten i räknandet står i bjärt kontrast till de avvikelser, som efterkalkylerna visar (Gennser, 1982). Osäkerheten om framtiden kan visserligen mötas med känslighetsanalyser och simuleringar. Det starka beroendet av vald diskonteringsränta och brukstid är dock frustrerande. Olika finansieringssätt krånglar ytterligare till beräkningarna.

Enkla investeringsbedömningar

Kanske är tiden snarare mogen för att återgå till andra, mer jordnära kalkyler över hur satsat eget och främmande kapital kan väntas bli återvunnet. Många föredrar sedan länge en enkel pay-back-metod som ett slags bestämning av kalkylerad risk. Eventuellt beaktas att räntekostnader förlänger hemtagningstiden eller att ett viss restvärde ej behöver återvinnas.

En annan enkel "horisont-metod", som författaren gärna begagnar, är att bedöma hur stor del av grundinvesteringen som kan förväntas vara återvunnen inom de närmaste, överblickbara åren. Resterande belopp får ställas mot en subjektiv värdering av att ha en relativt ny anläggning tillgänglig för senare, mindre överblickbara år bortom horisonten.

Med fördel kombineras alla kalkyler dessutom med bedömningar på fri hand av vad som händer vid oturliga omständigheter. Hur skulle det i så fall gå att "krypa ur" investeringen med minsta möjliga ekono-

miska förlust? I eventuella konkurrenssituationer och risk för överetablering kan frågan ställas om just den egna verksamheten är speciellt överlägsen andra, som också kan vara intresserade. Svaren på dessa frågor kan vara särskilt avgörande vid investeringar på t ex små orter.

I de fall då valet står mellan att bygga i egen eller främmande regi kan det vara viktigt att jämföra kompetens och kvalitet m m. Ibland kan det rentav vara lättare att kontrollera och kritisera främmande leverantörer. I andra fall talar kvalitativa synergieffekter för egen regi.

Hur än investeringskalkyler utförs, synes det viktigt att deras antaganden formuleras så att det blir möjligt att följa upp utfallen åtminstone under de närmaste åren. Det gäller såväl bygg- eller anskaffningskostnader som antaganden kring intäkter, nyttovärden, kvalitet, förvaltningskostnader m m (jfr investeringsansvar i avsnitt 7.2 ovan).

Internredovisning

Grundläggande för operativ ekonomisk styrning är internredovisningen (jfr avsnitt 2.5, 3.4 och 7.3 ovan). Det gäller oberoende av om den är relativt frikopplad eller – som oftast i kommunala sammanhang – nära sammanbyggd med den externa redovisningen. För det dagliga arbetet och beslut på alla nivåer och i alla funktioner skall internredovisningen ge erforderliga feed-back-signaler.

I framtiden skall inte informationen behöva begränsas till rapport-generatorernas förutbestämda utbud av förslöande standardrapporter. Användarna kan med fortsatt utveckling av dialogprogram alltmer själva begära just den för stunden önskade informationen.

Redan sedan 1920-talet har det efterlysts att till rimliga kostnader få fram en tillförlitlig redovisning av särintäkter och särkostnader på objekt i olika dimensioner. En sådan variabilitetsredovisning har berörts på flera håll ovan (jfr Madsen, 1959). Den kräver en finmaskig särredovisning på minsta delobjekt, som förorsakar kostnader (eller intäkter). Först med datorstödda system har den börjat allmänt accepteras.

Alla kostnadsfördelningar hålls utanför denna redovisning av grunddata, av oförfalskade kvantiteter, priser och kostnader. De får i stället läggas in i de kalkylmallar, som lånar grunddata och bearbetar dem till underlag för olika kort- eller långsiktiga beslut. Dessa avser ibland enskilda varor eller tjänster, ibland grupper av sådana eller hela rörelsegrenar, marknader m m (jfr kalkyler i flera steg ovan).

Datorutvecklingen underlättar en sådan skillnad mellan redovisning och kalkylrutiner men ändå sammanhållning i ett gemensamt system. Utmaningen att nå bättre beslutsunderlag för vitt skilda beslut ligger snarare i att tillräckligt väl bestämma särkostnader och särintäkter för de minsta delobjekten. Det kan vara svårt i många blandade verksamheter.

På kostnadssidan spelar då kalkylsikten ofta stor roll. Vad som är särkostnad för ett visst objekt på en månads sikt kan vara långt mindre än på ett halvårs eller flera års sikt. På intäktssidan observeras hur olika komponenter av varor och tjänster säljs eller erbjuds kommunmedlemmarna i andra kombinationer än de tillverkas.

Det gör det svårt att bestämma särintäkt och särkostnad för samma, av visst beslut beroende objekt, om inte finindelningen drivs tillräckligt långt. Helst skulle den också ge bra information kring de olika ekonomiska effekter, som berörts i avsnitt 3.2 ovan. Att tillfredsställa alla sådana krav på finindelning kan å andra sidan bli oekonomiskt.

Internredovisningens utveckling

Frågan har ställts hur internredovisning, resultatanalys och budgetsimering kan vidareutvecklas till att ge mer ledning i den ekonomiska styrningen. Många förslag har sedan länge framförts om att använda diverse kvantitativa metoder. Verklighetens utfall skulle ställas mot beräknade idealdata (bestämda med ledning av matematisk programmering, beslutsteori, statistisk kvalitetskontroll, spelteori m m).

Samtidigt har en del undersökningar tytt på att just enkelt använda metoder för intern resultatanalys av utfall mot budget och kalkyler är väl så informativa (se Magee, 1976, Sundem, 1974).

Kommun- och Landstingsförbunden har som nämnts (avsnitt 7.3 ovan) framlagt förslag till ny budget- och redovisningsmodell. Den avser dock ej internredovisningen. Denna skulle i stället skräddarsys efter varje kommuns och verksamhets behov.

Troligen vore det värdefullt om åtminstone väsentliga moduler utarbetades centralt i samarbete mellan olika kommuner. Denna uppfattning bygger på författarens erfarenheter från utvecklingen av BAS-redovisningen (1982). Den fick stort genomslag beträffande externredovisningen. Däremot har företagen inte mer allmänt infört internredovisning annat än när branschorganisationerna initierat en gemensam utveckling av huvuddragen.

7.6 Kommunal taxesättning

Avgiftsfinansiering

Vissa av kommunernas verksamheter är avgiftsbelagda sedan mycket länge tillbaka. Ytterligare avgiftsfinansiering diskuteras med de fördelar och olägenheter detta kulle erbjuda för olika parter. Utvidgningen kan avse såväl högre andel avgiftsfinansiering av vissa tjänster som avgifter på helt nya områden.

Som exempel på en sådan kulturförändring kan nämnas möjligheten för en kommun att erbjuda avgiftsfinansierad utbildning (se Eriksson, 1987). Vid förändring av tidigare taxor kan det vara viktigt att belysa väntade fördelningseffekter mellan olika kategorier av kommunmedlemmar (inklusive företag, se Hederstierna, Schwarz, 1983).

Avgifter och skatter träffar olika kommunmedlemmar och andra mycket olika. Dessa skillnader har ökat sedan juridiska personer inte längre betalar kommunalskatt men däremot mottar betydande delar av avgiftsbelagda tjänster.

Självkostnadsprincipen

Nuvarande lagstiftning uppställer vissa om än oklara regler, främst de s k självkostnads- och likställighetsprinciperna, för taxesättningen (mest ingående behandlade i Bohlin, 1984). De har varit svåra att tolka på ett entydigt sätt.

Bl a uppfattas självkostnadsbegreppet annorlunda än som är vanligt i företagsekonomisk litteratur och praxis (jfr Enhetliga principer . . . , 1937). Prövningen av vad som är "nödvändiga kostnader" enligt valagen synes domstolarna ha velat göra med utgångspunkt i den externa redovisningen (jfr Statens VA-nämnds beslut BVa 24, Va 216/84, 1989-02-24, s 21). För företagsekonomer är termen självkostnad enligt tradition i stället snarare knuten till kalkyler och internredovisning. Det gäller både i Sverige (enligt SIS-normer från 1931) och internationellt.

Detta synes vara en anomali. Frågan är om inte användningen av termen "självkostnad" i lagstiftarnas förarbeten och domstolsutslag nästan kan äventyra rättssäkerheten (jfr *Självkostnadsprincipen* . . . , 1989). Lagens regler har ej en sådan innebörd att personer utan ingående juridisk skolning på förhand kan utläsa vad som är tillåtet eller

otillåtet. Ja, inte heller domstolarnas formuleringar synes helt entydiga. Det kan endast delvis förklaras av skillnader i berörda lagars formulering (el-, va- och kommunallagarna).

Kapitaltjänstkostnader

Vad tvisterna gällt är främst periodiseringen av investeringsutgifter till avskrivningskostnader över förväntade, kommande bruksår. Dessutom berörs sättet att kalkylera ränta som pris på dispositionen av kapital som används. Tillsammans kan avskrivningar och räntekostnader betecknas som kapitaltjänstkostnader.

Författaren rekommenderar att den kortare, från tyskan övertagna termen ”kapitalkostnader” undviks. Dels har den under de senaste åren ofta kommit att användas blott för räntekostnader och avkastningskrav (jfr amerikanska ”cost of capital”). Dels utnyttjas den av nationalekonomer för blott historiska kostnader, dvs bestämda i efterhand. Dels inräknar tekniker i dagligt tal ibland även hanterings- och riskkostnader för lager m m.

För controllerfunktionen bjuds flera viktiga uppgifter visavi kapitaltjänstkostnaderna. Dels kan den mot yttvärlden få ansvar för att i lämpligt underlag verifiera taxornas beräkningar. Dels kan den internt i kommunerna inför andra tjänstemän och politikerna få förklara taxorna. Det gäller närmast den inverkan som olika sätt att bestämma avskrivningar och räntekostnader får på årsresultat och taxor (samt indirekt på skatter och lån m m).

Underhållskostnader

Investeringar kräver oftast underhåll. Samtidigt kan intensivare underhåll göra det möjligt att vid bibehållen standard uppskjuta reinvesteringar. Kapitaltjänst- och underhållskostnader kan därför ömsesidigt bero av varandra.

Underhållet har ofta en tendens att öka med fastigheters och andra anläggningstillgångars ålder — även i fasta priser. Det skulle kunna tala för att söka kalkylera en real genomsnittskostnad per år över hela den förväntade brukstiden.

Detta kan — särskilt vid unga bestånd av anläggningar — motivera fondering av medel för underhåll (SOU 1982:65). I praktiken kan det, t ex vid hyresförhandlingar, bli svårt att nå respekt för att dylika fon-

deringar är nödvändiga. Åtminstone det periodiska underhållet avser emellertid i stor utsträckning ett utbyte av komponenter med kortare brukstid än vad anläggningen som helhet har.

Detta kan tala för att kalkylera med avskrivningar för olika komponenter för sig efter deras förväntade brukstid. Ja, även lånefinansiering och amorteringar skulle kunna anknytas till brukstiderna. Då kan en sådan metod för komponentavskrivning utvecklas till även ett slags komponentamortering (Frenckner, 1982). Behovet att med hyrorna klara amorteringar och räntebetalningar torde vid hyressättningen allmänt upplevas som mer konkret än att klara kalkylernas mer fiktiva beräkningar av kostnader.

För kommunala verksamheter med kapitaltunga anläggningar kan det vara en viktig controlleruppgift att belysa sambanden mellan avskrivningar, räntor och underhåll samt inflation. Det gäller även för icke avgiftsfinansierade verksamheter.

Två grundmetoder för taxesättning

För bestämning av kapitaltjänstkostnaderna för olika år kan i första hand två grundmetoder urskiljas.

Vid en vanlig, klassisk (och linjär) s k nominalmetod (N-metod) beräknas årligen lika stora nominella avskrivningar på den historiska anskaffningskostnaden. De planeras utgå under hela den förväntade brukstiden. Gångse nominell marknadsränta, motsvarande kommunens låneränta, beräknas på det efter avskrivningarna återstående, bokförda restvärdet.

I andra fall bestäms motsvarande linjära avskrivningar men beräknade på ett med prisstegringen sedan anskaffningstillfället uppräknat belopp (oftast en med index schablonmässigt uppskattad nuanskaffningskostnad). Ränta kan räknas med real räntesats, dvs nominell räntesats reducerad för beräknad prisförändring per år. Den beräknas på anläggningarnas bruksvärde, vilket approximativt bestäms som ovannämnda bokförda restvärde, uppräknat med inflationen sedan anskaffningstillfället.

Förfaringssättet brukar i företagsekonomi kallas (linjär) realmetod (R-metod). Det kan sägas nära anknyta till den i England föreslagna inflationsjusterade externredovisningen (se i slutet av avsnitt 7.3 ovan).

Två kritiserade metoder

Alternativt beräknas räntan med nominell räntesats på bokfört restvärde samtidigt som avskrivningarna görs på nuanskaffningskostnad enligt ovan. Vid denna säkerhetsmetod (S-metod) kommer alltså både ränta och avskrivning att ge ett skydd mot inflationen.

Än mer gäller detta, om den nominella räntesatsen tillämpas på bruksvärde. Denna äldre säkerhetsmetod (ÄS-metod), som knappast torde förekomma mer, hade sin grund i den s k kapitalredovisningskommitténs rekommendation (Svenska Stadsförbundet, Svenska Landskommunernas Förbund, 1956). Metoden rekommenderades även senare, medan inflationen fortfarande var låg och ingen brydde sig om någon skillnad mellan nominell och real ränta (Svenska Kommunförbundet, 1973).

Det är ÄS- och framförallt den ännu förekommande S-metoden som vållat de omnämnda rättstvisterna.

Intressant är att dessa metoder åtminstone tidigare var vanliga i näringslivet. Under 80-talet torde dock många företag ha övergått till främst N-metoden men tillämpad över en mycket försiktigt beräknad livslängd (jfr Olve, Samuelson, 1989).

Det torde framförallt vara osäkerheten om att kunna utnyttja anläggningarna lönsamt i framtiden som motiverat detta. Det har i viss mån också det klassiska motivet att jämna ut anläggningarnas totala årskostnader. Dels väntas underhållskostnaderna stiga, dels intäkterna falla (på grund av den tekniska utvecklingen). Även i den externa redovisningen kan liknande resonemang föras. Exempelvis avskriver ASEA Brown Boveri maskiner och inventarier linjärt över två tredjedelar av bedömd ekonomisk livslängd.

Att förstå inflationsskyddet

En väl kvalificerad controller bör kunna förklara skillnaden i innebörd mellan de olika metoderna. Särskilt viktigt är kanske att förstå hur även N-metoden ger skydd mot inflationen.

Det förutsätter att vi beaktar att en del av den nominella räntan kan ses som en ersättning för inflationen. Ja, den skulle rentav kunna uppfattas som ett slags avskrivning för att trygga mot inflationen. I perioder med ringa investeringsverksamhet (jämfört med avskrivningarna) kan sådana räntemedel behöva behandlas som ett slags reserv. Medlen måste liksom reserveras och ränteras i takt med investerings-

objektens prisstegring till senare perioder, när investeringarna blir större än avskrivningarna.

Kommunförbundets realannuitetsmetod

Svenska Kommunförbundet (1984 med viss revidering 1985) har rekommenderat övergång till den s k reala annuitetsmetoden (RA-metoden). Med denna beräknas med hjälp av en annuitetstabell för 4 procents real ränta en årskostnad för varje investering (jfr inverkan på förmögenhetens redovisning i avsnitt 7.3 ovan). I fasta priser blir summan för anläggningens avskrivningar och räntor lika stor varje år under brukstiden. Denna annuitet får sedan år för år räknas upp med prisutvecklingen sedan anskaffningstillfället.

Liksom N- och R-metoderna synes RA-metoden kalkylmässigt fylla de krav som självkostnadprincipen ställer.

Metoden har vunnit betydande acceptans i många kommuner, men även andra metoder förekommer fortfarande. De inverkar på kostnader och resultat för olika år. Detta belyses i ett antal såväl inlagor till domstolar som publicerade skrifter (Säfwenberg, 1983, Malm, Yard, 1985, Frenckner, 1985 och SPK, 1982, 1986). Risken att avgiftskollektivet vid vissa taxekonstruktioner får betala samma kostnadspost två gånger behandlas även av Kommunallagsgruppen (1987) och i engelsk litteratur (t ex CIPFA, 1987).

Fördelning av gemensamma kostnader

Det är naturligtvis inte bara metoden för kapitaltjänstkostnadernas periodisering som spelar roll för avgifternas höjd. Bestämning av förväntad livslängd eller brukstid och totala livscykelkostnader inklusive underhåll m m kan också spela in. Särskilt diskutabel kan fördelningen av gemensamma kostnader vara. Liknande problem har också berörts kring prissättning av interna tjänster inom kommunen (se avsnitt 5.6 ovan).

Många kostnader för administration och samhällelig infrastruktur kan vara gemensamma för avgiftsfinansierade och andra verksamheter. Fördelningen av sådana kostnader skulle helst spegla något slags långsiktigt orsakande. För många kostnader är detta knappast möjligt att bedöma annat än efter osäkra eller till synes godtyckliga schabloner. Eventuellt kan dessa knyta an till allmänt förekommande fördel-

ningssätt eller något slags motiverad plan för kostnadstäckningen (jfr avsnitt 7.5 ovan).

Verifierat underlag

Från juridisk synpunkt synes underlaget för taxorna enligt de senaste domstolsutslagen (se ovan) helst böra vara verifierat i den redovisning som fordras enligt lag. Uppgifter ur internredovisning eller kalkylmässiga beräkningar synes inte ha accepterats (eller inte förebringats) i samma utsträckning. Från företagsekonomisk synpunkt synes detta diskutabelt. Skulle inte en välordnad internredovisning vara tillfredsställande som underlag för en i övrigt godtagbar taxesättning?

Mycket talar för att så blir fallet, bl a att kommunallagsgruppen synes ha accepterat både N-, R- och RA-metoderna, dock utan att direkt namnge dem. Inget krav på stöd i extern redovisning har ställts.

Det finns anledning att ställa ett antal frågor i anslutning härtill. Skulle några av de senaste årens rättstvister kring el-, va- och hamnavgifter undvikits, om kompetenta controllers hade funnits i flertalet kommuner och deras verk? Skulle en samlad controlleropinion kring överuttag av avgifter vid stark inflation ha uppkommit och vunnit gehör i kommunerna? Svaret kan bli "kanske, kanske inte".

