

(Denna rapport finns enbart utgiven via skl.se)

Bristfälliga budgetdokument

– Om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning

**Pierre Donatella
Hans Petersson**

Förord, Sveriges Kommuner och Landsting

Den nya lagstiftningen om god ekonomisk hushållning kan i första hand ses som en ramlag som sätter upp regler om hur den sammantagna ekonomin ska skötas. Syftet med lagen är dessutom att den skall stödja kommuner och landsting i strävandena att utföra verksamheterna på ett effektivt sätt. Enligt lagen ska budgeten därför ange uppföljningsbara finansiella mål, samt mål och riktlinjer för verksamheten med inriktning mot effektivitetsambitionerna. Lagstiftaren konstaterar att det inte är meningsfullt att närmare reglera omfattningen och innehållet i sådana mål och riktlinjer, inte heller vilka områden av verksamheten som skall omfattas. Detta måste den enskilda kommunen/landstinget göra med utgångspunkt från sina egna förhållanden.

I denna del vill lagstiftningen stödja och stimulera kommuner och landsting att utveckla sin verksamhetsstyrning. Någon enhetlig modell eller metod finns inte utan det är upp till varje organisation att hitta och utveckla sina arbetssätt. Detta är en klok ansats då varje kommun/landsting är unik med sina lokala förutsättningar.

Lagstiftningen vill alltså stimulera till en styrning som leder till ökad effektivitet i verksamheten under eget ansvar, helt i linje med den kommunala självstyrelsen. Lagparagrafer av denna ”stödjande” karaktär kan dock skapa osäkerhet i kommuner och landsting när det samtidigt finns krav på att de ska bevisa att de lever upp till lagstiftningens intentioner. Hur gör man detta och vad är rätt eller fel, bra eller dåligt i detta sammanhang? Svaret är inte enkelt, men man kan konstatera att det kan se ut på många olika sätt. Det viktigaste är kanske att frågeställningen hålls aktuell och att det ständigt pågår ett förbättrings- och utvecklingsarbete.

Vår bild är att kommuner och landsting är aktiva i sina ambitioner att öka kvaliteten och effektiviteten i sina verksamheter. Det pågår många både lokala och nationella projekt inom detta område, arbeten som Sveriges Kommuner och Landsting stödjer på olika sätt. Kraven på mål och riktlinjer för ekonomi och verksamhet enligt lagen om god ekonomisk hushållning kan ses som en av många pusselbitar i detta angelägna sammanhang. Efter några år med de nya lagreglerna är det nu intressant att studera hur praxis ser ut. Förbundet har under de senaste åren bl a via skrifter, konferenser med erfarenhetsutbyten och olika nätverksprojekt försökt att stötta medlemmarna i deras utvecklingsarbeten runt tillämpningen av lagen. Denna rapport är ett led i denna satsning.

Vi har uppdragit till forskare vid KFi att studera hur praxistillämpningen runt denna lagstiftning ser ut i de budgetdokument som fullmäktigeförsamlingarna antagit för år 2007. Författarna står själva för analyser och slutsatser i rapporten. Vår förhoppning är att rapporten ska ge impulser till ett fortsatt utvecklingsarbete i kommuner och landsting.