Skulle avgifterna varit annorlunda eller åtminstone annorlunda beräknade med t ex fyligare debiteringar av interna tjänster inom kommunen? Ett jakande svar synes rimligt (jfr i slutet av avsnitt 5.5 ovan). En flerdimensionell internredovisning med stöd även i externredovisningen skulle kunna verifiera även mycket gamla flerperiodkostnader för t ex markanvändning, anläggningar, fastigheter m m (jfr avsnitt 2.5, 3.4 och 7.3 ovan).

En aktiv controllerfunktion i flertalet kommuner och industriverk skulle troligen medfört starkare intresse än hittills för olikheterna i verkliga avgiftsuttag mellan kommunerna. Med många controllers skulle en diskussion kring bakomliggande olikheter, inklusive olika redovisnings- och kalkylsätt, förväntas.

Inför ny kommunallag

För närvarande tillämpas i stor utsträckning inom kommunerna s k öppen redovisning. Det innebär att helt eller delvis avgiftsfinansierade verksamheter levererar sina överskott av intäkter över driftkostnader

in till den centrala finansavdelningen. Därifrån utgår erforderliga medel för investeringar.

I den mån driftunderskott uppstår måste dessa i stället täckas ur för kommunen gemensamma medel. Inga pengar är öronmärkta för speciella verksamheter. Det framgår inte utan särskilda beräkningar hur de olika verksamheterna på längre sikt lyckas generera medel för sina investeringar.

Frågan kan ställas om fler röster skulle ha höjts för sluten redovisning för åtminstone vissa förvaltningar, om de hade haft egna controllers sedan länge. Mycket talar för detta, även om givetvis många andra faktorer spelar in. Det skulle då bero på det opinionstryck som en samlad yrkeskår skulle kunna utöva.

Alternativt skulle någon mellanform mellan öppen och sluten redovisning bättre än nu kunna belysa avvägningen mellan avgifts- och skattebetalningar. Å ena sidan kan monopolpriser vara olyckliga såväl för avgiftsbetalare som för välfärden för medborgarna i allmänhet. Å andra sidan är det ofta skattebetalarna som tar riskerna vid särskilt de första investeringarna i senare avgiftsbelagda verksamheter.

Beräknade över- och underskott för enstaka år skulle kunna balanseras för att belysa om utjämning mellan åren sker. Detta synes ligga i linje med Kommun- och Landstingsförbundens redovisningsrekommendation (1988 a). Det kan också nämnas att all vattenförsörjning i England enligt lag från 1973 skall drivas på en genomsnittligt "no profit, no loss basis" (Hooper, 1988).

Även i England är lagstiftningen kring kommunal taxesättning under omarbetning men tydligen delvis efter andra tankegångar (CIPFA, 1988). Avgifterna skall bygga på kostnader men det preciseras ej hur. Likaså skall ekonomisk likställighet iakttas, men detta krav synes delvis få stå tillbaka för hänsyn till att tillfredsställande avkastning på satsade pengar skall uppnås. Även vissa krav på historisk likställighet ställs genom att större förändringar i avgifterna bör införas stegvis. Dessutom diskuteras subventioner som en väg att uppnå social likställighet.

Frågan kan ställas om lagarna eller lagtolkningen i Sverige skulle ha ändrats, om en aktiv controllerfunktion hade verkat i flertalet förvaltningar och verk i något tiotal år? Kanske inte, men frågorna om taxesättning och redovisat underlag är ju särskilt aktuell, när kommunallagen ses över inför 90-talet (jfr Kommunallagsgruppen, 1987, Persson, 1988).

Metodvalets betydelse

Författaren har utvecklat en datorstödd, interaktiv simuleringsmodell för att studera effekterna av olika metoder på taxor och resultat (Frenckner, 1985). Med den kan visas hur valet av metod för taxesättning spelar viss roll för både taxor och resultat olika år. Det varierar med räntekrav, inflationstakt, brukstid och växlingar i investerings-takt. Metodvalet inverkar givetvis också på jämförbarheten mellan avgifter i olika kommuner.

Modellen har även kunnat användas för att utveckla nya metoder. Med varianter av den reala annuitetsmetoden kan man t ex beakta förväntad underbeläggning i början och stigande underhållskostnader mot slutet av en anläggnings brukstid. Andra metoder kan bygga på den traditionella N-metoden men ge jämnare reala årskostnader vid inflation.

Direktavskrivning

På slutet av 1980-talet har s k direktavskrivning föreslagits av den s k FIKK-utredningen (Stockholm Stad, 1986). Förslaget innebär att inköpta anläggningar avskrivs tillfullo redan första året och balanseras ej. Det antas handla mest om reinvesteringar och de betraktas som ett alternativ till underhåll.

Metoden tillämpas i Stockholm efter kritik mot tidigare taxesättning. Inför möjligheten av att metoden intresserar andra kommuner skall den i korthet kommenteras.

Motiveringen är enkel. Om investeringar behandlas som driftsutgifter undviks besvärliga diskussioner om rättsligt tillåten periodisering av kapitaltjänstkostnader. Redovisningen och dess rapporter blir som ovan berörts enklare att förstå. Inte minst för jäktade politiker anses detta utgöra en fördel.

Mot detta måste vissa risker vägas. Investeringar kanske bestäms mer av det finansiella läget än av uppskattat behov, nyttovärde e d. Kan inte optimal livslängd för olika anläggningar, fastigheter m m komma att väsentligt överskridas? Kan inte planeringen lätt bli kort-siktig och ryckig? Det kan ifrågasättas om gängse krav på ekonomisk styrning av realkapitalets användning tillfredsställs (se Stureson, Hansson, 1988).

Är inte risken vid direktavskrivning stor att tillgängliga anläggningars reala bruksvärden och därav motiverade (reala) räntekrav inte

beaktas i planeringen (jfr avsnitt 7.3 ovan)? Frågan gäller även de verksamheter där kostnader blott kan ställas mot nyttovärden, ej mot påtagliga intäkter eller inbetalningar.

Direktavskrivningen tillämpas i Stockholm för nya investeringar. Samtidigt beräknas fortfarande avskrivningar och ränta för äldre investeringar efter metoder som domstolarna accepterat. Parentetiskt kan det påpekas att själva övergången till direktavskrivning som taxerunderlag då ger kanske välkomna men ack så kortsiktiga tillskott till kommunens finansiering.

Controllerfunktionen och lagen

Synpunkterna ovan får inte tolkas så att en aktivare controlling skulle undanröja riskerna för rättstvister kring kommunal taxesättning. Skiljaktiga åsikter om hur lagreglerna om taxor skulle tolkas torde ha varit vanliga sedan länge mellan kommun- och verksledningar samt abonnenter. Dock synes det rimligt att anta att en aktiv controllerfunktion skulle kunna bidra med

- att internleveranser av tjänster, t ex fastighets- och gatuförvaltning till va- och energiverk, skulle ske till övervägda och verifierade kvantiteter och priser
- att avvägningen mellan olika intressen, främst skatte- och avgiftsbeta- lars, skulle komma upp till mer debatt än hittills
- att avvägningen mellan strävanden mot samhällelig välfärd och skydd för olika intressentgrupper skulle diskuteras mer
- att eventuella behov av reserveringar (fondering) för framtida, ojämnt infallande återanskaffningar, underhåll och avvecklingar m m skulle beaktas mer än nu
- att större hänsyn skulle tas till ansvaret att förvalta de stora reala förmögenhetsvärdena i olika kommunala anläggningstillgångar (jfr avsnitt 7.3 ovan).

Välfärdsbedömning

All kommunal prissättning kan behöva anpassas till samhällელი mål. Redan tidigt framhölls att tillgänglig kapacitet kan utnyttjas mest allmännyttigt, om priserna sätts efter vad som senare har benämnts marginkostnaderna (Dupuit, 1844). Dessa behöver dock värderas med

hänsyn till vad alternativa användningar erbjuder (jfr Bohm, 1979, SOU 1981:69, Andersson, Bohm, 1981 och Brown, Sibley, 1986 m fl).

Optimeringen kan ibland behöva ske inom bivillkor, beroende på andra önskemål, lagregler m m. Inte minst under de senaste åren har litteraturen med resultat från forskning kring statliga och kommunala avgifter ökat kraftigt.

Vid brist på tomtmark, gatuutrymme, energi, omsorgs- och sjukvårdsplatser m m uppstår problem. Konsumenternas reaktioner till olika priser eller andra styrmetoder är svåra att förutsäga. Prisökningar, som "klarerar" marknaden och skapar jämvikt mellan utbud och efterfrågan, kan få helt oacceptabla fördelningseffekter. Köbildning med olika prioriteter kan ge andra orättvisor. Utbyggnad inom rimlig tid kan vara tekniskt eller finansiellt omöjlig.

Det är inte controllerns sak att lösa nämnda problem. Däremot behöver controllers följa den alltmer omfattande litteraturen kring avgifter. De kan då bättre bidra med viktigt underlag för beslut om taxeåtgärder och framförallt snabb uppföljning av om avsedda effekter uppnås.

Ja, det kan rentav formuleras som en fråga om controlleretik hur centrala och lokala controllers bör informera om vad som skett och vad det kan bero på. Viktigt är också att controllers alarmerar, om i effektivitetssyfte differentierade taxor — t ex vid hög belastning — tenderar att strida mot lag.

7.7 Erfarenheter och framtid

Kommunal konkurrens

Viss konkurrens mellan kommuner kan iakttas. Kommunerna försöker skaffa sig en god image genom olika former av marknadsföring. De vill rekrytera näringsliv, invånare, personal med viss kompetens, turism m m eller skapa sysselsättning. Därmed kan både kommunalfinansiella och kommuneekonomiska fördelar nås. En aktiv marknadsföring är i linje med den aktiva förmögenhetsförvaltning som berördes ovan (avsnitt 7.3).

Samtidigt är det uppenbart att vissa ekonomiska effekter (jfr avsnitt 3.2 ovan) kan motivera stordrift, ändrad lokalisering av verksamheter m m. Samarbete över kommungränserna samt köp och försäljning

mellan kommuner kan vara lönsamt (jfr rättvis bedömning i avsnitt 5.5 ovan). Det kan ge upphov till viss konkurrens och kräver affärs-
mässiga bedömningar. Avvägningar och prioriteringar blir på sådana
punkter alltmer lika affärslivets. De ställer ungefär samma krav på
controllerfunktionen.

Programbudgetering

I samhällelig verksamhet har sedan länge försök gjorts med vad som i
dag skulle betecknas som controllingmetoder. Mest känd är väl pro-
grambudgeteringen. Målet var att samla bedömningen av effektivitet i
olika dimensioner till större, målsatta program. Helheten skulle fram-
träda.

Programbudgeteringens debutområde, det amerikanska försvaret,
lämnade tekniken efter ett tiotal års försök. I Sverige har åtminstone
vissa drag av programbudgetering överlevt, bl a i kommunerna. Det
kan liknas vid vissa uttryck för s k ändamåls- och nollbasbudgetering i
näringslivet. Strävan är att undvika slentrianmässigt anslagstänkande
och resonemang om blott mindre justeringar mot tidigare budget (s k
inkrementalistisk budgetering).

Innehållet i den operativa budgeten för olika kommunala verksam-
heter behöver ständigt omprövas. Hänsyn måste tas till ändringar i
uppställda mål. Budgeten får ej vara låst i byråkratiska rutiner. Osthy-
veln kan användas några år men knappast på längre sikt.

En avgörande idé i programbudgeteringen är att medel beviljas för
målriktade program. Dessa kunde – åtminstone till en början – gå
tvärsöver gängse ansvarsgränser i organisationen. Programmen är
marknadsorienterade, medan organisationen kan vara produktions-
orienterad. Därmed uppstår lätt konflikter mellan inriktning på yttre
respektive inre effektivitet. I Sverige har myndigheterna därför strävat
mot att samordna program- och ansvarsindelningarna (Programbud-
getering . . . , 1967).

Ändamålsbudgetering

På den senare punkten avviker s k ändamålsbudgetering (Madsen,
Asztély, 1973, Polesie, 1976 och Madsen, Polesie, 1981). Där klassifi-
ceras kostnaderna efter mer finfördelade "ändamål", som avser det
omedelbara syftet med verksamhetens olika delar. Ändamål är ett

aktivitetsorienterat snarare än intäkts- eller nyttoorienterat begrepp.

Strävan är att konkret och operationellt skilja mellan ansvar för och ändamål med olika resursinsatser. Skillnaden motsvarar skillnaden mellan sak och person.

Grundtankarna bakom variabilitetsredovisning (se avsnitt 2.1 och 7.5 ovan) och ändamålsbudgetering har haft stort inflytande på utvecklingen av ekonomisystem i Sverige (jfr Bergstrand, Olve, 1981). Kostnaderna för använda resurser registreras dels på resursslag, dels på de ansvarsenheter och de ändamål, som de särskilt avser. Denna modell kan ofta skönjas även bakom många system och kontoplaner, som sedan 1960-talet presenterats i andra termer både i affärslivet och för den offentliga sektorn.

Nollbasbudgetering

Nollbasbudgeteringen är ännu mer radikal (Johansson, Johansson, 1983). Budgeten startar i princip från grunden varje år. Åtminstone gäller detta beträffande stora delar av de indirekta kostnaderna (de med pålägg på olika varu- och tjänsteslag fördelade omkostnaderna).

Nollbasbudgeteringen är psykologiskt tilltalande och bygger på prioriteringar. Det handlar inte bara om nedskärningar och smärre korrigeringar mot tidigare år. En alltför strikt tillämpning synes dock medföra risker för avdelningstänkande (tjuv- och rackarspel). Den kan dessutom bli mycket arbetskrävande men kan då tillämpas vid enstaka tillfällen eller för delar av verksamheten (jfr termen nollbasanalys).

Interkommunala jämförelser

Andra metoder i samma anda har också prövats. Den noggranna bindningen av budgeten till olika utgifts- eller kostnadsslag har i huvudsak övergetts. Över tiden likartade effektmätningar företas. Interkommunala jämförelser av kostnadseffektiviteten i likartade verksamheter respektive standardprov i utbildningsväsendet är ytterligare exempel.

Alla interkommunala jämförelser bygger på att det synes rimligt att kostnads- och nyttoförhållandena skulle vara lika. Eventuellt behövs först vissa korrigeringar för bakomliggande faktorer som skiljer.

Kostnader kan beräknas per olika enheter såsom per invånare, inskrivet barn, heltidsplats på daghem eller tjänstgöringstimme osv. De

kan dock behöva tareras, dvs göras mer jämförbara, med ledning av data över olika befolkningsstruktur, standard m m. Det exemplifieras i en provstudie kring tio kommuners barn- och äldreomsorg (Svenska Kommunförbundet 1988 c). Där påvisas mycket stora skillnader. Till viss del kunde de förklaras med olikheter i standard, service, finansiering och avgifter etc.

Liknande slutsatser kan dras från mycket omfattande jämförelser i Statskontorets sk KRON-projekt (Jansson, Hällegårdh, Jönsson, 1984). För de fyra största nordiska länderna har kostnaderna jämförts för daghem, familjedaghem och fritidshem per inskrivet barn, för socialhjälp per hushåll och per omsorgstimme, för ålderdomshem per vårdplats, för sjukvård per vårdplats och läkarbesök, för grundskola per elev och per undervisningstimme osv.

Kostnadsskillnaderna har till stor del kunnat återföras till skillnader i personaltäthet och lönenivå. Den senare beror i sin tur delvis på åldersstruktur, personalsammansättning och utbildningsnivå. Studien har senare ytterligare fördjupats i avsikt att närmare identifiera orsakerna bakom skillnader i kostnader, effektivitet och standard. I sitt fågelperspektiv tvärsöver hela Norden belyser studien valet av kostnads- och prestations- samt effektdata. Det kan ge god vägledning även för en fortlöpande controllerfunktion inom t ex social förvaltning.

På liknande sätt kan sjukvården studeras. Men är det t ex kostnader per invånare, insatser per invånare, insatser eller tillgång vid lika behov eller rentav invånarnas hälsostandard som idealt sett skall vara lika (Mooney, 1986)?

Frågan synes i sig omöjlig att besvara på ett allmänt acceptabelt sätt. Så gott som alla jämförelsenivåer kan vara av intresse, t ex även kostnad per sängplats och dag, per sjuktillfälle etc. Valet måste bero av vad man i den speciella situationen vill belysa och av vilka nyckeltal som är med varandra förenliga.

I stället för marknadskonkurrens

I brist på marknadskonkurrens söks alltså andra riktmärken eller normer. Avsikten är att ersätta marknadskrafterna med något slags tävlingsincitament mellan kommunerna eller i relation till tidigare uppnådda, egna resultat (jfr jämförelser i rum och tid av nyckeltal). Samtidigt observeras risken av för starkt intresse för det mätbara, för svagt för svårsmått kvalitet, service m m.

Ibland försvåras varje jämförelse mellan kommunerna av att förutsättningarna är så olika. Ja, även jämförelser över tiden kan halta, om variationer i kvalitet är svåra att påvisa. Då återstår kanske bara att pröva rimligheten hos uppkomna kostnader.

Dessa förhållanden torde ofta föreligga på kulturområdet. Att bedöma hur rimliga de kulturella tjänsternas kostnader är kan dock vara känsligt. Ofta saknas jämförelseobjekt. Det talar för att arbeta med flera måttstorheter. Vissa kan vara utbudsrelaterade som kostnad per teateruppsättning, per öppetimme på ett museum, per utställning etc. Andra är efterfrågerelaterade som kostnad per besökare, per konsumtionstillfälle etc.

Problemen belyses i en principiell ESO-studie (Hedvall, 1987) med vissa tillämpningar. Bland tänkbara orsaker till höga styckkostnader framhålls dåligt personalutnyttjande, alltför stor administrations- eller produktionsapparat, svinn, felskattad efterfrågan, ineffektiva rutiner, kvalitetsbrister eller onödigt hög standard, olycklig resursmix etc.

I vissa fall är frågan om ytterligare insatser av resurser och därmed högre kostnader kan väntas ge bättre resultat. Detta är ett vanligt spörsmål på utbildningsområdet. Vissa mät- och metodproblem belyses i en ESO-studie kring grundskolan (Åsa Murray, Svensson, Emanuelsson, 1986). Både statliga och kommunala kostnader beaktas. De stora variationerna i kostnader syntes mer bero av skillnader i befolknings- och näringsstruktur än av resursinsatser i själva skolarbetet. Jämförelser av detta slag skulle troligen bli effektivare om de utfördes fortlöpande. Dessutom skulle de kunna kombineras med erfarenhetsutbyte kring siffrorna mellan pedagoger och controllers från några likartade kommuner.