Lennart Hansson

Sektionen för demokrati och styrning

Sveriges Kommuner och Landsting

Stockholm 2007-06-15

Författarnas förord

Sedan 2006 gäller att kommuner och landsting skall upprätta mål för god ekonomisk hushållning vilka skall redovisas i budgetdokumentet. Det fastställs i lagstiftningen att det för verksamheterna skall anges mål och riktlinjer som är av betydelse för god ekonomisk hushållning och att det för ekonomin skall anges finansiella mål som är av betydelse för god ekonomisk hushållning. På uppdrag av Sveriges Kommuner och Landsting har Kommunforskning i Västsverige (KFi) genomfört denna praxisstudie, där mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning har kartlagts. Karläggnen visar att en del kommuner och landsting, i enlighet med lagstiftarens intentioner, upprättat såväl verksamhetsmål som finansiella mål vilka på ett synligt sätt är kopplade till god ekonomisk hushållning. Det är emellertid många som inte upprättar sådana mål, samtidigt som flertalet kommuner och landsting som upprättar sådana mål förefaller sakna viktiga beståndsdelar. Bristerna ser vi framförallt bland de verksamhetsmässiga målen – som i flertalet fall också saknas. Finansiella mål som kopplats till god ekonomisk hushållning är däremot mer vanligt förekommande och genomgående mer utvecklade. Enligt vår uppfattning innebär situationen idag att det på sina håll finns väsentliga brister och avsteg från tillämpning av lagstiftningen. Till det kommer att det över lag nästan inte skett några förbättringar mellan 2006 och 2007.

Genomförandet av studien har, som nämnts, möjliggjorts genom finansiellt stöd från Sveriges Kommuner och Landsting. Utan det hade studien inte kunnat genomföras. Viktiga synpunkter på materialet har lämnats av ett antal personer på Sveriges Kommuner och Landsting. Vi vill särskilt tacka Anders Nilsson och Nils Vikmång vilka båda lämnat värdefulla synpunkter. Vi vill även tacka Heléne Gustafsson, medarbetare på KFi, för hjälp med korrekturläsning.

Praxisstudien har genomförts av Pierre Donatella och Hans Petersson, båda utredare på KFi. Hans är även koncernredovisningschef i Göteborgs stad. Vidare har även Björn Brorström medverkat i ett antal momenten vid genomförandet av studien. Björn är föreståndare för KFi och prorektor vid Högskolan i Borås.

Pierre Donatella och Hans Petersson

Göteborg 2007-06-11

Innehåll

<i>1. Varför denna rapport?</i>	5
<i>2. Lagstiftning kring mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning</i>	8
2.1 Lagstiftning kring god ekonomisk hushållning	8
2.2 Lagstiftarens kommentarer till god ekonomisk hushållning	9
<i>3. Mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning – det</i>	<i>14</i>
<i>finansiella perspektivet</i>	<i>14</i>
3.1 Tolkning och beskrivning av god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv	14
3.2 Finansiella mål och riktlinjer	20
<i>4. Mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning – det verksamhetsmässiga perspektivet</i>	<i>30</i>
4.1 Beskrivning av god ekonomisk hushållning utifrån ett verksamhetsperspektiv.....	30
4.2 Verksamhetsmässiga mål för god ekonomisk hushållning.....	32
<i>5. God ekonomisk hushållning – koppling mellan det finansiella och verksamhetsmässiga</i> <i>perspektivet</i>	<i>47</i>
<i>6. Ekonomichefernas uppfattning</i>	<i>50</i>
<i>7. Sammanfattade iakttagelser</i>	<i>56</i>
<i>8. Nästa steg</i>	<i>61</i>
<i>Referenser</i>	<i>64</i>
<i>Bilaga 1: Fem exempel</i>	<i>65</i>
Exempel 1: Götene kommun.....	65
Exempel 2: Bodens Kommun.....	70
Exempel 3: Gävle kommun	74
Exempel 4: Faluns kommun.....	79
Exempel 5: Bengtsfors kommun	82
 <i>Bilaga 2: Exempel på finansiella mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning</i>	 <i>86</i>

1. Varför denna rapport?

Under våren 2004 överlämnade regeringen en proposition till riksdagen med benämningen ”God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting” (Prop. 2003/04:105). Den baserades på ett betänkande med samma namn, som utkom 2001. En av de föreslagna ändringarna var att kommuner och landsting i sin budget för verksamheten skall ange mål och riktlinjer som är av betydelse för god ekonomisk hushållning och att det för ekonomin skall anges finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. Vidare angavs att en utvärdering av huruvida målen uppnåtts skall genomföras i årsredovisningens förvaltningsberättelse. Revisorerna skall också bedöma om resultaten i delårsrapporten och årsbokslutet är förenliga med de mål fullmäktige beslutat om i budgeten och planen för ekonomin under perioden.