Normkraven på olika kommunala aktiviteter kan komma att utarbetas centralt. Eventuellt skärps de år för år för att framtvunga prioriteringar – ”med kniv och inte bara med osthyvel”! Det skulle dock kunna innebära risker för det decentraliserade ”klimatet”. Jämförelserna skulle kunna leda till centralt bestämda, standardiserade enhetskostnader och kvalitetsspecifikationer. På lång sikt skulle det kunna medföra stillastående. Sökandet efter radikalt nya, först på sikt bättre metoder skulle kunna hämmas.

Jämförelseteknikens utveckling

En fråga är hur olikheter i volym, kvalitet och karaktär hos tjänster från olika kommuner eller år kan identifieras och beaktas på ett rättvist sätt. Även sätten att registrera och kalkylera olika kostnader och effekter, intäkter eller nyttovärden kan störa en rättvis jämförelse.

Den ovan i samband med mätteknikens utveckling (avsnitt 6.6) berörda metoden med diagnosrelaterade grupper (DRG) kan också ses som ett substitut för marknadskonkurrens. Liknande metoder borde kunna utvecklas även utanför sjukvården. Riskerna för ökad stress och oavsiktlig individuell prestationsmätning måste dock beaktas.

En annan teknik kan bli aktuell när flera likviktiga mål skall uppfyllas. För varje fall bestäms en "front" av uppnådd måloppfyllelse i olika måldimensioner. Tillsammans över jämförda fall kan dels ett högsta, dels ett lägsta "hölje" av fronter bestämmas (se Jesson, Mayston, Smith, 1987). Denna "enveloppsanalys" ger ett riktmärke för det enskilda fallets, den enskilda verksamhetens relativa effektivitet i olika måldimensioner.

Litteraturen kring olika företagna jämförelser är i stark ökning (jfr Jonsson, 1984, 1989, Svenska Kommunförbundet, 1988 a, Eriksson, Löfgren, 1988, Svenska Kommunförbundet, Statistiska centralbyrån, 1989 m fl).

Fortlöpande jämförelser

Controllerfunktionen kan vid de nämnda metoderna få ansvaret att biträda vid systemutvecklingen. Framförallt kan den få svara för fortlöpande eller ofta återkommande jämförelser med uppföljning och uttolkning av utfallen. I första hand kan det gälla jämförelser i tiden inom den egna verksamheten. Än mer intressant är dock att också systematiskt och fortlöpande jämföra uppgifterna med andra kommuners. Sådana jämförelser i rummet synes som ovan nämnts dessutom med fördel kombineras med erfarenhetsutbyte och gemensam uttolkning i små interkommunala grupper.

Interkommunala, fortlöpande jämförelser kan befordras av enhetliga konto- eller kodplaner för kommunernas redovisning m m. Som ett uttryck för detta kan man se förändringarna i Kommunförbundets årliga rapportering kring kommunernas väghållning (Danielsson, Brolin, Toivanen, 1988). Samtidigt finns risken för att enhetliga normer form av bl a kodplaner kan låsa utvecklingen och bli onödigt kost-

nadskrävande, särskilt för mindre kommuner. Även normeringssträvanden kan behöva följas upp och utvärderas med avseende på sin effektivitet (jfr RRV, 1984).

Strävan mot fortlöpande kostnadsjämförelser har också tagit sig uttryck i en sampublikation mellan Svenska Kommunförbundet och Statistiska centralbyrån (1989). Med utgångspunkt i SCB:s finansstatistik redovisas nyckeltal över kostnader i kronor per invånare, kronor per viss målgrupp eller procenttal – kommun för kommun.

Även vissa indexserier från SCB kan komma till användning. Samma gäller Göteborgsföretaget REPAB:s Förvaltningsfakta med årskostnader för industri-, vård-, skol- m fl byggnader. Påtagligt är dock att mycket återstår, innan definitioner och registrering av data blir tillräckligt enhetliga för att tillåta entydiga jämförelser i rummet. Med tiden bör dock meningsfulla statistiska sambandsstudier kunna utföras mer allmänt (jfr avsnitt 6.7 ovan).

Kommunal revision

Många vill uppfatta den ofta omfattande kommunala förvaltningsrevisionen som uttryck för controlling. Särskilt med en sidoordnad controllerhierarki enligt ITT-modellen i minnet (jfr avsnitt 4.5 ovan) är detta naturligt.

Kommunallagen (kap 5) ger snarast mindre ingående bestämmelser om revisionen och dess tillvägagångssätt än aktiebolagslagen (kap 10). Den nämner dock (par 5:3) granskningen av styrelsens och övriga nämnders verksamhet före prövningen av räkenskaperna. Viktiga frågor är ju att bevaka att fullmäktiges beslut har följts och att de kommunala resurserna utnyttjats rationellt. Revisorerna är förtroendevalda av fullmäktige.

Aktiebolagslagen (par 10:7) nämner granskningen av årsredovisning och räkenskaper före granskningen av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Denna senare del av revisionen bedrivs sparsamt i företagsvärlden. Mer sällan fördjupar sig revisorerna i en affärsmässig bedömning av beslut och åtgärder.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet har gett ut vägledande principer för kommunal revision (1983), som skall "inriktas mot verksamheten – dess genomförande och resultat". Revisionen uppfattas som "ett väsentligt kommunaldemokratiskt kontrollinstrument". Den förutsätter "kommunikation med olika intressenter"

och har "framåtsyftande karaktär".

I England står sedan 1983 kommunal revision under en central tillsynsmyndighet. Denna "Audit Commission" skall även genom jämförelser bidra till att "sämre" verksamheter eller kommuner skall lära av "bättre". En ofta använd teknik är att illustrera "utgiftsprofiler" (utgiftsträd). En sådan profil för t ex skolmåltider dekomponeras i kostnad per elev och per måltid. Det sker med noggrann uppdelning på olika ingredienser och arbetsmoment.

The Audit Commission har också publicerat ingående rekommendationer och idéer för bättre kommunal teknisk och ekonomisk förvaltning. Intressanta även för svenska förhållanden synes vara arbeten om fastighetsförvaltning (1986 a) och underhållsplanering (1986 b), cash management (1986 c), finansiell kontroll (1985) och förmögenhetsförvaltning (1988). Genomgående föreslås ökad operativ decentralisering, kombinerad med fortlöpande rapportering av uppnådd måluppfyllelse. Det senare synes vara en controlleruppgift.

Controlling och förvaltningsrevision

Frågan är om den kommunala förvaltningsrevisionen kan ses som ett alternativ till controlling. Det synes knappast vara fallet, men de kan komplettera och med all sannolikhet lära av varandra. Det kan t ex gälla val av kriterier för måluppfyllelse, där framförallt de bland revisorerna, som är politiskt valda, kan vara värdefulla samtalspartners för controllers. Tekniken att via nyckeltal och andra måttstorheter mäta måluppfyllelse blir i mycket densamma för revisorer och controllers.

De kommunala revisorerna "prövar om verksamheten har utövats på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den kontroll som har utövats inom nämnderna är tillräcklig" (§ 5:3). Trots denna mjuka och framåtriktade formulering torde revisionen av de flesta uppfattas som inriktad på att finna fel. Den bygger så att säga på "negativ evidens". Controlling är avsedd att vara mer positiv, att söka förbättringar genom tolkning och rådgivning.

Detta hindrar inte att negativa revisionsrapporter kan initiera värdefulla förändringar. De kan väcka mer uppmärksamhet och därmed leda till snabbare omprövning och motåtgärder än rutinmässigt controllerarbete. Särskilt de politiskt valda revisorerna har ofta känne-

dom om lokala förhållanden och aktuella politiska mål. Det torde ge dem goda förutsättningar att ge konkreta detaljråd i ekonomiska förvaltningsfrågor.

Skillnader mellan controlling och revision

Ett par viktiga skillnader mellan förvaltningsrevision och controlling kan observeras. Visserligen kan revisorerna följa upp vissa av de åtgärder som vidtas med anledning av revisionen och hur konsekvenserna blir. Till huvudsaklig del betraktas dock revisionen som avslutad i och med att svagheter är påtalade. Det är ofta efter detta moment som controllerns allsidiga kompetens verkligen sätts på prov. Alarmering, rapportering, tolkning och diagnos m m är bara en del av jobbet.

För en controller ligger den kanske både viktigaste och svåraste delen av arbetet i dialogen med befattningshavarna i linjen. Dessa måste – som betonats på flera ställen – känna ett stöd av controllern i uppföljningen och tolkningen av vad som sker. Controllern måste marknadsföra sina tjänster så att hon eller han blir eftersökt som rådgivare kring de åtgärder som behöver vidtas.

Andra skillnader kan ligga i att förvaltningsrevisionen vanligen bedrivs oregelbundet och med personer utanför den egna organisationen eller kretsen av tjänstemän. Controlling kan startas och styras inifrån respektive verksamhet, medan all revision torde uppfattas i de olika verksamhetsdelarna som mer initierad utifrån. Det förra kan medföra en mer förtrolig relation och att controllers används mer för löpande rådgivning.

Den lämpligaste avvägningen mellan och samordningen av revision och controlling får utkristallisera sig i framtiden. Ingen torde kunna ersätta den andra annat än marginellt.

Kommunal affärsmässighet

Över åren märks en ständigt ökad strävan att bedriva kommunala verksamheter så ekonomiskt som möjligt. Många skulle säga "så affärsmässigt eller effektivt som möjligt", andra skulle föredra formuleringen "så väl som möjligt". Arbetet inom ESO, Spridningsorgan ger uttryck för samma tendens.

Dessa strävanden leder till att behovet av kommunal controlling alltmer liknar affärsvärldens. Politiska mål kring utbildning, omsorg

m m konverteras till tidsatta och mätbara resultatmål. Vid en viss tidpunkt skall visst antal platser eller viss prestationsmängd per tidsenhet ha uppnåtts. Det förutsätts att det sedan rapporteras hur det gått. Utvecklingen talar klart för ökat behov av controlling.

Det är det kärva finansiella läget och det höga skattetrycket som fordrar hårdare prioriteringar i ekonomiska frågor. Hänsyn måste tas till komplicerade samband mellan olika avgifter, skatter och transfereringar. Avgifterna kan gälla inte bara industriverkens tjänster utan även olika former av service med daghem, servicehus för äldre etc. Transfereringarna avser bostads-, barn- och socialbidrag, pensioner bostadstillägg m m.

Det måste vara en viktig uppgift för controllers att bidra till ökad kunskap om sådana samband. De kan gälla intäkter eller nyttovärder kontra kostnader, konsumtion kontra sparande och investeringar skatter i relation till avgifter, transfereringar m m.

Den kommunala controllerrollen

I kapitlet om organisationsutvecklingen och controllerrollen har kraven på controllers berörts. De är omfattande och svåra att tillfredsställa. Framställningen här antyder att den kommunala controllerrollen kan vara besvärligare att fylla än affärlivets motsvarande roll. Visserligen undviks många av de svårigheter och den ovisshet som marknadskonkurrensen medför. I stället tillkommer beroendet av det politiska spelet och de många samtidiga och oklara målen. Det synes emellertid vara svårigheter som är till för att övervinnas, att tas som en utmaning.

Sammanfattningsvis kan upprepas att den kommunala beslutsprocessen har klara särdrag. Sambanden mellan såväl yttre händelser som avsiktliga stimuli å ena sidan och måleffekter å den andra är åtminstone delvis okända och vaga. Än mer gäller detta beträffande inverkan på olika individer och grupper. Ofta saknar vi dessutom ändamålsenliga (t ex monetära) mått på prestationerna. Det ger dåliga förutsättningar för systematiskt lärande genom tidig rapportering om uppnådd målpuppfyllelse.

Samtidigt är just denna återföring eftersträvansvärd. Effekterna av beslut och åtgärder skall ju helst snabbt kunna fastställas och verksamheten anpassas till önskade mål. Detta synes nödvändigt för att personlig ansvarskänsla på tjänstemannanivå skall kunna uppstå (jfr av

snitt 7.2 ovan). Det vore ineffektivt om uppföljningen blott skulle leda till att politiskt ansvar för otillfredsställande måluppfyllelse utkrävs först vid nästkommande val.

Skilnaderna i intressen och målskalor mellan olika intressenter och aktörer kan tvinga kommunala controllers att uppträda som konfliktlösare och samordnare och inte bara som uttolkare och kreativa rådgivare. Detta kräver dels organisatorisk placering, dels både kompetens och erfarenhet, som ger kontrollern inte bara formell status utan också erforderlig reell auktoritet. Uppgiften att samordna tvärsöver olika specialiserade funktioner talar slutligen för att funktionsspecialisera controllerarbetet inom kommunerna.

Jämfört med i affärsvärlden blir kraven nästan större med dels en bredare kompetens, dels lika omfattande men något annorlunda kunskaper i ekonomi. Samtidigt fordras samma kreativa inställning och goda personliga egenskaper. Annars får kommunala controllers svårt att tillvinna sig övriga aktörers förtroende.

7.8 Slutsatser och frågor

De flesta representanter för viss bransch eller viss verksamhet brukar vara måna om att påpeka hur speciella just dess förhållanden är. Visst uppvisar kommunerna påtagliga särdrag jämfört med näringslivet, men frågan kan ställas om inte variationerna inom kommunens egna verksamheter är väl så stora. Trots annorlunda organisation, beslutsprocess och ansvarsfördelning synes behovet av controllerfunktionen uppvisa stora likheter. Ja, olikheterna ligger snarare i verksamhetsmål och möjlig mätteknik än i organisations- och ansvarsförhållanden.

Inom kommunal redovisning och budgetering finns en stark strävan att tillämpa liknande metoder som i näringslivet. Avsaknaden av konkurrens skulle dock kunna motivera vissa skillnader. Medvetenheten om stora dolda värden i både materiella tillgångar och immateriell kompetens, erfarenhet m m skulle kunna motivera speciella värderingar och avkastningsberäkningar. Det senare diskuteras emellertid även i näringslivet.

Ett på 1980-talet alltmer uppmärksammat problem har gällt den kommunala taxesättningen. En konflikt kan skönjas mellan lagstiftningens skydd för avgiftsbetalarna, risktagandet vid investeringar för skattebetalarna och välfärdsaspekter för kommunmedlemmarna i all-

mänhet. En utbyggd controllerorganisation kan väntas bidra till ökad medvetenhet om detta avvägningsproblem.

Parallellt med det ökade intresset i kommunerna för ekonomisk styrning finns strävandena att öka effektiviteten genom stimulerande budgetmetoder, kostnads- och effektjämförelser mellan kommunerna samt aktivare revision.

Frågetecknen är dock många. Är det överhuvudtaget önskvärt att kommunerna blir alltmer affärsmässiga? Vilka är riskerna för att det går ut över kvalitet eller service och framförallt över de svaga i samhället? Många vill inte höra talas om ekonomi och effektivitet! Andra har i olika situationer högst olika tolkningar av uttryck som "värde för pengarna".

En ständig och politisk diskussion gäller i vilken utsträckning kommuner över huvud taget skall syssla med olika frågor. Vad kan med fördel privatiseras? Hur skall i så fall detta omgärdas med lagom mycket regler för att garantera kvalitet, rättvis fördelning m m? Vilken förmögenhetsmassa (t ex tomtmark) behövs i en kommun för flexibel planering framöver och vilka tillgångar låser kapital i onödan? Vilka verksamheter passar att bolagisera med större operativ frihet än för närvarande? Vilka risker för otillfredsställande samordning m m kan det medföra? Vilka aktiviteter, även rent finansiella, är det önskvärt att bedriva i kommunens regi?

Alla sådana och liknande politiska frågor ligger givetvis utanför controllerfunktionen. Uppenbart är emellertid att denna kan få en alltmer betydande roll i förarbetet för beslut i de nämnda frågorna. Vilka ekonomiska och sociala effekter kan förväntas av olika åtgärder? Controllers kan få ett ökat ansvar för att fortlöpande samla och bearbeta information som underlag för sådana bedömningar. Vilka speciella etiska krav kan detta komma att ställa på yrket?

8 *Kommunala controllers som förändringsagenter*

8.1 Förändringar i roller och instrument

Controllers spelar bara en av många roller i en organisations ledning och säkert inte den viktigaste. Det kan därför synas förmodat att ta upp frågan hur just controllers skulle kunna bidra till önskade förändringar i olika kommunala verksamheter.

Samtidigt är det uppenbart att förändringar sker och kommer att ske och controllerfunktionen kommer att vara inblandad. Däremot kan det vara svårt att urskilja vad förändringarna kan återföras till eller vem som påverkar vad. Förändringskapaciteten kan skifta mellan olika verksamheter, mycket beroende på tradition, ledningsstil, organisation m m.

Kommunala controllers kan vara placerade såväl centralt som i olika förvaltningar eller delar därav. Överallt kan de medverka till förändringar. Dessa kan variera med controllerns utbildning, erfarenhet och personlighet men också med arbetets organisation m m. Andra förändringar kan återföras till utvecklingen av den ekonomiska styrningens dator- och regelsystem. Person- och systemutvecklingarna påverkar naturligtvis varandra ömsesidigt.

Att aktivt och avsiktligt medverka i förändringsprocesser är ansvarsfullt. Det måste ske seriöst. Hur det kan ske både kreativt och ”i ett vetenskapligt sinne” är föreliggande slutkapitels budskap. Controllerfunktionens uppföljning med resultat- och effektanalys kan ge en efter hand allt större och samtidigt systematiserad kunskap och erfarenhet till förändringsarbetet. Det förutsätter att controllers också verkar som pedagoger och förmår sprida kunskapen.

8.2 Utvecklingsdrag i controllerrollen

En avsikt med de föregående kapitlen har varit att belysa utvecklingen fram till kommunal controlling. Innehållet med avseende på vad det kan betyda för framtiden kan sammanfattas enligt nedan.

1 Ekonomiintresset

Debattens vågor kring offentlig och inte minst kommunal verksamhet och dess ekonomi eller effektivitet går höga. Viss forskning kring kommuners organisation och ekonomi bedrivs, inte minst rörande sjukvård. In på scenen träder en ny befattning, controllerfunktionen, hämtad från affärslivet. Det är delvis en ny och stor roll, ännu så länge utan färdigt manuskript. Det är det som kan komma att skrivas under de närmaste åren.

2 Arbetsfältet

Controllerfunktionen avser ekonomisk styrning. Denna kan uppfattas som ett slags vanligen datorstött reglersystem med ekonomiska styrmedel (priser m m), oftast mot ekonomiska mål. Det fungerar via människor. Därmed införs behovet att påverka attityder och mänskligt beteende i systemet. Strävandena mot uppställda mål och reaktioner på signaler följer inte alltid logikens lagar.

Viktigt är att upptäcka ej blott risker utan även chanser. Det gäller att lära känna hur resultat och effektivitet kan väntas bero av både yttre faktorer och egna åtgärder.

Rent tekniskt uppvisar ekonomisystemen många nyheter. Dock kan det ifrågasättas om dessa inte skulle kunna utnyttjas effektivare. Både teoretisk och empirisk forskning behövs för att lära oss mer om kommunala verksamheters målstyrning inom budgetramar.

3 Kravspecifikation

Traditionella ekonomisystem domineras ofta av årsredovisningens krav. Behovet av information kring skal- och samordningseffekter m m internt samt kund- och samhällseffekter externt negligeras ofta. Vi behöver bättre än hittills utforska vilken information som krävs, inte minst med hänsyn till den speciella karaktären hos kommunala tjänster.

4 Organisationsutvecklingen

Controllerfunktionen har utvecklats parallellt med divisionaliseringen. Stor vikt har lagts vid att nå ansvarsfulla budgetåtaganden samt en snabb och effektiv rapportering av utfall.

Tolkningen av informationen till ledning för lämpliga åtgärder är en central uppgift för controllerfunktionen. Lika viktigt är att belysa samordningen mellan dels olika funktioner som inköp, eventuell tillverkning och distribution, tjänsteutbud m m, dels olika ansvars- eller resultatenheter.

Controllerfunktionen har alltså en viktig roll i samordningen av decentraliserade organisationer. Det ställer krav på lämplig personlighet, utbildning och erfarenhet.

5 Lärdomar från näringslivet

Mycken erfarenhet kan vinnas från näringslivet. Dess controllerfunktion har efter hand bantats och koncentrerats på budgetsamordning och -uppföljning samt tolkning och diagnosarbete.

Controllers svarar för samordning i de ekonomiska bedömningarna både inom och mellan divisioner och andra resultatenheter. Funktionen kan vara en mer eller mindre nödvändig ingrediens i och kanske motvikt mot divisionaliseringen. Ibland kan funktionens uppföljning leda till omprövning av hela verksamhetens organisation.

Hittillsvarande erfarenheter pekar på vissa risker. Funktionen kan upplevas som kortsiktigt byråkratisk och kontrollerande. Den skulle kunna uppfattas vara otillräckligt inriktad på övergripande mål eller – med andra personers ord – för lite ”affärsmissigt kundorienterad”. Det skulle i så fall gå stick i stäv med avsikterna och motivera en systematisk utvärdering och omprövning.

6 Mätteknik

Fundamentalt för den ekonomiska styrningen är att mätningen av olika resultat och annan måluppfyllelse accepteras. Den måste bland alla berörda upplevas vara både träffsäker och tillförlitlig (valid och reliabel). Dessutom måste den vara enkel att förstå, helst uttryckt i ett fåtal nyckeltal, som gärna får vara systematiskt relaterade till varandra.

Informationen måste visa just det som olika rapportmottagare är

intresserade av och ser sig kunna påverka. Samtidigt måste det framgå hur detta förhåller sig till överordnade mål för kommunen eller verksamheten som helhet.

Controllerarbetet kan utvecklas som en lärprocess till ökad kunskap om sammanhangen i det som sker. Funktionen har en bra utsiktsplats för att leda samordningen av den ekonomiskt mättekniska utvecklingen i olika verksamheter.

7 Kommunala särdrag

Controllerfunktionen på det kommunala området måste självklart anpassas till de speciella förhållandena. Inriktningen på tjänsteverksamhet – service management – dominerar. Beslutsfattandet och organisationen är annorlunda och mer legalt reglerade än i näringslivet. Offentlighetsprincipen ställer krav på en fortlöpande information om fattade beslut. Självkostnadsprincipen lägger hinder i vägen för en helt affärsmässig syn på verksamheten.

Även relationen mellan finansiell och operativ bedömning avviker från företagsvärldens. De kommuneconomiska och sociala målen är ofta många och avsedda att nås på olika sätt, med olika resursinsatser och till olika kvalitet. Vanligen är målen ej alls affärsmässiga men svårförenliga. Just av dessa skäl är utmaningarna i controllerarbetet desto större.

8.3 Utvecklingsdrag i styrningen

Ledningsfilosofi

Både teknologiska och marknadsmässiga förändringar medför ständig utveckling av verksamheters styrning. Inte minst uppmärksammas kundernas allt starkare ställning. Troligen gäller detta även för kommunala tjänster. Frågan är om organisationen och ekonomisystemen – utöver datoriseringen – anpassats därtill.

Under hela vårt sekel kan en brottnig observeras mellan stramare och mjukare styrning, framförallt i företagsvärlden. "Scientific management", "enhetsbefäl" och militärt inspirerade organisationssätt har stått mot "organisk ledning", "human relations" och "teori Y" m m (jfr avsnitt 5.1 ovan).

Återigen har nyligen ett arbete publicerats med tal om ett doktrin-skifte med nya ideal i svenskt ledarskap (Beckérus m fl, 1988). Det bygger på en stor undersökning, utförd av FA-rådet. Framgångsrika ledningar anses mer präglas av marknadsorienterad "idéstyrning" än av hård "sifferstyrning". Genom hela boken betonas det arbetsmotiverande ledarskapet.

I slutet talas om "intresse att följa upp det organisatoriska klimatet som ett komplement till den traditionella uppföljningen av kostnader, intäkter och operativa data, för att se om de intentioner och värderingar som uttrycks i den officiella doktrinen fullföljs. Produktionen behöver löpa friktionsfritt med hög produktivitet och kvalitet."

Behovet av controlling synes alltså fortfarande stort men gärna mot fler mål än tidigare – även i näringslivet. Liknande tankegångar framförs också i utländsk managementlitteratur från de senaste åren. Vad som behövs är kanhända en lite annorlunda controlling än som vanligen diskuteras. Många effekter, som ej brukar redovisas, samt subjektiva värderingar bland kunder eller kommunmedlemmar och personal kan behöva beaktas mer än hittills i controllerarbetet.

Kapitalbindningens betydelse

Förändringar inom kommunernas ekonomisystem har berörts ovan i kapitel 7. Rent allmänt går utvecklingen mot mer preciserat ansvar för olika åtaganden. Det framträder bl a i de nya principer kring rambudget, målstyrning, decentralisering och resultatansvar, som diskuteras på många håll.

Liksom i näringslivet anses det även i kommunerna viktigt att binda så lite kapital som möjligt i operativa verksamheter. Erfarenheterna från företagsvärlden pekar på att detta kan minska inte bara räntekostnader utan även driftkostnader för bevakning av ärenden, kassationer, inkurans m m.

Materiellt och immateriellt kapital får inte i onödan bindas i råvaror, mellanvaror och produkter eller projekt i arbete lika litet som i färdiglager och kundfordringar. Ja, utvecklingen mot allt fler sale-and-lease-back-kontrakt eller renting är uttryck för samma strävan. Vikten betonas också av hög och jämn beläggning – ofta åstadkommen genom för olika tider differentierade priser. Även vid ren tjänsteverksamhet möter vi motsvarande tendenser mot skärpt individuellt resultat- eller kostnadsansvar.

Eventuell risk för överdriven individualism, olyckligt avdelningstänkande och suboptimering måste bevakas (jfr divisionaliseringens olägenheter i avsnitt 5.2 ovan). En intressant utveckling är de japanska företagens teknik att gemensamt mellan arbetande operatörer, teoretiska specialister och arbetsledare söka tillfredsställande lösningar. Dessa synes ofta kunna leda till kortare behandlings-, bygg- och genomloppstider än tidigare.

Ekonomisystemets otillräcklighet

Genom hela denna bok har de många och med den kommunala verksamhetens inriktning skiftande målen berörts. Därtill kommer att det över åren samlade kapitalet – materiellt och immateriellt – tar sig många men ofta oredovisade eller ej jämförbara former. Allt detta kan tillsammans motivera ett radikalt annat grepp på verksamheternas styrning än i företagsvärlden.

Även med en specificerad internredovisning kan ekonomisystemet vara otillräckligt för den kommuneconomiska bedömningen. I många situationer kan politikerna vilja grunda kommunala beslut på välfärds-teori och samhällseconomiska kalkyler eller andra utredningar. Oberoende av metod för bedömningarna ställer dessa speciella krav på data.

Redan kvantifieringen i fysiska termer av t ex miljö- och andra sk yttre effekter saknas i internredovisningen. Dessutom fordras ofta helt andra värderingar av redovisade effekter. De skall ju bedömas på en högre systemnivå än vad internredovisningen avser. Många effekter låter sig svårligen uttryckas i jämförbara, t ex monetära termer. Problemen förenklas inte av att ambitionerna beträffande de olika målen ständigt ökar eller ändras från tid till annan.

Effektredovisning

De samhällseconomiska bedömningarna skulle sålunda kunna påfordra rutiner för att insamla och bearbeta data utanför det traditionella ekonomisystemet. Mycket talar för att kommunerna gemensamt skulle försöka utveckla ett slags ”effektredovisning”. Dels skulle kostnadssidans historiska och dagsvärden eventuellt behöva kompletteras med vissa samhällseconomiska (kommuneconomiska) omvärderingar. Dels skulle även på intäktssidan olika både kommunalfinansiella

och kommuneekonomiska värderingar kunna läggas på utförda prestationer.

En del effekter kan ta formen av förändringar i kunskapskapital och annat immateriellt kapital. Strängt taget är det lika viktigt att tillämpa principen värde för pengarna på hur detta svårfångade kapital används som på hur materiellt kapital utnyttjas. Det gäller att inte förlösa tillgångar så länge man har dem. Det kan också leda till en omprövning av hur värdefullt det är att behålla och utveckla de anställdas kunskaper och erfarenhet.

Effektredovisningens former

Flertalet för den kommuneekonomiska bedömningen intressanta effekter torde redan i dag registreras i en eller annan form. Vad som saknas är ett genomtänkt system för hur olika effekter skall sammanföras med varandra och med traditionell extern och intern redovisning jämte eventuell social redovisning. Ja, även planerade eller väntade effekter skulle kunna intas i budgetarbetet i något slags effektbudgetering.

Vad som här föreslås är att koppla en effektredovisning till internredovisningen på liknande sätt som denna är kopplad till externredovisningen. Marknads- och behovsuppgifter, nyttovärderingar, arbets- och andra miljöeffekter m m samt annat underlag för olika nyckeltal skulle ingå. Allt skulle datatekniskt samordnas med internredovisningen och dess kostnadsuppgifter för olika ansvarsområden och ändamål. Skillnader kan bli aktuella i urval och värdering av uppföring och prestationer, däremot knappast beträffande periodisering.

Även i årsredovisningen från kommunerna skulle effektredovisningen kunna sätta vissa spår. Medan nuvarande årsredovisningar till avgörande delar är kommunalfinansiellt orienterade, skulle en sådan komplettering avse kommuneekonomiska omvärderingar. Det kan jämföras med de tillägg och omvärderingar, som 1970-talets sociala redovisningar uppvisade i förhållande till traditionella årsredovisningar (jfr avsnitt 7.3 ovan).

Effektredovisningens teknik

Effektredovisningen måste av praktiska skäl inom varje verksamhets- eller ansvarsområde begränsas till ett hanterbart antal måttstorheter eller nyckeltal. Förslag till val av nyckeltal bjuds i den omfattande

kommunekonomiska litteraturen, främst i forskningsrapporter. För sjukvård, omsorg och skolor har flera sådana arbeten citerats i kapitlen 6 och 7. För avfallshantering, fritidsverksamhet, bibliotekstjänst, brandskydd, transporter och kommunikationer, vatten och avlopp m m ges förslag av bl a Hatry m fl (1977).

Begränsningen av nyckeltalen kan ske efter vissa teoretiska överväganden. Ofta torde någorlunda lätt mätbara effekter kunna väljas att representera även andra, med dem samvarierande effekter (jfr den inom psykologi vanliga faktoranalysens bestämning av ett fåtal grundläggande faktorer bakom sambanden mellan ett större antal variabler).

Genom åtminstone i grova drag enhetligt urval av sådana representativa nyckeltal skulle jämförelser underlättas mellan likartade verksamheter i olika kommuner och kommundelar. Liksom i externredovisningen skulle i intern- och effektreddovisningen åtminstone viss överordnad kodifiering av uppgifterna kunna ske gemensamt för de kommuner, som är intresserade.

Ja, även tekniken för analys av avvikelser från budget, från tidigare år eller från genomsnitt bland likartade kommuner, skulle eventuellt utarbetas gemensamt. Det gäller även metoder att jämföra effekterna mot kostnaderna. Vissa idéer torde kunna hämtas ur de informationspaket av typen "Se om ditt företag", som utnyttjas i näringslivet (utgivet av SAF och MGruppen, Stockholm). Jämförelserna skulle sedan också kunna ligga till grund för erfarenhetsutbyte mellan intresserade kommunledningar (jfr avsnitt 4.4 ovan).

Många intressanta kvalitativa effekter och serviceeffekter torde kunna bestämmas endast genom kundenkäter. Dessa kan genomföras med kortare eller längre intervall för att visa förändringar i kundernas tillfredsställelse med kommunens tjänster. Exempel på kundenkäter finns (t ex Lindelöf, 1988). Frågan är hur de skall kunna leda till en tillförlitlig bestämning av nyttovärden. Helst skulle dessa stå i samklang med kodifieringen av aktiviteter och kostnader som led i en informativ effektreddovisning.

Förändrad controllerroll

De förändringar i den ekonomiska styrningen och dess system, som berörts i detta och många tidigare avsnitt, ställer nya och större krav på ekonomiavdelningarna. De berör närmast controllerområdet inom kommunerna. Mer marknads- och förnyelseorientering behövs.

Utförda tjänster (ändamål) och deras kvalitet behöver ställas inte bara mot resurser och ansvar (ekonomi) utan även mot kommunmedlemmarnas behov och hänsyn till den egna personalen. En utveckling i denna riktning är på väg (framgår t ex ur underlag 1988-04-21 och anteckningar 1989-05-16 av B Jäderholm från ett seminarium om controllerfunktionen i Örebro läns landsting, maj 1989).

Efterfrågan på controllers som förändringsagenter är påtaglig. Inte minst gäller detta de stora delar av kommuneconomisk styrning, som hittills fått ringa uppmärksamhet. Ja, ibland kan kontrollern kanske betraktas som konfliktlösare mellan förkämpar för olika mål. Pedagogiska insatser och "controlling by walking around" inne i verksamheterna kan bli viktiga led i "missionen" för uppföljning och analys av indikatorer på målpuppfyllelse.

8.4 Vetenskapligt synsätt

Kritik

Ekonomisk styrning och dess system anses vara viktiga instrument i all ledning av företag och samhällsorganisationer eller delar därav. Kraven ökar med ökat välstånd och därmed ökad efterfrågan på kommunala tjänster. Att många tjänster utbjuds gratis eller till starkt subventionerade priser i kommunerna gör inte styrningen lättare. Ej heller att så många olika mål och fördelningshänsyn måste beaktas.

Samma ekonomiska styrning kritiseras dock ofta för att vara ett slags "centralbyråkratins högborg". Andra, mindre smickrande uttryck är "begravningsplats för siffror", "rapportering med snigelpost", "styrning med blicken i backspegeln" eller "skräp in, skräp ut". Hur motverka denna kritik? Hur nå respekt för professionalism i controllerrollen? Hur utvecklas mer kunskap och kompetens samt därmed bättre uppfyllelse av uppställda ekonomiska och andra mål?

Behovet av kunskap

På allt fler av livets områden fordras ökad kunskap. Vägen dit går ofta via dyrköpta egna erfarenheter. Allt fler områden tar vetenskapen i sin tjänst. Ett exempel är t ex att många sportgrenar utnyttjar teknik, medicin, psykologi m m. Med vetenskaplig precision utvecklas både

utrustning och mänsklig teknik till högre prestanda. Ja, även de psykiska förberedelserna och reaktionerna studeras vetenskapligt.

Frågan kan ställas om och hur ekonomisk styrning i controllerfunktionen på liknande sätt skulle kunna ta vetenskapen i sin tjänst. Vi skulle knappast vilja låta våra sjukdomar diagnosticeras av datorer med motsvarande inprogrammerad kunskap om vår kropp som ekonomisystemen erbjuder om sina objekt. Lyckligtvis finns i allmänhet också tillräcklig mänsklig erfarenhet för att identifiera problemen. Men låt oss samtidigt erkänna att det skulle kunna vara långt bättre än nu.

Vetenskap

Begreppet vetenskap har i en moderna svensk uppslagsbok (Bra Böckers Lexikon, 1982) beskrivits som en

verksamhet som systematiskt, och normalt med beprövade metoder inom ett givet paradigm (synsätt), försöker vinna kunskap och konstruera redskap för att beskriva, förstå, förklara och förutsäga företeelser och skeenden inom större eller mindre erfarenhetsfält”.

Många andra formuleringar skulle kunna anföras. Gemensamt synes emellertid vara en strävan mot att kunskapen på något sätt skall vara prövad – logiskt och/eller empiriskt. Den skall vara uppnådd på sätt som inger förtroende. Inte minst är det viktigt att veta om kunskaper inte är generell utan bygger på kanske blott enstaka fall.

I många vetenskaper utförs experiment och de görs av vetenskapsmännen själva. Inom företagsekonomi och andra samhällsvetenskaper får forskaren i stället i fallstudier och surveyundersökningar studera det skeende som andra styr. Se aktörsforskning (jfr Gummesson, 1985), där forskaren ungefär som en konsult avsiktligt får påverka skeendet. blir sällan aktuell men vore ofta önskvärd från forskningssynpunkt.

Experimentatorer

Ledande personer på alla nivåer i företag och organisationer kan där emot ses som förändringsagenter. De kan uppfattas utföra de experi-

ment som annars vetenskapsmännen skulle göra. Det är viktigt att deras informations- och styrinstrument bidrar till utvecklingen av tillförlitlig ny kunskap.

Bygger då den ekonomiska styrningen på vetenskapligt vunnen kunskap? Är den ett redskap som hjälper oss att inte bara beskriva utan också att förklara vad som skett och sker? Ger den tillfredsställande förutsägelser om vad som kan väntas ske och hur detta påverkas av olika åtgärder?