Propositionen antogs sedermera av riksdagen hösten 2004 och gäller från och med budget- och räkenskapsåret 2005 för de kommuner och landsting som fastställde budgeten i fullmäktige efter den 1 december. För övriga, som fastställde budgeten före 1 december, gäller lagförändringen från och med budget- och räkenskapsåret 2006.

För att följa utvecklingen efter införandet av lagstiftningen kring mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning genomfördes 2006 en studie av budgetdokumentet (Brorström och Petersson, 2006). Denna studie visade att det finansiella perspektivet var dominerade, vilket inte var förvånade med tanke på att god ekonomisk hushållning tidigare betraktats och i praxis definierats ur ett finansiellt perspektiv.

I 2006 års budgetdokument redovisade 97 procent av kommunerna och landstingen finansiella mål. Av dessa hade drygt 40 procent relaterat sina mål till någon form av diskussion om vad som är god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv. När det gäller verksamhetsperspektivet var det 20 procent av kommunerna och landstingen som i sina budgetdokument definierade vad som avsågs vara god ekonomisk hushållning och 15 procent som på ett tydligt sätt relaterade ett eller flera av de övergripande verksamhetsmässiga målen till god ekonomisk hushållning.

Studien visade således att det är fortsatt angeläget att studera hur kommuner och landsting har tillämpat lagstiftningen kring mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning i budgetdokumentet. Därför har Kommunforskning i Västsverige på uppdrag av Sveriges Kommuner och Landsting genomfört en studie av 2007 års budgetdokument. En sådan studie kan förutom att redogöra för praxisutvecklingen också bidra till en diskussion kring utveckling inom området.

Totalt har budgetdokument från 72 kommuner och fem landsting granskats. Kommunerna har slumpmässigt valts ut utifrån den så kallade kommungruppsindelningen som upprättats av Sveriges Kommuner och Landsting. De fem landstingen, vilka slumpvis valts ut, är av varierande storlek och är fördelade över hela Sverige. Urvalet är av sådan omfattning att det ger en statistiskt säkerställd bild av praxis.

I nästa kapitel, kapitlet 2, beskrivs gällande lagstiftning kring god ekonomisk hushållning. Där sammanfattas också lagstiftarens tolkning och bedömning av ett antal viktiga frågeställningar kring god ekonomisk hushållning.

I kapitel 3, 4 och 5 redovisas praxisstudien. En indelning har skett så att i kapitel 3 redovisas kartläggningen av finansiella mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning och i kapitel 4 redovisas samma kartläggning fast utifrån ett verksamhetsperspektiv. I båda dessa delar studeras hur god ekonomisk hushållning tolkas, beskrivs och vilka mål och riktlinjer som kopplats till begreppet. I kapitel 5 görs en sammanställning av hur väl kommunerna och landstingen uppfyller lagstiftarens krav på finansiella och verksamhetsmässiga mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning. Vid genomförandet av kartläggningen avseende hur kommuner och landsting förhåller sig till lagstiftarens intentioner, har vi valt att avgränsa oss på flera sätt. En första avgränsning när det gäller bedömningen av vilka kommuner och landsting som kopplat sina mål till god ekonomisk hushållning är att granskningen endast omfattar budgetdokumentet. Avgränsningen innebär att det i budgetdokumentet skall framgå varför målen är kopplade till god ekonomisk hushållning för att kommunen eller landstinget skall anses leva upp till lagstiftarens intentioner. Det innebär att krav ställs på att det i budgetdokumentet skall återfinnas ett resonemang om varför målen är kopplade till god ekonomisk hushållning. Den tillämpade metoden kan innebära att det finnas mål i budgetdokumentet som är upprättade enligt lagstiftningens intentioner, men där avsaknaden av resonemang kring de upprättade målen innebär att kopplingen till god ekonomisk hushållning inte framgår. För dessa kommuner och landsting gäller att de inte bedömts leva upp till lagstiftarens intentioner, eftersom det vid granskningen givetvis varit omöjligt för oss att utläsa sådana ”dolda” kopplingar mot god ekonomisk hushållning. Utgångspunkten vid vår bedömning har helt enkelt varit att det i budgetdokumentet på ett tydligt sätt skall gå att utläsa varför målen är kopplade till god ekonomisk hushållning. De övriga avgränsningarna och beskrivningarna av den tillämpade metoden återfinns i kapitel 3 och 4.