Svaren på dessa frågor beror naturligtvis på ambitionsnivån. Mycket har förbättrats över åren men det går långsamt. Även i näringslivet inträffar det fortfarande alltför ofta att till synes välskötta företag råkar i oväntade svårigheter och rentav går i konkurs. Plötsliga kastningar i marknader, teknik och konkurrens kan ligga bakom. Ej sällan torde chanser ha missats. I efterhand konstateras kanske att signaler funnits men misstolkats. Liknande erfarenheter finns också från offentlig förvaltning.

Vår förmåga att förutsäga skeenden har inte förbättrats så mycket. Det är kanske omöjligt. Desto viktigare är det att öka beredskapen att snabbt upptäcka och tolka signalerna. Det gäller att snabbt parera de överraskningar som kommer. Det är främst på denna punkt som mer forskning och därmed förhoppningsvis ökad diagnoskunskap hos controllers kan väntas ge utbyte.

Vetenskaplig metodik

I naturvetenskaperna formuleras teoretiskt grundade och prövbara, strikta hypoteser om samband, ofta orsaks- eller kausala samband. Med observationer och experiment får sambanden förkastas eller verifieras. Vunnen kunskap utnyttjas för nya och längre gående hypoteser. Försök görs också för att bestämma sambandens styrka och karaktär.

Inom samhällsvetenskaperna tillkommer det mänskliga beteendets inverkan och hur det styrs av hennes syften. Kausala samband måste ofta kompletteras med antaganden om finala eller viljestyrda samband. Då blir det allt svårare att finna allmänna lagbundenheter från vilka skeendet i enskilda fall kan förutsägas. Ja, vi måste godta att sådana lagbundenheter kanske inte alls finns.

I stället kan vi tvingas acceptera att varje fall är unikt. Kunskapen får grundas på en förståelse som utvecklas från fall till fall. Strävan är att söka förklaringar i linje med allt vad som är och blir känt i de olika

fallen. Helst skall vald förklaring efter ingående analys te sig mer rimlig än alternativt möjliga förklaringar.

Indikatorer på verksamheters och deras processers inre effektivitet kan sökas ur t ex arbetsfördelnings-, produktions-, kontroll-, motivations- och investeringsteorier. För motsvarande indikatorer för yttre effektivitet kan t ex organisations-, företags-, tillväxt-, tekniska och sociala förändrings- samt konjunkturteorier utnyttjas (jfr Stymne, 1970).

Hur nå respekt?

Den ekonomiska styrningens åtminstone tidigare dåliga rykte i vissa teknikerkretsar är dock förståelig. Felslagna prognoser bakom budgeter, felaktiga grundantaganden i kalkyler, oöverskådliga kostnadsfördelningar och alltför sifferbemängda och sena rapporter har bidragit härtill. Värst är troligen de fall, när den ekonomiska styrningen alltför länge utgått från en mängd lösa antaganden om obekräftade samband. Mycket har emellertid förbättrats under senaste decennium.

Dock måste alla vi som sysslar med ekonomisk styrning – praktiskt såväl som teoretiskt – försöka att

på vetenskaplig grund,
som ger rum för senare diagnoser,
bidra till förtroendeingivande kunskapsutveckling,
som via entusiasmerande tillämpningar
kan vara till hjälp för högre måluppfyllelse
i verksamheter av skilda slag.

Vägar till kunskap

Ett par önskemål på vägen mot mer kunskap har berörts i tidigare kapitel. Vi behöver operationella begrepp, där alla är medvetna om hur innehållet observeras och/eller mäts.

Vi behöver också en förbättrad diagnoskunskap. Från början har den beslutande och de som skaffar fram underlag en oklar bild av vad som kan komma att hända och vad det kan betyda för konsekvenserna av deras handlande. Vi kan tala om en förhandsbedömning.

Efter några beslut i likartade situationer kan denna s k *à priori*-uppfattning ändras. Erfarenhet av olika utfall och värderingen av de-

ras konsekvenser kan systematiskt samlas till en allt säkrare efterhandsbedömning, till s k *à posteriori*-kunskap. Arbetsgången innebär alltså att vi får revidera äldre kunskap med nya rön. Ju svagare tilltron är till äldre kunskap och ju entydigare de nya rönen är, desto större vikt får de senare. Desto större anledning att ändra uppfattning.

8.5 Förändringsagent eller ej

Framställningen i detta och tidigare kapitel tyder på att den ekonomiska styrningen, inte minst i kommuner, kan komma att ändras radikalt. Avgörande är att controllers efterfrågas och får chansen att utveckla både sig själva, ekonomisystemet och den ekonomiska bedömningen. Kommunala controllers har i så fall alla möjligheter att uppträda som förändringsagenter. Närmast är detta dock uttryck för en stark tro hos författaren snarare än vetande.

På vägen mot att skapa kunskap kan denna optimistiska tro åtminstone delvis stödjas eller förkastas genom prövning av vissa antaganden eller mer eller mindre lösa hypoteser. Den kommunala kontrollern får därvid svara för experimentens genomförande och observera utfallen.

Några trossatser på kort sikt

Strikta, prövbara hypoteser i naturvetenskaplig mening är knappast aktuella. Vissa antaganden eller trossatser kan dock grundas på tillgänglig teori och beprövad erfarenhet. Det är samband som borde göra sig gällande på relativt kort sikt. De borde också kunna utsättas för viss vetenskaplig prövning. Som exempel kan nämnas:

- Budgetering och budgetuppföljning blir mer uppskattade om de genomförs som en interaktiv läroprocess mellan budgetansvariga och controllers.
- Mer kreativ, ej blott siffermässig uppföljning, ökar intresset hos olika befattningshavare att söka råd hos controllers.
- Strävan hos controllers att ersätta enkelriktad rapportering med tolkande dialog ökar tilltron till controllerfunktionen.
- Även bistånd från controllers med att förmedla och tolka feedback-information (är-signaler enligt avsnitt 2.3), inte bara uppåt

utan även nedåt i hierarkin, ökar tilltron till controllerfunktionen, särskilt på lägre nivåer.

- Riktigare, snabbare och mer begriplig information kring påverkbara förhållanden, kombinerad med samordnad formulering av mål för olika enheter, leder till att aktörerna handlar mer självständigt och målmedvetet mot helhetens mål.
- Resultat och/eller effektivitet påverkas gynnsamt, om målen ständigt omprövas i samarbete med berörda aktörer. Antagandet gäller såväl vid företagens räntabilitetsstyrning och annan, eventuellt mer komplex, målstyrning i kommuner som vid kvantitativ styrning, vare sig den senare sker direkt, i ramar eller i program.

Några trossatser på lång sikt

Även på längre sikt kan vissa utvecklingar te sig troliga med utgångspunkt från teori och erfarenheter. Trots att det är svårt att empiriskt pröva trossatserna, är det väsentligt att få till stånd en debatt kring lämpliga åtgärder.

Det gäller t ex påståenden som att controllerfunktionen, om den skall lyckas, måste anpassas till och ibland måste få påverka förändringar

- i verksamhetens organisation med dess operativa respektive finansiella indelning och ledning
- i uppdelningen av befogenheter och ansvar (beträffande kostnader, intäkter, nyttovärden, insatser och bindning av kapital och andra resurser m m)
- i formuleringen av målen för hela verksamheten och dess delar (hela målstrukturen med huvud-, del-, bi- och etappmål, prioriteringar, riskhänsyn, ambitionsnivåer, etiska och andra regler, belöningar och sanktioner m m)
- i efterfrågade måttstorheter eller nyckeltal för att uttrycka effektivitet eller annan måluppfyllelse (enkla volymdata, beläggningsgrad, verkningssgrad, produktivitet, inre och yttre effektivitet på olika nivåer inklusive fördelningseffekter samt sammanvägningar eller annan samordning av mål).

8.6 Slutord

Med de sista trossatserna har diskussionen förts upp på en mer abstrakt nivå. Prövningen av olika påståenden får – åtminstone tills vidare – begränsas till deras rimlighet. En sådan frigörelse från de dagliga rutinerna synes dock önskvärd för att skapa intresse för de övergripande frågorna och i bästa fall bidra till en kreativ utveckling.

Budskapen är dock enkla:

- att dragen av manipulativ byråkrati i den ekonomiska styrningen måste motarbetas genom en seriös vetenskaplig anknytning, en vidgad teoretisk bas
- att den senare och därpå byggda diagnoser måste beakta inte bara orsaksrelationer mellan olika faktorer utan också mänskliga attityder, reaktioner och beteenden
- att det kan vara ett fruktbart sätt att se både affärslivets och kommunala controllers som förändringsagenter, vilka tillsammans med sina chefer svarar för den empiriska prövningen av på teorier och beprövad erfarenhet byggda antaganden eller trossatser
- att detta kan vara särskilt aktuellt inom kommunal controlling, där det kan ske redan från begynnelsen och där målstruktur och andra särdrag kan motivera en i viss mån egen utveckling av controllerfunktionen
- att kraven på en kommunal controller skiljer sig från motsvarande krav på en affärscontroller, framförallt beroende på andra verksamhetsmål, vilket kan behöva beaktas vid utformning av både utbildning och yrkesetik.

Framtiden får utvisa på vilka punkter som ökad kunskap i kommunalt controllerarbete kan ge riktigare diagnoser så att uppställda mål nås säkrare. En första förutsättning är ett starkt intresse från berörda parter sida och en öppen debatt i positiv anda i en gemensam strävan mot allt mer värde för pengarna i kommunal verksamhet.

Referenser

- Ahlstrand I, 1986, *Samhällsekoniskt beslutsunderlag – en hjälp att fatta bättre beslut*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds Fi 1986:2, Stockholm.
- Andersson P M, Hansson L, 1984, *Internprissättning inom offentlig förvaltning*, Studentlitteratur, Lund.
- Andersson R, Bohm P, 1981, *Samhällsekonisk utvärdering av energiprojekt*, Nämnden för energiproduktionsforskning, NE 1981:12, Liber, Stockholm.
- Andersson R, 1987, "Bostäder med sjöutsikt?", i *Ekonomisk Debatt*, nr 6.
- Andersson R, Olsson A, 1988, "Budgetramar och marknadshyror för skolor", i *Ekonomisk Debatt*, nr 4.
- Anthony R N, Young D W, 1985, *Management Control in Nonprofit Organizations*, 3. ed, Irwin, Homewood, Ill.
- Arvidsson G, 1971, *Internpriser – Styrning, motivation, resultatbedömning*, Sveriges Mekanförbund och Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm, Stockholm.
- Arvidsson G, 1986, "Audit Control – Trends and Options", i Kaufmann F-X, Majone G, Ostrom V (eds), *Guidance, Control, and Evaluation in the Public Sector*, Walter de Gruyter, Berlin.
- Arvidsson G, 1987, "Effektivare, produktivare och mindre byråkratiska – eller tvärtom?", i *I Blickpunkten*, nr 1.
- Audit Commission, 1985, *Capital Expenditure Controls in Local Government in England*, Her Majesty's Stationary Office, London.
- Audit Commission, 1986 a, *Managing the Crisis in Council Housing*, Her Majesty's Stationary Office, London.
- Audit Commission, 1986 b, *Improving Council House Maintenance*, Her Majesty's Stationary Office, London.
- Audit Commission, 1986 c, *Improving Cash Flow Management in Local Government*, Her Majesty's Stationary Office, London.
- Audit Commission, 1988, *Local Authority Property – A Management Overview*, Her Majesty's Stationary Office, London.
- Axelsson R, Mallory R M, Wilson D C, 1987, "Bureaucracy, Decision-Making and Leadership in Private and Public Organizations", i *Scandinavian Journal of Management Studies*, vol 3, no 3–4.
- Back S, Lane, J-E, 1989, *Kommunal förmögenhetsförvaltning i förändring: Citykommunerna Stockholm, Göteborg och Malmö*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Manuskript, Stockholm.
- Barnard C, 1938, *The Functions of the Executive*, Harvard UP, Cambridge, Mass.
- BAS-redovisning för mindre och medelstora företag, 1982, 2. uppl, Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund, Stockholm.

- Baxter W T, 1938, "A Note on the Allocation of Oncosts between Departments", i *Accountant*, 5 November.
- Beaver W H, Demski J S, 1979, "The Nature of Income Measurement", i *Accounting Review*, vol 54, January.
- Beckérus Å, Edström A, Edlund C, Ekwall G, Forslin J, Rendahl J E, 1988, *Doktrinskiftet – Nya ideal i svenskt ledarskap*, FA-rådet och Svenska Dagbladet, Stockholm.
- Bergevärn L E, Olson O, 1987, *Kommunal redovisning då och nu – Om längtan efter likformighet, rättvisa och affärsmässighet*, Doxa, Lund.
- Bergstrand J, Olve N-G, 1981, *Styr bättre med bättre budget*, Liber, Stockholm.
- Bohlin A, 1984, *Kommunala avgifter*, Juridiska Föreningen i Lund, Lund.
- Bohm P, 1972, *Samhällsekonomisk effektivitet*, Studieförbundet Näringsliv och Samhälle, Stockholm (även senare utgåvor).
- Bohm P, 1978, *I samhällets intresse*, Studieförbundet Näringsliv och Samhälle, Stockholm.
- Bohm P, 1979, " 'Nya' avgiftssystem för den offentliga sektorn – en principdiskussion". Bilaga 1 till *SOU 1979:23*.
- Bonbright J C, 1937, *The Valuation of Property*, McGraw-Hill, New York.
- Bovaird T, Gregory D, Martin S, 1988, "Performance Measurement in Urban Economic Development", i *Public Money & Management*, vol 8, no 4.
- Bradshaw T F, Hull C C, 1949, *Controllershship in Modern Management*, Chicago.
- Brealey R A, Myers S J, 1988, *Principles of Corporate Finance*, 3. ed, McGraw-Hill, New York.
- Brorström B, 1982, *Planeringspolitik eller resultatpolitik – Om användning och utformning av kommunala beslut*, Doxa, Lund.
- Brorström B, 1988, *En modell för ekonomistyrning i decentraliserade organisationer*, Studentlitteratur, Lund.
- Brorström B, Jönsson S, 1987, "Ekonomistyrning i offentliga sektorn måste komma nerifrån!", i *Offentliga Sektorn*.
- Brorström B, 1988, "Forskning visar problem med styrning, ansvar och mätning", i *Kommunal ekonomi* nr 3–4/1988.
- Brown S J, Sibley D S, 1986, *The Theory of Public Utility Pricing*, Cambridge UP, Cambridge.
- Brunsson N, Jönsson S, 1979, *Beslut och handling. Om politikens inflytande på politiken*, Liber, Stockholm.
- Brunsson N, Rombach B, 1982, *Går det att spara? – Kommunal budgetering under stagnation*, Doxa, Lund.
- Brunsson N, 1985, *The Irrational Organization*, Wiley, New York.
- Burns T, Stalker G M, 1966, *The Management of Innovation*, Tavistock, London.
- Butt H, Palmer R, 1985, *Value for Money in the Public Sector*, Blackwell, Oxford.
- Canning J B, 1929, *The Economics of Accountancy: A Critical Analysis of Accounting Theory*, Ronald, New York.

- Carlzon J, 1985, *Riv pyramiderna! – En bok om den nya människan, chefen och ledaren*, Bonniers, Stockholm.
- Chandler A D, 1977, *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*, Harvard UP, Cambridge, Mass.
- Chefen och ledarskapet*, 1986, Liber och Överbefälhavaren, Malmö.
- CIPFA, 1987, *Local Authority Accounts – Survey of Current Practice 1987*, The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, London.
- CIPFA, 1988, *Public Utility Charging Policy – The Impact of Water Taxes and Tariffs on Individual Customers*, The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, London.
- CIPFA, 1989 a, *Capital Accounting in Local Authorities – The Way Forward, A Guide to Proposals*, The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, London.
- CIPFA, 1989 b, *Capital Accounting in Local Authorities – The Way Forward, Consultative Implementation Manual*, The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, London.
- Clark J M, 1923, *Studies in the Economics of Overhead Costs*, Chicago Press, Chicago, Ill.
- Clark J M, 1940, "Towards a Concept of Workable Competition," i *American Economic Review*, vol 30.
- Controllerhandboken*, 1986, 2. omarb uppl 1989, Mekanförbundet, Stockholm.
- Copeland T E, Weston J F, 1983, *Financial Theory and Corporate Policy*, Addison-Wesley, Reading, Mass.
- Cyert R M, March J G, 1963, *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice-Hall, Englewoods Cliffs, N.J.
- Danielsson A, 1983, *Företagsekonomi – en översikt*, 3. uppl, Studentlitteratur, Lund.
- Danielsson H, Brolin T, Toivanen M, 1988, *Kommunernas väghållning 1987 – kommunövergripande redovisning samt kommunvis och jämförande redovisning*, Svenska Kommunförbundet, Stockholm.
- Davis S M, Lawrence P R, 1977, *Matrix*, Addison-Wesley, Reading, Mass.
- Demski J S, Feltham G A, 1976, *Cost Determination: A Conceptual Approach*, Iowa State UP, Ames, IA.
- Devine P J, Jones R M, Lee N, Tyson W J, 1976, *An Introduction to Industrial Economics*, 2. rev ed, Allen & Unwin, London.
- Donolly R M, 1988, "The Changing Role of the Controller", i Thomas W G (ed), *Readings in Cost Accounting, Budgeting and Control*, 7. ed, Southwestern Publishing, Cincinnati, Ohio.
- Drucker P, 1977, *Management: Talks, Responsibilities, Practices*, Harper's CP, New York.
- Drucker P, 1988, "The New Organization", i *Harvard Business Review*, vol 66, March.
- Drummond M F, 1980, *Principles of Economic Appraisal in Health Care*, Oxford UP, Oxford.