I kapitel 6 redovisas den genomförda enkätstudien där ekonomichefernas uppfattning avseende arbetet med att upprätta mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning har kartlagts.

I de två avslutande kapitlen, kapitel 7 och 8, sammanfattas och diskuteras de viktigaste iakttagelserna från praxisstudien och enkätstudien.

Rapporten innehåller även två bilagor. I bila 1 redovisas fem exempel, vilka är hämtade från olika kommuner som har arbetat med att införa mål och riktlinjer som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Dessa kommuner befinner sig, enligt vår uppfattning, i fronten bland de granskade kommunerna. I bilaga 2 redovisas exempel på finansiella mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning.

2. Lagstiftning kring mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning

Propositionen ”God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting” (Prop. 2003/04:105) vilken utkom i maj 2004 och antogs av riksdagen under hösten 2004 innebar flera större ändringar i Kommunallagen och i Lagen om kommunal redovisning. En av huvudändringarna var att kommuner och landsting i sin budget skall utarbeta mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning. Årsredovisningens förvaltningsberättelse skall sedan innehålla en utvärdering av huruvida målen för god ekonomisk hushållning har uppnåtts. Vidare skall revisorerna bedöma om resultaten i delårsrapporten och årsbokslutet är förenliga med de mål fullmäktige beslutat om i budgeten och planen för ekonomin under perioden.

2.1 Lagstiftning kring god ekonomisk hushållning

Lagstiftningen kring god ekonomisk hushållning återfinns inledningsvis i Kommunallagens åttonde kapitel 5 §. Där stadgas att det för verksamheten skall anges mål och riktlinjer som är av betydelse för god ekonomisk hushållning. För ekonomin skall anges de finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning.

5 §

Budgeten skall innehålla en plan för verksamheten och ekonomin under budgetåret. I planen skall skattesatsen och anslagen anges. Av planen skall det vidare framgå hur verksamheten skall finansieras och hur den ekonomiska ställningen beräknas vara vid budgetårets slut.

För verksamheten skall anges mål och riktlinjer som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. För ekonomin skall anges de finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning.

Budgeten skall också innehålla en plan för ekonomin för en period av tre år. Budgetåret skall därvid alltid vara periodens första år. Planen skall innehålla sådana finansiella mål som anges i andra stycket.

Kommunallagens nionde kapitel 9a § berör också god ekonomisk hushållning. Här handlar det om att revisorerna skall bedöma om resultatet i delårsrapport och årsbokslut är förenligt med de mål fullmäktige beslutat.

9 a §

Revisorerna skall bedöma om resultatet i delårsrapporten som enligt 8 kap. 20 a § skall behandlas av fullmäktige och årsbokslutet är förenligt med de mål fullmäktige beslutat. Revisorernas skriftliga bedömning skall biläggas delårsrapporten och årsbokslutet.

Även Kommunal redovisningslag innehåller paragrafer hänförliga till mål och riktlinjer som är av betydelse för god ekonomisk hushållning. I lagens fjärde kapitel som behandlar förvaltningsberättelsen stadgas i 5 § att förvaltningsberättelsen skall innehålla en utvärdering om målen för en god ekonomisk hushållning har uppnåtts.

5 §

Förvaltningsberättelsen skall innehålla en utvärdering av om målen för en god ekonomisk hushållning har uppnåtts.

2.2 Lagstiftarens kommentarer till god ekonomisk hushållning

Regeringen lämnade i propositionen ”God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting” ett antal kommentarer till lagstiftningen kring mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning. I detta avsnitt görs ett kort summering av dessa.

Vad kännetecknar God ekonomisk hushållning enligt lagstiftaren?

I propositionen Ny kommunallag (prop. 1990/91:117) gjorde regeringen bedömningen att det inte var meningsfullt och inte heller möjligt att i detalj ange vad som är att betrakta som god ekonomisk hushållning. Regeringen angav dock att en kommun eller ett landsting med i princip obegränsad livslängd inte bör förbruka sin förmögenhet för att täcka löpande behov. Det angavs också att det normalt inte kan anses vara en god ekonomisk hushållning att finansiera

löpande driftskostnader med lån och att en god ekonomisk hushållning bör vara att de löpande intäkterna överstiger de löpande kostnaderna. I de flesta fall är det förenligt med god ekonomisk hushållning att medel från försäljning av anläggningstillgångar används för att återbetala lån eller återinvestera i nya anläggningstillgångar. I vissa fall bör dock medel från försäljning av anläggningstillgångar kunna användas för löpande behov utan att det behöver strida mot vad som är att anse som en god ekonomisk hushållning. Detta kan vara fallet då ett vikande befolkningsunderlag eller en förändrad verksamhetsinriktning gör behovet av anläggningstillgången mindre. Vidare framhölls att i begreppet god ekonomisk hushållning även ingår att verksamheten skall utövas på ett ändamålsenligt och utifrån ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt.

Varför vill lagstiftaren skärpa upp en tillämpning av god ekonomisk hushållning?

Lagstiftaren anser att det är nödvändigt att kommuner och landsting är väl förberedda för att kunna möta kraven på verksamheten genom att se till att både verksamhet och ekonomi genomsyras av en god ekonomisk hushållning i ett både kort- och långsiktigt perspektiv. En god ekonomisk hushållning är en viktig förutsättning för att kommuner och landsting skall kunna utföra sina verksamheter på ett effektivt sätt.

Lagstiftaren menar vidare att balanskravet utgör en miniminivå för resultatet. Sedan balanskravet trädde i kraft år 2000, har kommunernas och landstingens intresse riktats mot balanskravet i stället för mot det övergripande och mer långsiktiga kravet på en god ekonomisk hushållning. Även om balanskravet i sig är en nog så stor utmaning för vissa kommuner och landsting är det av flera skäl angeläget att framhålla det mer långsiktiga målet om en god ekonomisk hushållning.

Lagstiftaren anförde också att andelen äldre personer under de kommande åren kommer att öka. Detta kommer enligt lagstiftaren att leda till ökande behov av insatser inom främst vård och omsorg, vilket följs av krav på ökade resurser i kommuner och landsting. Till detta skall läggas att pensionsutbetalningarna kommer att öka. Därför är det nödvändigt att kommuner och landsting är väl förberedda för att kunna möta de växande behoven av verksamhet. En ekonomi i balans samt en väl fungerande uppföljning och utvärdering av ekonomi och verksamhet är enligt lagstiftaren nödvändiga förutsättningar för att kommuner och landsting skall kunna leva upp till kravet på en god ekonomisk hushållning.

Mot denna bakgrund föreslog lagstiftaren regler om att kommuner och landsting i sitt planerande skall använda sig av mål och riktlinjer. Vidare föreslogs att en utvärdering av må-

len skall ske i årsredovisningens förvaltningsberättelse. Syftet med dessa regler är att stödja kommuner och landsting i strävandena mot en god ekonomisk hushållning.

Hur skall uppföljningen av god ekonomisk hushållning genomföras praktiskt?