- Drummond M F, Stoddart G L, Torrance G W, 1987, *Methods for the Economic Evaluation of Health Care Programmes*, Oxford UP, Oxford.
- Dupuit E J, 1844, "De la mesure de l'utilité des travaux publics", i *Annales des ponts et chaussées*, 2. ser, vol VIII, pp 332–375, Paris. Även engelsk översättning i Munby D (ed), 1968, *Transport*, Penguin, London.
- Durham P, (ed), 1987, *Output and Performance Measurement in Central Government: Some Practical Achievements*, Treasury Working Paper No 45, HM Treasury, London.
- Edebalk P G, Petersson J, 1987, "Den svenska äldreomsorgen – om ideologi och ekonomi", i *Ekonomisk Debatt*, nr 7.
- Edvardsson B, Gummesson E (red), 1988, *Management i tjänstesamhället*, Liber, Stockholm.
- Enhetliga principer för självkostnadsberäkningar (EP)*, 1937, Sveriges Industriförbund, Stockholm.
- Eriksson, H, 1989, "Stabsekonom – kommunalekonom med konturer", i *Kommunal Ekonomi* nr 2, 1989.
- Eriksson J, Löfgren C, 1988, "Barnomsorgens ekonomi i tio kommuner", Umeå kommun, Dupl, Umeå.
- Eriksson L T, 1987, *Att leva på avgifter – vad innebär en övergång till avgiftsf finansiering?*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds Fi 1987:2, Stockholm.
- Fayol H, 1916, *Administration industrielle et générale*, Dunod, Paris. Även svensk översättning, *Industriell och allmän administration*, 2. uppl, 1965, Norstedts, Stockholm.
- Fisher I, 1906, *The Nature of Capital and Income*, sammanfattad 1930 i början av *The Theory of Interest: As Determined by Impatience to Spend Income and Opportunity to Invest It*, MacMillan, eller 1965, Kelley, New York.
- Flynn N, 1987, "Delegating Financial Responsibility and Policy-Making within Social Services Departments", i *Public Money*, March.
- Foghelin J, Bjersér I-M, Gentili G, Nordlund P, Wells C, 1986, *Produktions-, kostnads- och produktivitetsutveckling inom armén och flygvapnet 1972–1982*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds Fi 1986:1, Stockholm.
- Forsberg M, Farago L, Garke H, Johansson K, Schyl-Bjurman G, Schäfer J, Wijkander H, 1988, *Kvalitetsutvecklingen inom den kommunala barnomsorgen*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds 1988:1, Stockholm.
- Frenckner P, 1952, "Redovisningsadministration – några intryck och reflektioner från en USA-resa", i *Affärsekonomi*, vol 25:8. Även 1953 i *Budgetering, intern resultatplanering och intern resultatanalys*, Affärsekonomi, Stockholm.
- Frenckner P, 1982, *Underhållsfonder – finns alternativ?*, T 9:1982, Byggnadsnämnden, Stockholm.
- Frenckner P, Samuelson L A, 1984, *Produktkalkyler i industrin*, Sveriges Mekanförbund, Stockholm.

- Frenckner P, 1985, *Kapitalkostnadstäckning i kommunal taxesättning vid föränderlig prisnivå*, Studentlitteratur, Lund och Företagsekonomiska institutionen vid Stockholms universitet, Stockholm.
- Fundahn B, Holmberg H, 1980, *Kommunal ekonomi och planering*, 3. uppl, Studentlitteratur, Lund.
- Furubo J-E, 1987, *Utvärderingar – till vad och hur mycket*, Riksrevisionsverket, Stockholm.
- Gavatin P, Bergstrand J, 1972, *Beslut under risk och osäkerhet*, Studentlitteratur, Malmö.
- Geneen H, Moscow A, 1985, *Ledarskapet*, Norstedts, Stockholm.
- Gennser M, 1982, *Kommunen betalar!!!*, Liber, Malmö.
- Glynn J, 1987, *Sector Financial Control and Accounting*, Blackwell, Oxford.
- Goldberg W, 1963, *Planerings- och kontrolltal – Förenklade data för beslut i kommunal förvaltning*, Institutet för Distributionsekonomi och Administrativ Forskning, Meddelande nr 26, Göteborg.
- Goodman S R, Reece J S, 1978, *Controller's Handbook*, Irwin, Homewood, Ill.
- Granqvist R, 1978, *Studier i sjukvårdsekonomi*, Akademilitteratur, Stockholm.
- Granqvist R, 1987, *Ekonomer behandlar sjukvården. En kritisk analys av hur etablerad praxis tillämpas på sjukvården*, Arbetslivscentrum, Forskningsrapport 57, Stockholm.
- Grubbström R W, 1977, *Besluts- och spelteori med tillämpningar*, Studentlitteratur, Lund.
- Gröjer J-E, Johansson U, 1984, *Resultatorienterad PA*, Liber, Stockholm.
- Gröjer J-E, Stark A, 1978, *Social redovisning*, Studieförbundet Näringsliv och Samhälle, Stockholm.
- Grönroos C, 1987, "Tjänstehelheten – produktbegreppet i tjänsteproducerande organisationer", i *I Blickpunkten*, nr 1.
- Gummesson E, 1984, *Resultatinriktad marknadsföring*, Norstedts, Stockholm och Studentlitteratur, Lund.
- Gummesson E, 1985, *Forskare och konsult – om aktionsforskning och fallstudier i företagsekonomi*, Studentlitteratur, Lund. Även utvidgad och bearbetad, 1988, *Qualitative Methods in Management Research*, Studentlitteratur & Chartwell-Bratt, Lund.
- Gurman E, 1987, "Effektivitet i kommuner – ett mångdimensionellt problem", i *I Blickpunkten*, nr 1.
- Hammarkvist K-O, Håkansson H, Mattsson L-G, 1982, *Marknadsföring för konkurrenskraft*, Liber, Malmö.
- Hanner P V A, 1952, *Rikshuvudboken av år 1623*, Affärssekonomi, Stockholm.
- Hatry H P, Blair L H, Fisk D M, Greiner J H, Hall J R Jr, Schaenman P S, 1977, *How Effective are your Community Services? – Procedures for Monitoring the Effectiveness of Municipal Services*, The Urban Institute and The International City Management Association, Washington, D.C.

- Hayes F O R, Grossman D A, Mechling J E, Thomas J S, Rosenbloom S J, 1982, *Linkages. Improving Financial Management in Local Government*, Urban Institute, Washington, D C.
- Hederstierna A, Schwarz B, 1983, *Fördelningseffekter av kommunal barnomsorg*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds Fi 1983:30, Stockholm.
- Hedvall F, 1987, *Produktkostnader för offentliga tjänster – med tillämpningar på kulturområdet* (jämte bilagor), Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds Fi 1987:10, Stockholm.
- Henning R, Ramström D, 1989, *Förvaltningsförnyelse – Arbetsmarknadsverket inför 90-talet*, Carlssons, Stockholm.
- Hicks J R, 1938, *Value and Capital*, Clarendon, Oxford.
- Hill T P, 1977, "On Goods and Services", i *The Review of Income and Wealth*, no 4.
- Hirschman A O, 1972, *Sorti eller protest. En fråga om lojaliteter*, Rabén & Sjögren, Stockholm.
- Hooper A R, 1988, *Water Finance*, The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, London.
- Hopf H A, 1947, "Evolution in Organization during the Past Decade", *Eighth International Management Congress*, vol II, Esselte, Stockholm.
- Hopwood A, 1973, *An Accounting System and Managerial Behaviour*, Saxon House, London.
- Hopwood A, 1976, *Accounting and Human Behaviour*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Håkansson S, 1980, *Kostnadsvariationer inom sjukvården – jämförande studier på landstings- och klinikinivå*, Akademilitteratur, Stockholm.
- Hägg I, 1979, "Bör investeringar efterkalkyleras?" i *Balans* nr 2.
- Hägg I, 1980, *Reviews of Capital Investments: Empirical Studies*, Företagsekonomiska institutionen vid Uppsala universitet, Reprint Series 1980/12, Uppsala.
- Hörngren L, Viotti S, Myhrman J, Eliasson G, 1987, *Kreditmarknadens spelregler*, Studieförbundet Näringsliv och Samhälle, Stockholm.
- Jacobs F H, 1978, "An Evaluation of the Effectiveness of Some Cost Variance Investigation Models", i *Journal of Accounting Research*, Spring.
- Jansson T, Hällegårdh B, Jönsson H, 1984, *Kostnader för offentliga tjänster i Norden – KRON-projektet*, Statskontoret och Liber, Stockholm.
- Jesson D, Mayston D, Smith P, 1987, "Performance Assessment in the Education Sector: Educational and Economic perspectives", i *Oxford Review of Education*, vol 13, no 3.
- Johansson G, Johansson E, 1983, *Förvaltningsekonomi och nollbasbudgetering*, Studentlitteratur, Lund.
- Johansson S-E, 1961, *Skatt – investering – värdering*, Företagsekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm, Stockholm.
- Johansson S-E, Samuelson L A, 1973, *Industriell kalkylering och redovisning*, Norstedts, Stockholm (även senare utgåvor).

- Johansson S-E, 1983, *Företagets lönsamhet, finansiering och tillväxt – Mål, samband och mätmetoder*. Studentlitteratur, Lund.
- Johnson H T, Kaplan R S, 1987, *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business SP, Boston, Mass.
- Jonsson E, 1984, *Återkommande kostnads- och prestationsjämförelser – en metod att främja effektivitet i offentlig tjänsteproduktion*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds Fi 1984:19, Stockholm.
- Jonsson E, 1987, *Samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys – Vad är det och finns det några alternativ till det?* Med kommentarer av P Söderbaum och N Brunsson, Företagsekonomiska institutionen, Stockholms universitet, R 1987:5, Stockholm.
- Jonsson E, 1988, "Några tänkbara ambitionsnivåer för kommunal ekonomistyrning", i *Kommunal ekonomi* nr 3–4/1988.
- Jonsson, E, 1989, "Kostnader och prestationer hos distriktstandklinikerna i Stockholms läns landsting – en jämförande analys", Institutet för kommunal ekonomi, Stockholms universitet, Stockholm.
- Jönsson B, Rehnberg C, 1987, *Effektivare sjukvård*, Almqvist & Wiksell, Stockholm.
- Jönsson S, Lundin R, 1979, *Den kommunala budgetprocessen – Samordning mellan ekonomisk och fysisk planering samt mellan förvaltningar*, Byggforskningen, Stockholm.
- Kaplan R S, 1982, *Advanced Management Accounting*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Kommunallagsgruppen, 1987, *Den ekonomiska förvaltningen i kommuner och landsting. Förslag till ändringar i 4 kap. kommunallagen (1977:179)*. Delbetänkande, Ds C 1987:5, Stockholm.
- Lane J-E, Magnusson T, Westin T, *Byråkratiseringstendenser i Sverige*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds Fi 1986:8, Stockholm.
- Langholm O, 1969, *Full Cost and Optimal Price – A Study in the Dynamics of Multiple Production*, Universitetsforlaget, Oslo.
- Lawrence P R, Lorsch J, 1967, *Organization and Environment*, Irwin, Homewood, Ill.
- Leibenstein H, 1966, "Allocative Efficiency vs X-Efficiency", i *American Economic Review*, vol 56, June.
- Liff R, Magnusson L, 1986, *Förvaltningsrevision – Ett instrument för förändring och förnyelse*, Doxa, Lund.
- Likert R, 1961, *New Patterns of Management*, McGraw-Hill, New York. Även svensk översättning, 1966, *Nya metoder för företagsledning*, Beckmans, Stockholm.
- Likierman A, Richards S, 1987, "Performance-Related Pay: Learning the Early Lessons", i *Public Finance and Accountancy*, 24 July.
- Lindblom C E, 1968, *The Policy-Making Process*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Lindelöf J, 1988, *Hur skall vi använda våra resurser för gator, parker, sophämtning, vatten och avlopp*, Svenska Kommunförbundet, Stockholm.

- Lindgren B, Roos P, 1985, *Produktions-, kostnads- och produktivitetsutveckling inom offentligt bedriven hälso- och sjukvård 1960–1980*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds Fi 1985:3, Stockholm.
- Lindgren C, Brunsson N, 1983, *Staten och kommunernas expansion – några styrmedel*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds Fi 1983:3, Stockholm.
- Lindquist U, Nilsson B, 1988, "Risknivå och etikstandard i kommunal ekonomiförvaltning", PM 1988–02–10, Dupl, Civildepartementet, Stockholm.
- Lorange P, Vancil R, 1977, *Strategic Planning Systems*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Madsen V, 1959, *Regnskabsvaesenets opgaver og problemer i ny belysning*, Köpenhamn, Även svensk översättning, 1970, *Redovisningens roll i 70-talets styrsystem*, Bonniers, Stockholm.
- Madsen V, Astzély S, 1973, *Budgetering*, Norstedts, Stockholm.
- Madsen V, Polesie T, 1981, *Human Factors in Budgeting – Judgement and Evaluation*, Pitman, London.
- Magee R P, 1976, "A Simulation Analysis of Alternative Cost Variance Investigation Models", i *Accounting Review*, vol 51, July.
- Magnusson Å, 1974, *Budgetuppföljning – Analys av budgetutfall*, 2. omarb uppl, Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm och Sveriges Mekanförbund, Stockholm.
- Malm A T, Yard S, 1985, *Kapitalkostnader i kommunal verksamhet. Analys av den reala annuitetsmetoden*, Studentlitteratur, Lund.
- March J C, Simon H A, 1958, *Organizations*, Wiley, New York.
- Margerison C, 1988, "The Ways American, Australian and British Managers Make Their Organizations Succeed", i *Management Japan*, vol 21:2
- Mattsson B, 1988, *Cost-benefitkalkyler*, Esselte Studium, Akademiförlaget, Göteborg.
- Mattsson H S, 1987, *Controller*, Studentlitteratur, Lund.
- McGregor D, 1960, *The Human Side of Enterprise*, McGraw-Hill, New York. Även svensk översättning, 1967, *Företaget och människan*, Beckmans, Stockholm.
- Mayo G E, 1933, *The Human Problems of an Industrial Civilization*, Macmillan, New York.
- Mikkelsen T, 1986, "Controllerfunksjonen i STK", i *Praktisk økonomi*, nr 2, Oslo.
- Millward R, Parker D, 1983, "Public and Private Enterprise: Comparative Behaviour and Relative Efficiency", i Millward R, Parker D, Rosenthal L, Sumner M T, Topham N, *Public Sector Economics – Survey in Economics*, Longman, New York.
- Mintzberg H, 1973, *The Nature of Managerial Work*, Harper & Row, New York.
- Mooney G H, 1986, *Economics, Medicine and Health Care*, Wheatsheaf Books, Brighton.

- Murray R, 1987 a, *Den offentliga sektorns produktivitet och effektivitet*, Industriens utredningsinstitut, Forskningsrapport nr 31, Stockholm. Även publicerad som Bilaga 21 till *Långtidsutredningen 1987*, Allmänna förlaget, Stockholm.
- Murray R, 1987 b, *Produktiviteten måste upp*, Statskontoret, 1987:29 (I-II), Stockholm.
- Murray Å, Svensson E, Emanuelsson I, 1986, *Kostnader och resultat i grundskolan – en jämförelse av kommuner*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds Fi 1986:14, Stockholm.
- Nilsson C-A, 1988, *DRG behövs även i Sverige!*, i *Läkartidningen* nr 20, 34, 48 & 50.
- Norlund A, 1989, *Hur man mäter sjukvård – exempel på kvalitets- och effektivitetsmätningar*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds 1989:4, Stockholm.
- Normann R, 1983, *Service Management*, Liber, Malmö.
- Ohlsson I, Blohm M, Murray R, 1986, *Offentliga tjänster – sökarljus mot produktivitet och användare*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds Fi 1986:13, Stockholm.
- Ohlsson L, Vinell L, 1987, *Tillväxtens drivkrafter*, Industriförbundet, Stockholm.
- Olson O, 1983, *Ansvar och ändamål – Om utveckling och användning av ett kommunalt ekonomisystem*, Doxa, Lund.
- Olve N-G, Samuelson L A, 1986, *Från kostnadsberäkning till ekonomisk styrning – Fyrtio år kostnadsintäktanalys med Paulsson Frenckner*, Mekanförbundet och Institutet för företagsledning, Stockholm.
- Olve N-G, 1988, *Controllerns roll – konturer av en affärsekonom*, Mekanförbundet, Stockholm.
- Olve N-G, Samuelson L A, 1989, *Produktkalkylering i omvandling*, Mekanförbundet, Stockholm.
- Otter C v, 1981, *Den effektiva förvaltningen – En kritisk diskussion*, Rapport nr 8 i serien Medbestämmandets utveckling, TCO, Stockholm.
- Otter C v, 1987, "Produktivitetsmätningar är improduktiva", i *I Blickpunkten*, nr 1.
- Persson L, 1988, *Självkostnader och taxesättning i kommunal verksamhet*, med kommentar av P Frenckner, Institutet för kommunal ekonomi, Stockholms universitet, Stockholm.
- Pihlgren G, 1985, *Management i förvaltning – effektivitet och förnyelse*, Liber, Stockholm.
- Polesie T, 1976, *Ändamålsbudgetering – beskrivning och analys av tillämpningar*, Studentlitteratur, Lund.
- Programbudgetering – en sammanfattning*, 1967, Statskontorets programbudgetutredning, del 3, Esselte, Stockholm.
- Pugh D S, Hickson D J, *Organizational Structure in its Context: The Aston Programme I*, Gower, London.

- Ramanathan K V, 1985, "A Proposed Framework for Designing Management Control Systems in Not-for-profit Organizations", i *Financial Accountability & Management*, no 1.
- Ramström D, 1987, "Att styra genom mål i offentlig förvaltning – informationssystem och informationsstrategier", i *Offentliga Sektorn*.
- Ramström D, 1988, "Effektivitet – ett begrepp med många innebörder", i *Kommunal ekonomi* nr 3–4/1988.
- Rapp B, Selmer J, 1980, *Den samhällsekonomiska diskonteringsräntan inom energiområdet*, Statens råd för byggnadsforskning, Stockholm.
- Rhenman E, Strömberg L, Westerlund G, 1963, *Om linje och stab – En studie av konflikt och samverkan i företagets organisation*, Företagsekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm och Norstedts, Stockholm.
- Rhenman E, 1969, *Centrallasarettet*, Studentlitteratur, Lund.
- Riksrevisionsverket (RRV), 1979, *Är verksamheten effektiv?*, Liber, Stockholm.
- Riksrevisionsverket (RRV), 1980, *Effektivare budgetering och uppföljning*, 2. uppl 1984, Liber, Stockholm.
- Riksrevisionsverket (RRV), 1983 a, *Uppföljning och utvärdering av hushålls-transfereringar – några metodansatser*, P 1983:3, Stockholm.
- Riksrevisionsverket (RRV), 1983 b, *Uppföljning och utvärdering av ärendehandläggning – några utgångspunkter och exempel*, Pnr 1983:4, Dnr 1982:396, Stockholm.
- Riksrevisionsverket (RRV), 1984, *Uppföljning och utvärdering av normeringsverksamhet – några utgångspunkter och exempel*, Dnr 1982:555, Stockholm.
- Riksrevisionsverket (RRV), 1985, *Långa handläggningstider i offentlig verksamhet – huvudrapport och kartläggning*, del 1 och 2, P 1985:3, Dnr 1984:695, Stockholm.
- Sandahl R, 1986, *Offentlig styrning – en fråga om alternativ*, Riksrevisionsverket, Stockholm.
- Sathe V, 1982, *Controller Involvement in Management*, Prentice-Hall, Englewoods Cliffs, N. J.
- Schmalenbach E, 1927, *Der Kontenrahmen*, Gloeckner, Leipzig.
- Schmalenbach E, 1934, *Selbstkostenrechnung und Preispolitik*, 6. erw. Aufl, Gloeckner, Leipzig.
- Schmalenbach E, 1948, *Pretiale Wirtschaftslenkung*, Band 1–2, Bremen.
- Schäfer J, 1988, *Produktivitetens utvecklingen i kommunal barnomsorg 1981–1985*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds 1988:5, Stockholm.
- Scrivens E, Hart G, 1986, "How to Reduce Waiting Lists: A Case for Trading within the NHS", i *Public Money*, December.
- Shubik M, 1962, "Incentives, Decentralized Control, the Assignment of Joint Costs and Internal Pricing", i *Management Science*, April.
- Sillén O, 1946, *Studier i svensk företagsekonomi – Uppsatser och föredrag 1928–1942*, 3. uppl, Affärssekonomi, Stockholm.