Enligt bestämmelserna i 8:e kapitlet 5 § Kommunallagen skall budgeten i kommuner och landsting innehålla en plan för verksamheten och ekonomin under budgetåret. Av planen skall skattesatsen och anslagen framgå. Vidare skall det framgå hur verksamheten skall finansieras och hur den ekonomiska ställningen beräknas vara vid budgetårets slut. Det framgår också att budgeten skall innehålla en plan för ekonomin för en period av tre år.

Lagstiftaren menade att det som komplement till ovanstående var angeläget att införa bestämmelser om att det i dessa planer även skall tas in mål och riktlinjer för verksamheten. För ekonomin skall de finansiella målen anges i planen. Förslaget syftar som nämnts till att stödja kommuner och landsting i deras strävanden att uppnå och säkerställa en god ekonomisk hushållning. Det är enligt lagstiftaren inte meningsfullt att närmare reglera omfattningen och innehållet i sådana mål och riktlinjer, inte heller vilka områden av den kommunala verksamheten som skall omfattas. Detta måste den enskilda kommunen respektive det enskilda landstinget göra med utgångspunkt från sina egna förhållanden med beaktande av riksdagens beslutade nationella mål. Det är dock, enligt lagstiftaren, viktigt att mål och riktlinjer uttrycker realism och handlingsberedskap samt att de kontinuerligt utvärderas och omprövas.

Vad avses med god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv?

Lagstiftarens allmänna utgångspunkt gäller att varje generation själv måste bära kostnaderna för den service som den konsumerar. Detta innebär att ingen generation skall behöva betala för det som en tidigare generation förbrukat. Lagstiftaren refererar till Ekonomiförvaltningsutredningens betänkande som anger att överskottet (resultatet) måste vara tillräckligt stort för att motsvarande servicenivå skall kunna garanteras även för nästkommande generation, utan att den skall behöva uttaxeras en högre skatt.

Kommunerna och landstingen skall enligt lagstiftaren ange en tydlig ambitionsnivå för den egna finansiella utvecklingen och ställningen i form av mål. Målformuleringarna bör enligt lagstiftaren utgå från vad som i normalfallet är att betrakta som god ekonomisk hushållning. Varje enskild kommun och enskilt landsting får därefter anpassa målen till sina egna

förhållanden och omständigheter. Exempel på vad som kan ingå i den finansiella målsättningen är resultatkrav med anledning av framtida kapacitetsbehov, det vill säga förmågan att även i framtiden producera service på nuvarande nivå. För att kravet på god ekonomisk hushållning skall uppnås, bör resultatet ligga på en nivå som reellt sett konsoliderar ekonomin. En annan viktig del i den finansiella målsättningen är skuldsättningen på kort och lång sikt. Kommunen eller landstinget kan sätta upp mål för soliditeten, det vill säga hur mycket av tillgångarna som skall vara finansierade med egna medel. Vidare bör kommunen eller landstinget i en finansieringsstrategi precisera hur olika delar (till exempel investeringar och pensioner) skall finansieras. Även mål för flöden som in- och utbetalningsströmmar kan vara aktuella. Ett mål kan vara nivån på betalningsberedskapen. I den finansiella målsättningen bör risk och andra osäkerhetsfaktorer vägas in.

Vad avses med god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv?

Enligt lagstiftaren tar verksamhetsperspektivet sikte på kommunens eller landstingets förmåga att bedriva sin verksamhet på ett kostnadseffektivt och ändamålsenligt sätt. För att skapa förutsättningar för en god ekonomisk hushållning, måste det enligt lagstiftaren finnas ett klart samband mellan resursåtgång, prestationer, resultat och effekter. Detta säkerställer en kostnadseffektiv och ändamålsenlig verksamhet. För att åstadkomma detta krävs bland annat en utvecklad planering med framförhållning och handlingsberedskap, tydliga och mätbara mål samt en rättvisande och tillförlitlig redovisning som ger information om avvikelser gentemot uppställda mål. Vidare behövs enligt lagstiftaren resultatanalyser och kontroller som visar hur verksamhetens prestationer och kvalitet motsvarar uppställda mål samt en effektiv organisation som säkerställer måluppfyllelsen.