- Simon H A, 1947, *Administrative Behavior*, Macmillan, New York. Även svensk översättning, 1971, *Administrativt beteende*, Prisma, Stockholm.
- Självkostnadsprincipen och rättssäkerheten i kommunal taxesättning, 1989, Institutet för kommunal ekonomi, Stockholms universitet, Stockholm.
- Sjöstrand S-E, 1985, *Samhällsorganisation – En ansats till en institutionell ekonomisk mikroteori*, Doxa, Lund.
- Skogsvik K, 1988, *Prognos av finansiell kris med redovisningsmått – En jämförelse mellan traditionell och inflationsjusterad redovisning*, Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm, Stockholm.
- Sloan A P, 1965, *My Years with General Motors*, Sidgwick & Jackson, New York.
- Solomons D, 1961, "Economic and Accounting Concepts of Income", i *Accounting Review*, vol 36, no 4.
- Solomons D, 1965, *Divisional Performance – Measurement and Control*, Irwin, Homewood, Ill.
- SOU 1981:69, 1981, *Pris på energi*, Betänkande av kommittén om principerna för taxe- och prissättning inom energiområdet, Stockholm.
- SOU 1982:65, 1983, *Återinvestera i bostäder*. Slutbetänkande av underhållsfondsutredningen, Stockholm.
- Spri, 1987, *Kvalitetssäkring – att mäta, värdera och utveckla sjukvårdens kvalitet*, Rapport nr 230, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Stockholm.
- Spri, 1988, *Med rätt mått mätt? Reflektioner kring hälso- och sjukvårdens produktivitet och effektivitet*, Rapport nr 238, Stockholm.
- Statens pris- och kartellnämnd, 1982, *Vatten/lavlopp, fjärrvärme och el. Anslutnings- och brukningsavgifter*, SPKs utredningsserie 1982:10, Stockholm.
- Statens pris- och kartellnämnd, 1986, *El- och fjärrvärmeförbrukning*, SPKs utredningsserie 1986:3, Stockholm.
- Statskontoret, Riksrevisionsverket, Statens personalnämnd, Statens personalutbildningsnämnd, 1975, *Effektiv statsförvaltning*, Liber, Stockholm.
- Stewart J, 1988, *Styrning och ledarskap i kommuner*, Studentlitteratur, Lund.
- Stockholm Stad, 1986, Kommunstyrelsens utlåtanden 1986:326, FIKK-utredningens delrapport I, *Förslag till finansiering av de affärsdrivande styrelsernas investeringar*, Stockholm.
- Stockholm Stad, 1987, FIKK-utredningens delrapport II och III, *Stadens kapitalredovisning och budgetering*, Dupl, Stockholm.
- Stureson J, Hansson G, 1988, *Effektiv realkapitalanvändning i kommuner och landsting*. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi och rådet för kommunalekonomisk forskning och utbildning i Malmöhus län, Ds 1988:5, Stockholm.
- Stymne B, 1970, *Values and Processes – A Systems Study of Effectiveness in Three Organizations*, SIAR och Studentlitteratur, Lund.
- Ståhl I, 1983, "The Growth of Health Care: Two Model Solutions", i Heidenheimer A J, ed, *The Shaping of the Swedish Health System*, Croom Helm, London.

- Sugden R, Williams A, 1978, *The Principles of Practical Cost-Benefit Analysis*, Oxford University Press, Oxford.
- Sundem G L, 1974, "Evaluating Simplified Capital Budgeting Models Using a Time-state Preference Metric", i *Accounting Review*, April.
- Sundsvik L, Höjer J, Mellander K, 1983, *Byggprocessen – Belysning av nya samverkansmönster och arbetsformer*, Byggforskningsrådet, Stockholm.
- Sveiby K E, Risling A, 1987, *Kunskapsföretaget*, Liber, Malmö.
- Svenska Elverksföreningen, 1979, *Energibas 80. Redovisningssystem för energiverk*, Stockholm.
- Svenska Kommunförbundet, 1973, *Avskrivning och intern ränta – Kapitaltjänstkostnadernas behandling i kommunal budgetering och redovisning*, Stockholm.
- Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, 1983, *Kommunal revision – vägledande principer*. Stockholm.
- Svenska Kommunförbundet, 1985, *Kapitalkostnader i kommunal verksamhet*, 2. uppl, Stockholm.
- Svenska Kommunförbundet, 1987, *Internpriser i den kommunala verksamheten*, Stockholm.
- Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, 1988, *Redovisning för kommuner och landsting*, Stockholm.
- Svenska Kommunförbundet, 1988a, *Vad kostar verksamheten i Din kommun jämfört med andra kommuner?*, Stockholm.
- Svenska Kommunförbundet, 1988b, *Koncernredovisning för kommuner – Teori och praktik*, Dupl, Stockholm.
- Svenska Kommunförbundet, 1988 c, *Att jämföra kommuner – går det?* Slutrapport från en förstudie inom barnomsorg och äldreomsorg, Stockholm.
- Svenska Kommunförbundet, Statistiska centralbyrån (SCB), 1989, *Vad kostar verksamheten i Din kommun jämfört med andra kommuner*, Stockholm (även senare utgåvor kan väntas).
- Svenska Stadsförbundet, Svenska Landskommuners Förbund, 1956, *Kapitalredovisning*, Landskommunernas förbunds förlag, Stockholm.
- Sveriges Mekanförbund, 1972, *Funktionskostnadsanalys – Värdeanalys*, Stockholm.
- Sveriges Rationaliseringsförbund, 1982, *Kapitalrationalisering*, Liber, Malmö.
- Süchting J, 1980, *Finanzmanagement: Theorie und Politik der Unternehmensfinanzierung*, 2. Aufl, Gabler, Wiesbaden.
- Södergren B, 1987, *När pyramiderna rivits – decentralisering i praktiken*, Timbro, Stockholm.
- Södergren B, 1988, "Storföretagen har samma problem som offentliga sektorn", i *Kommunal ekonomi* nr 3–4/1988.
- Säfwenberg U, 1983, *Besvärigheter med kapitaltjänstkostnaderna för VA*, i Stadsbyggnad nr 6/1983.
- Tannenbaum A S, 1968, *Control in Organizations*, McGraw-Hill, New York.

- Taylor F W, 1911, *The Principles of Scientific Management*, Harper, New Haven, Conn. Även svensk översättning, 1920, *Rationell arbetsledning*, Sveriges Industriförbund, Stockholm och Almqvist & Wicksell, Uppsala.
- Tjernström S, 1972, *Kommunala kostnadsstudier – En redogörelse för statistiska uppskattningar av långsiktiga kostnadsfunktioner inom kommunal äldreomsorg och undervisning*, Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm, Dupl, Stockholm.
- Weber M, 1947, *The Theory of Social and Economic Organizations*, Free Press, New York.
- Werin L, 1979, *Ekonomi och rättssystem*, Liber, Lund.
- Westin T, 1989, *Kostnadskalkylering med LCC-modell – Tillämpning för byggprocessens olika skeden*, rapport R 27: 1989, Byggforskningsrådet, Stockholm.
- Weston J F, Brigham E F, 1966, *Managerial Finance*, 2. rev ed, New York (även senare utgåvor).
- Vickers G, 1973, *Making Institutions Work*, Associated Business Press, London.
- Wickings I, Coles J M, Flux R, Howard L, 1983, "Review of clinical budgeting and costing experiments", i *British Medical Journal*, vol 286, 12 Febr.
- Wildavsky A, 1979, *The Politics of the Budgetary Process*, 3. ed, Little & Brown, Boston, Mass.
- Williams A H, Anderson R, 1975, *Efficiency in the Social Services*, Blackwell & Robertson, London.
- Williamson O E, 1975, *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications – A Study in the Economics of Internal Organization*, Macmillan, New York.
- Williamson O E, 1985, *The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting*, Free Press, New York.
- Woodward J, 1965, *Industrial Organization: Theory and Practice*, Oxford UP, London. Även svensk översättning, 1967, *Industriell organisation: Teori och praktik*, Prisma, Stockholm.
- Wärneryd K-E, 1979, *Konsumtionens ekonomiska psykologi*, Natur och Kultur, Stockholm.
- Västhagen N, 1950, *Inkomst- och utgiftsbegreppen i förvaltningsbokföring och affärsbokföring*, Gleerup, Lund.
- Östman L, 1973, *Utveckling av ekonomiska rapporter. En empirisk studie med tonvikt på mottagaråsikter och utvecklingsförlopp i företag med datorbaserad redovisning*. Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm, Stockholm.
- Östman L, 1977, *Styrning med redovisningsmått. En studie av resultat- och räntabilitetsmåttens användning i divisionaliserade företag*. Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm, Stockholm.
- Östman L, 1980, *Beteendeorienterad redovisning. En teoriansats med tillämpning på intern inflationsredovisning*, Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm, Stockholm.

Författarregister

Ahlstrand I 154
Andersson P M 137
Andersson R 42, 140, 157, 251
Anthony R N 226
Arvidsson G 139, 196
Astzély S 25, 252
Audit Commission 258

Back S 228
Barnard C 117
Baxter W T 235
Beaver W H 225
Beckérus Å 267
Bergevärn L E 25, 219
Bergstrand J 56, 174, 253
Bjersér I-M 169
Blair L H 187, 270
Blohm M 190
Bohlin A 242
Bohm P 44, 46, 76, 154, 251
Bonbright J C 228
Bovaird T 196
Bradshaw T F 95
Brealey R A 137
Brolin T 256
Brorström B 25, 26, 51, 111, 228
Brown S J 251
Brunsson N 25, 26, 44, 158, 207,
209, 231
Burns T 118
Butt H 187, 196

Canning J B 225, 228
Carlzon J 120
Chandler A D 118
CIPFA 230, 246, 248
Clark J M 44, 77
Coles J M 231
Copeland T E 137
Cyert R M 117

Danielsson A 94
Danielsson H 256
Davis S M 210
Demska J S 191, 225
Devine P J 104
Donolly R M 98
Drucker P 153, 212
Drummond M F 156, 172, 193
Dupuit E J 250
Durham P 187

Edebalk P G 156
Edlund C 267
Edström A 267
Edvardsson B 47, 87
Ekwall G 267
Eliasson G 134
Emanuelsson I 255
Eriksson J 256
Eriksson L T 242

Farago L 162, 184
Fayol H 116
Feltham G A 191
Fisher I 228
Fisk D M 187, 270
Flux R 231
Flynn N 148
Foghelin J 169
Forsberg M 162, 184
Forslin J 267
Frenckner P 22, 63, 171, 236, 244,
246, 249

Fundahn B 20
Furubo J-E 173

Garke H 162, 184
Gavatin P 56, 174
Geneen H 108
Gennser M 239
Gentili G 169

- Glynn J 226
 Goldberg W 22, 181, 199
 Goodman S R 98
 Granqvist R 25, 44, 160, 191
 Gregory D 196
 Greiner J H 187, 270
 Grossman D A 66, 231
 Grubbström R W 56, 154, 174
 Gröjer J-E 63, 143, 223
 Grönroos C 87
 Gummesson E 47, 87, 92, 145, 272
 Gurman E 200

 Hall J R Jr 187, 270
 Hammarkvist K-O 119
 Hanner P V A 36
 Hansson G 18, 22, 140, 165, 203, 249
 Hansson L 137
 Hart G 141
 Hatry H P 187, 270
 Hayes F O R 66, 231
 Hederstierna A 242
 Hedvall F 255
 Henning R 121
 Hicks J R 226
 Hickson D J 118
 Hill T P 41
 Hirschman A O 48
 Holmberg H 20
 Hooper A R 20, 248
 Hopf H A 95
 Hopwood A 40
 Howard L 231
 Hull C C 95
 Håkansson H 119
 Håkansson S 25
 Hägg I 217
 Hällegårdh B 254
 Höjer J 239
 Hörngren L 134

 Jacobs F H 174
 Jansson T 254
 Jesson D 256
 Johansson E 37, 253
 Johansson G 37, 253
 Johansson K 162, 184

 Johansson S-E 167, 171, 224
 Johansson U 143
 Johnson H T 36, 83, 226, 235
 Jones R M 104
 Jonsson E 25, 44, 173, 256
 Jäderholm B 271
 Jönsson B 25, 45, 160, 190, 212
 Jönsson H 254
 Jönsson S 25, 26, 51, 111, 158, 207

 Kaplan R S 36, 83, 191, 226, 235
 Kommunallagsgruppen 58, 227, 246, 248

 Landstingsförbundet 62, 181, 220, 227, 248, 257
 Lane, J-E 76, 228
 Langholm O 236
 Lawrence P R 118, 210
 Lee N 104
 Leibenstein H 185
 Likert R 117
 Likierman A 188
 Lindblom C E 51
 Lindelöf J 270
 Lindgren B 189
 Lindgren C 209, 231
 Lindquist U 227
 Lorange P 210
 Lorsch J 118, 210
 Lundin R 25, 26, 207
 Löfgren C 256

 Madsen V 37, 240, 252
 Magee R P 174, 241
 Magnusson T 76
 Magnusson Å 191, 196
 Malm A T 246
 March J G 117, 211
 Margerison C 212
 Martin S 196
 Mattsson B 76, 155
 Mattsson H S 22, 44, 99, 103, 106,
 Mattsson L-G 119
 Mayo G E 111
 Mayston D 256
 McGregor D 117

- Mechling J E 66, 231
 Mellander K 239
 Mikkelsen T 108
 Millward R 116
 Mintzberg H 118
 Mooney G H 42, 43, 254
 Moscow A 108
 Murray R 186, 190, 194, 196, 200
 Murray Å 255
 Myers S J 137
 Myhrman J 134

 Nilsson B 227
 Nilsson C-A 190
 Nordlund P 169
 Norlund A 189
 Normann R 87

 Ohlsson I 192
 Ohlsson L 182
 Olson O 25, 215, 219, 227
 Olsson A 140
 Olve N-G 14, 15, 22, 100, 103, 119,
 235, 237, 245, 253
 Otter C v 47, 183

 Palmer R 187, 196
 Parker D 116
 Persson L 178, 248
 Petersson J 156
 Pihlgren G 161
 Polesie T 25, 252
 Pugh D S 118

 Ramanathan K V 172, 186, 193, 197,
 200
 Ramström D 111, 121, 192
 Rapp B 156
 Reece J S 98
 Rehnberg C 45, 160, 190, 212
 Rendahl J E 267
 Rhenman E 25, 121
 Richards S 188
 Riksrevisionsverket 78, 90, 173, 177,
 181, 192, 257
 Risling A 87
 Rombach B 25

 Roos P 189
 Rosenbloom S J 66, 231

 Samuelson L A 25, 62, 63, 171, 235,
 236, 237, 245
 Sandahl R 173
 Schaenman P S 187, 270
 Schmalenbach E 37, 225, 235
 Schwarz B 242
 Schyl-Björman G 162, 184
 Schäfer J 162, 184
 Scrivens E 141
 Selmer J 156
 Shubik M 236
 Sibley D S 251
 Sillén O 13
 Simon H A 117, 211
 Sjöstrand S-E 119
 Skogsvik K 224
 Sloan A P 129
 Smith P 256
 Solomons D 132
 Spri 189
 Stalker G M 118
 Stark A 63, 223
 Statens pris- och kartellnämnd 246
 Statens VA-nämnd 242
 Statistiska centralbyrån 256, 257
 Stewart J 19, 47, 207
 Stockholms Stad 224, 229, 249
 Stoddart G L 156
 Strömberg L 121
 Stureson J 18, 22, 140, 165, 203, 249
 Stymne B 274
 Ståhl I 25, 160
 Sugden R 156
 Sundem G L 174, 241
 Sundsvik L 239
 Sveiby K E 87
 Svenska Arbetsgivareföreningen 270
 Svenska Elverksföreningen 63
 Svenska Kommunförbundet 62, 130,
 137, 140, 145, 170, 181, 220, 222,
 227, 245, 246, 248, 254, 256, 257
 Svenska Landskommuners För-
 bund 245
 Svenska Stadsförbundet 245

- Svensson E 255
 Sveriges Mekanförbund 62, 238
 Sveriges Rationaliseringsför-
 bund 165
 Süchting J 167
 Säfwenberg U 246
 Söderbaum P 44
 Södergren B 129, 134

 Tannenbaum A S 118
 Taylor F W 116
 Thomas J S 66, 231
 Tjernström S 199
 Toivanen M 256
 Torrance G W 156
 Tyson W J 104

 Vancil R 210
 Vickers G 51
 Vinell L 182
 Viotti S 134
 Västhagen N 36, 135

 Weber M 212
 Wells C 169
 Werin L 76
 Westerlund G 121
 Westin T 76, 239
 Weston J F 137
 Wickings I 231
 Wijkander H 162, 184
 Wildavsky A 26, 209, 234
 Williams A 156
 Williams A H 42
 Williamson O E 118, 119
 Woodward J 118
 Wärneryd K-E 41

 Yard S 246
 Young D W 226

 Östman L 144
 Överbefälhavaren 212

Sakregister

- Acceptans 65
accountability 213
accounting controller 103, 143, 220, 230
administrative man 117
affärsekonom 13
affärsintresse 162
affärskontoplan 62
affärsmässighet 102, 259
affärsområdescontroller 106
affärsvärld 40
aggregering 200
aktörsforskning 272
alarm 38
allokativ effektivitet 185, 194
alternativvärde 228, 235
ambitionsnivå 55, 172
analys 144
analysmodell 174
anpassning 82
anslagsbudget 173
anslagstänkande 59
ansvar 17, 58, 68, 110, 122, 126, 131, 203, 213
ansvarighet 213
ansvarsenhet 127, 130
ansvarsområde 95
användarkrav 79
åposteriorikunskap 275
åprioriuppfattning 274
arbetsfördelning 106
arbetsinsats 178
arbetsproduktivitet 182
Audit Commission 258
auktoritet 95, 211, 212, 261
autokorrelation 199
autonomisering 122
avgiftsfinansiering 242
avkastning 47, 52
avkastningskrav 228, 229
avkastningsränta 53
avräkning 91
avskrivning 229, 243
avskrivningspolitik 71
avvikelseanalys 171
Balansräkning 221
BAS-redovisning 61, 62, 91, 241
Bayesteorem 174
bedömningsansvar 68
behärskning 202
behov 41, 208
behovstillfredsställelse 67
beläggningsavvikelse 171
beläggningsfaktor 52
belöning 89, 215
benefit 155, 172, 193
beprovad erfarenhet 70
beslut 18, 207
beslutsteori 56, 154, 158
beslutsunderlag 139
beställningskostnad 74
betalningsförmåga 43
bevakningsansvar 68
bidrag 167
bidragskalkyl 235
blandningsavvikelse 190
bokföringsförordningen 221
bokföringslagen 61, 220
bokfört restvärde 164, 244
bokslut 221
bolagisering 122, 228
bruksvärde 183, 228, 230, 244, 249
bruttobudget 58, 232
budget 36, 39, 58, 59
budgetansvar 58, 217
budgetering 230
business controller 102, 107, 143
Carnegie-skolan 117, 181
cash management 96, 129
centralisering 128
certifikat 103
chans 67

- chef 212
- contingency-teori 118
- control 17
- controllerfunktionen 95
- controllerhierarki 97, 108
- controller-"policy" 122
- controllerroll 260, 264, 270
- controllertitel 13
- controllertäthet 150
- controlleruppgifter 12
- controlling by walking around 271
- controllingbehov 218
- cost of capital 243
- cost-benefit 156
- cost-effectiveness 156, 193
- cost-minimization 156
- cost-utility 156

- Dagsvärde 230
- debiterbar tid 90
- decentralisering 11, 111, 120, 127, 128, 148
- dekomponering 165, 172, 174, 193, 200
- delegering 131
- deprival value 228
- desinvestering 229
- diagnos 38, 174, 203, 274
- diagnosrelaterade grupper 190, 256
- differentierad prissättning 43
- differentiering 210
- direktavskrivning 249
- direktstyrning 50
- diseconomies 73, 124
- diskonteringsränta 156
- dispositionsbokföring 61
- divisionalisering 12, 120, 125, 127, 130
- divisionaliseringsmotiv 123
- divisionscontroller 133
- driftredovisning 221
- DuPont-formeln 165, 200

- Economic man 117
- economies 73, 124
- economies of scope 74
- economy 196
- effectiveness 196
- effektiva alternativ 209
- effekt 73
- effekt/kostnadskvot 172, 193
- effektcontrolling 162
- effektivitet 52, 152, 179, 192
- effektivitetsavvikelse 171
- effektivitetskonflikter 197
- effektivitetssamband 198
- effektmål 159, 160, 180
- effektredovisning 60, 268
- effektsamband 70
- efficiency 196
- efterfrågan 42, 73, 208, 235
- egenuppföljning 111
- ekonomi 51, 65
- ekonomiavdelning 57
- ekonomifunktion 56
- ekonomikontor 57
- ekonomisk effekt 72, 145
- ekonomisk princip 40
- ekonomisk psykologi 41
- ekonomisk styrning 15, 63
- ekonomisk teori 70
- ekonomiska mål 52
- ekonomisystem 59, 64, 268
- energi 178
- entreprenadansvar 87
- enveloppsanalys 256
- equity 196
- erfarenhetseffekt 75
- erfarenhetsutbyte 105
- etik 54
- Europa 98
- experimentator 272
- extern effekt 73, 76
- extern redovisning 61

- Faktorintensitet 182
- feed-back 48, 240
- felaktiga resonemang 71
- FIKK-utredningen 224, 249
- financial leverage 167
- finansbeslut 96
- finansbudget 58
- finansfunktion 134, 209
- finansiell controller 143
- finansiell hävstångseffekt 166

- finansiering 129, 133, 136
- finansieringsanalys 61, 221
- finansstatistik 257
- flerårskalkyl 156
- free-rider 47
- funktionell organisation 116, 210
- funktionsbunden rapportering 108
- funktionscontroller 106, 161
- funktionskostnadsanalys 238
- funktionspecialicerad controller 143
- funktionsspecialist 210
- fysisk planering 210
- fysisk produktivitet 182
- förbrukningsavvikelse 171
- förbrukningskomponent 171
- fördelningseffekt 146, 156, 160, 238
- fördelningseffektivitet 188, 194
- fördelningspolitik 160
- företag 39, 40
- företagsbärande 47
- företagsvärld 40
- förkämpar 209, 231, 234, 271
- förmögenhetsbalans 229
- förmögenhetsskydd 226
- förvaltningsfakta 257
- förvaltningsrevision 136, 187, 258
- förräntningsmarginal 166
- förädlingsvärde 182
- förädlingsvärdeproduktivitet 196
- förändringsagent 263, 275

- Gearing 167
- gemensamma kostnader 246
- genomloppstid 74
- god ekonomisk hushållning 227
- god redovisningssed 221
- gratistjänster 210
- Greshams lag 110
- gör rätt saker 174, 192
- görsakerna rätt 174, 192
- göra själv 72

- Hamstrare 231
- Hawthorneundersökning 111
- hemtagningstid 53
- Hicks-Kaldor-kriteriet 155

- hierarki 97, 108
- hierarkisk linjeorganisation 116
- horisontmetod 239
- human relations 117
- humankapital 11, 88
- hushållning 51
- händelser 84
- hävstångseffekt 88, 167

- Immateriellt kapital 179
- incitament 204, 254
- incitamentsavtal 147
- incitamentssystem 188
- inflationjustering 230
- inflationsskydd 245
- informationsansvar 68
- informationssystem 40
- infrastruktur 76, 226
- inkrementalistisk budgetering 252
- inköpskontrakt 72
- inköpsorder 74
- input 51
- inre effektivitet 160, 186, 192, 196
- inriktningsmål 158
- integration 75
- integrationsekonomi 75
- integrering 210
- interkommunala jämförelser 253
- intern effekt 73
- intern resultatanalys 145, 170
- interndebitering 72, 138
- internpris 124, 135, 137, 203
- internredovisning 62, 240
- internrevision 100, 136
- intresseföretag 222
- intressent 158
- intäkt/kostnadskvot 172
- inverkan 48
- investering 136, 224
- investeringsansvar 217
- investeringsskalkyl 156, 239
- investeringsredovisning 221
- irrationalitet 49
- ITT-modell 108

- Just-in-time 176
- jämförelser 253

- Kalkyl 35, 60, 155
- kalkylerande bokföring 36
- kalkylering 235
- kalkylmässigt nettoresultat 164
- kalkylränta 156
- kapital 164
- kapitalansvar 58
- kapitalbindning 267
- kapitaleffektivitet 165
- kapitalhantering 228
- kapitalomsättningshastighet 74, 165, 200
- kapitalrationalisering 74, 165
- kapitaltjänstkostnad 243
- kassaredovisning 224
- katalysatorroll 100
- kodplan 62, 256
- kollektiv tjänst 45, 208
- kommunalfinansieil bedömning 19, 60, 192
- kommunallag 247
- kommuncontroller 106
- kommunekonomisk bedömning 19, 60, 157, 187, 192, 268
- kompenation 48
- kompetenskrav 102
- komponentavskrivning 244
- koncern 39, 81, 130, 222
- koncerncontroller 106, 133
- koncernredovisning 222
- konkurrens 251, 254
- kontantbaserad budgetering 225
- kontoplan 256
- kontrollstyrning 50
- konvention 60, 63, 223
- korselasticitet 73
- kortsiktiga kostnadshänsyn 144
- kortsiktighet 110
- kostnads-effekt-kalkyl 155
- kostnads-nyttokalkyl 155
- kostnadsdrivande faktor 238
- kostnadseffektivitet 185, 194
- kostnadselasticitet 73
- kostnadsfördelning 235, 236, 246
- kostnadsgemenskap 155
- kostnadsproduktivitet 184
- kostnadstilldelning 236
- kravspecifikation 79
- kritisk punkt 167
- kundpreferens 48
- kunskapsföretag 47, 48, 179, 223
- kunskapskapital 22, 88, 179
- kvalitet 189
- kvalitetssäkring 189
- känslighet 73
- känslighetsanalys 146
- kö 176
- koeffekt 74, 78
- köpa ute 72
- köpkraft 43
- körationalisering 78, 176
- Laterarki 212
- LCC-kalkyl 239
- ledare 212
- ledarskap 211
- ledningsfilosofi 266
- legalt ansvar 214
- likställighet 196, 248
- likställighetsprincip 242
- likviditet 53, 163, 175
- likviditetsplanering 229
- linje-stabsorganisation 116, 121, 211
- linjens krav 83
- lojalitet 204
- lägesmonopol 43
- läreffekt 75
- lärprocess 38, 117
- lön efter prestation 187
- lönesatskomponent 171
- lönesystem 216
- lönsam information 86
- lönsamhet 52, 164, 178
- Makt 212
- management by exceptions 142
- management by objectives 153
- management by self-control 153
- management information system 37
- marginalanalys 235, 250
- marketing controller 143
- marknadscontroller 145
- marknadseffekt 77
- marknadsföring 45

- marknadsimperfektion 185
- marknadspotential 67, 179
- matrisorganisation 117, 122, 203, 210, 212
- medelsanalys 61
- mix 75, 171, 185, 186, 189, 190, 191
- monetär 51, 156, 172
- moraliskt ansvar 214
- muddling through 51
- multiplikativ modell 200
- mål 52, 158
- målkontroller 143
- måldekomponering 172
- måldimension 159
- målsamordning 219
- målstyrning 50, 124, 142
- måluppfyllelse 19, 84, 132, 180, 233
- människans roll 63
- mänsklig effektivitet 202
- mätteknik 120, 126, 151, 189

- N-metod 244
- negativ evidens 258
- nettobudget 232
- no profit, no loss 248
- nollbasanalys 253
- nollbasbudgetering 37, 123, 252, 253
- nominalmetod 244
- nuvärde 53
- nyckelpersoner 91
- nyckeltal 142, 148, 197, 203, 223, 258, 269
- nyttokostnadskvot 193
- nyttovärde/kostnadskvot 172
- näringsliv 40
- nätverk 118

- Oekonomisk controlling 111
- ogynnsam effekt 76
- omfattning 97
- omvärldsanalys 77
- operativ hävstångeffekt 89, 167
- opersonlig effektivitet 215
- optimering 251
- optimum 55, 78
- ordinalskala 180
- orealiserad vinst 226

- organisation 105, 130, 206
- organisationsbunden rapportering 108
- organisationsförändring 85
- organisationsteori 116
- organisatorisk slakhet 117
- orsakssamband 73, 199
- osäkerhet 158, 233
- output 51

- Paket av tjänster 88
- parera 65, 112, 146, 235, 273
- Pareto-kriteriet 154
- pay-back 53, 239
- performance 132
- performance-related pay 188
- periodavräkning 90
- periodisering 61, 90, 221, 225
- personal- och kunskapshävstång 89
- personell controlling 143
- personlig effektivitet 202, 215
- personliga egenskaper 102
- pilotskolan 147
- plats i ledningen 108
- platsannons 99
- politiker 207
- politiskt ansvar 214
- prestations/kostnadskvot 172, 193, 194
- prestationsbudget 173
- pretial styrning 37
- prisseffektivitet 195
- priselasticitet 42, 73
- priskomponent 171
- priskänslighet 42, 73, 208, 235
- prisstyrning 37
- privatisering 116, 228
- problemstruktur 233
- produktionsmål 160, 180, 181
- produktivitet 52, 179, 195
- produktkalkyl 237
- programbudgetering 252
- programbudgetutredningen 152
- programkalkyl 238
- programstyrning 50
- projektkalkyl 238
- projektorganisation 211

- "proxy"-storhet 177
- pyramidisering 125
- påverkan 48, 54, 82, 202
- R-metod 244
- RA-metod 246
- rambudgetering 232
- ramstyrning 50
- rapportansvar 68, 216
- rapportering 67, 144
- rapportväg 107
- realannuitetsmetod 246
- realkapital 22
- realmetod 244
- redovisning 38, 61, 219
- redovisningsreglemente 220
- regelstyrning 50
- regelsystem 59
- reglersystem 48,
- reliabilitet 65, 187, 197
- renting 267
- responsibility 213
- resultat 164, 181
- resultatanalys 171, 173, 174
- resultatbudget 173
- resultatdiagram 167
- resultatenhet 122, 126
- resultatmått 19
- resultaträkning 221
- resultatstyrning 124
- resurs/kostnadskvot 172
- resursmål 158
- revision 136, 257
- rikshuvudboken 36
- risk 55, 167
- riskavvägning 112
- riskbedömning 67
- riskneutral 55
- riskvillighet 124
- ränta 244
- räntabilitet 47, 52, 64, 162, 163, 175
- rättvis bedömning 140
- rörelsekapital 59
- S-metod 245
- sale-and-lease-back 267
- smähäufig lönsamhet 54
- smähäufigseconomisk kalkyl 44, 154, 238
- sammansatt produktivitet 182
- sammanslagning 128
- sammanvägning 183
- samordnad decentralisering 129
- samordning 81, 96, 125, 133, 219
- sanktion 215
- satisfiering 55
- scenarier 146
- schablonfördelning 138
- scientific management 116
- Se om ditt företag 270
- sediment 94
- separationsteorem 137
- serieeffekt 74
- service management 87
- servicegrad 52
- servicenivå 55
- simulering 146
- situationsanpassad kalkyl 77
- situationsanpassning 118
- självkostnad 137, 242
- självkostnadskalkyl 36, 235
- självkostnadsprincip 55, 132, 141, 175, 178, 179, 242
- skaleffekt 74, 124
- skalekonomi 146, 210
- skicklighet 132
- skuldsättningsgrad 53, 166
- skuldsättningsbidrag 167
- slakhet 117, 209
- sluten redovisning 248
- små seriers ekonomi 74
- sneffekt 121
- socialt bokslut 223
- soliditet 53, 163, 221
- sparsamhet 196
- specialisering 133
- spelteori 56, 154
- splittring 109
- stabens krav 83
- stabsställning 96
- statistisk kvalitetskontroll 174
- statistiska sambandsstudier 257
- Stockholm 224, 249
- stordrift 74

storleksdegression 74
strategisk planering 100
strukturossäkerhet 233
styrförberedelse 64
styrning 15, 63
styrning i otakt 130
styrningens uppgift 66
styrsystem 49
ställning 97, 112
suboptimering 124
sunk costs 218
synergi 74, 124, 210
sysselsättningsavvikelse 171
sysselsättningsgrad 52, 182
systemcontroller 107
systemgräns 193
systemnivå 125
säkerhetsmarginal 167
säkerhetsmetod 245
särdrag 206

Taxepolitik 236
taxesättning 141, 242
tidkomponent 171
tjänlighet 19, 64
tjänst 41, 87, 208
tjänsteinnehåll 86
tjänstekalkylering 236
tjänstemän 207
tjänstemäns ansvar 215
tjänsteverksamhet 86
tolkning 82
tolkningsansvar 216
total effektivitet 195
transaktionskostnad 119
treasurer 96, 109, 134, 136
tröskelmål 55
tväreffekt 77
täckningsbidrag 52, 164
täckningsgrad 52, 190

Underhållskostnad 243
underleverantör 147
uppföljning 60
upparbetsavräkning 91
uppdrag 90
uppdraagsavräkning 90

uppföljning 85, 148, 157, 173, 188,
203, 261
uppgift 85
upplevelse 203
uppsättningskostnad 74
USA 95
utbildning 102
utility 193
utnyttjandekonomi 74
utnyttjandegrad 182
utvärdering 173
utväxlingseffekt 167

Validitet 65, 187, 197
value for money 16, 187
value to the business 228
varningssystem 66
variabilitetsredovisning 37, 240, 253
watch-dog (vakthund) 13, 38, 110
Verantwortlichkeit 213
Verantwortung 213
verifierat underlag 247
verkningsgrad 52, 181
verksamhetsstyrning 210
vetenskap 70, 272
vidareutbildning 103
viktning 183
vilande ärende 176
vinst 40, 153
workable competition 44
väktare 209, 231, 234
välfärd 172, 250
välfärdsteori 154
väntekostnad 176
värde 228
värdeanalys 238
värdekostnadsproduktivitet 185
värdeproduktivitet 183
värde för pengarna 16, 19, 40, 52,
53, 187
värdering 44, 54

X-effektivitet 185

Yrkesprofil 67
yttre effektivitet 113, 160, 192, 196

Återföring 48, 117, 161, 260
åtgärdsansvar 216

Äldre säkerhetsmetod 245
ändamål 85
ändamålsbudgetering 252
ÄS-metod 245

Öppen redovisning 247
överlevnad 40, 153
övermätning 197
överskottsgrad 52, 165, 200
övervakningskänsla 111

VÄRDE FÖR PENGARNA

Allt större uppmärksamhet riktas nu i kommuner och landsting mot frågor kring effektivitet, resultatanalys och ekonomisk styrning. Ekonomifunktionen kan ej längre begränsas till traditionellt budgetarbete och kamerala funktioner. Den måste vidgas till att inrymma ekonomisk analys och rådgivning samt uppföljning av hur olika mål nås. Detta är vad som i företagen utförs av s k controllers.

Controllerarbete på olika nivåer i verksamheten som hjälp till den operativa ledningen är nytt i den kommunala världen. Författaren belyser erfarenheter som kan hämtas från näringslivet men också hur kommuneconomisk bedömning behöver utvecklas så att verksamheten ger mer värde för pengarna.

Boken ger både en teoretisk referensram och praktiska synpunkter på hur controllerfunktionen kan utvecklas och utövas. Den vänder sig i första hand till personer verksamma i kommun och landsting men är skriven så att den även skall kunna användas i utbildningen av förvaltningsekonomer.

Paulsson Frenckner är professor emeritus i företagsekonomi vid Stockholms universitet.


FÖRLAG

IKE
Institutet
för kommunal
ekonomi

ISBN 91-7150-363-3



9 789171 503633