Enligt lagstiftaren måste kommunerna och landstingen, för att kunna styra verksamheterna, säkerställa processer för att bedriva dessa kostnadseffektivt och ändamålsenligt. Exempel på områden är verksamhetsplaner, kvalitetspolicy, investeringsplaner, lokalförsörjningsplaner, upphandlings- och konkurrensplaner samt kompetensförsörjningsplanering.

Utvärdering i årsredovisningens förvaltningsberättelse

För att målen för en god ekonomisk hushållning skall få betydelse i beslutsprocessen och bli ett viktigt instrument i kommunens eller landstingets styrning, krävs det enligt lagstiftaren att

de stäms av, följs upp och utvärderas kontinuerligt. Enligt lagstiftaren är det dock viktigt att det sker i årsredovisningen. Därför skall det i samband med att årsredovisningen tas fram upprättas en utvärdering av om målen uppnåtts. Denna skall redovisas i årsredovisningens förvaltningsberättelse.

Revisorerna skall bedöma resultatet i delårsrapport och årsbokslut

Idag bedömer revisorerna oftast inte resultatet i delårsrapporten. Enligt lagstiftaren var ett viktigt skäl för att lagreglera upprättandet av delårsrapport att balanskravet medförde stora krav på den ekonomiska uppföljningen. I arbetet för en god ekonomisk hushållning är det viktigt att tillvarata de kunskaper och erfarenheter som finns hos revisorerna. Mot denna bakgrund anser regeringen att de uttryckligen bör få i uppgift att också bedöma om resultatet enligt delårsrapporten och årsbokslutet stämmer överens med kommunens eller landstingets mål för den ekonomiska förvaltningen. Avsikten med att i lag införa en sådan skyldighet är att revisionens ställning därigenom kommer att stärkas samt att revision av mål för den ekonomiska förvaltningen sker i landets alla kommuner och landsting. Revisorerna bör även lämna ett skriftligt utlåtande av sin bedömning. Denna bör biläggas delårsrapporten eller årsbokslutet inför behandlingen i fullmäktige.

3. Mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning – det finansiella perspektivet

Kommunerna och landstingen skall ange en tydlig ambitionsnivå för den egna finansiella utvecklingen och ställningen i form av mål. Målformuleringarna bör enligt lagstiftaren utgå från vad som i normalfallet är att betrakta som god ekonomisk hushållning. Varje enskild kommun och enskilt landsting skall därefter anpassa målen till sina egna förhållanden och omständigheter. I detta kapitel granskas hur kommuner och landsting utifrån god ekonomisk hushållning har formulerat finansiella mål och riktlinjer i sina budgetdokument för 2007. Det är främst två frågeställningar som studerats:

- *Hur har kommunerna och landstingen tolkat och beskrivit vad som är god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv? Återfinns det ett särskilt avsnitt eller görs det på annat vis?*
- *Vilka mål och riktlinjer har använts för att styra och följa upp god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv? Vilket tidsperspektiv används för målen? Redovisas motiv för varför målen har valts?*

3.1 Tolkning och beskrivning av god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv

En viktig förutsättning för att kunna definiera kvalitativa finansiella mål och riktlinjer av styrande karaktär är att det i botten finns en tolkning och beskrivning av vad som avses med god ekonomisk hushållning i den enskilda kommunen eller landstinget. Det handlar om att definiera och precisera portalparagrafen i kommunallagens 8:e kapitel. Den stadgar att ”kommuner eller landsting skall ha god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer”.

Bland de studerade kommunerna och landstingen är det nästan 50 procent som i sina budgetdokument 2007 på något sätt definierar vad som anses vara god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv. Även i budgetdokumentet 2006 var de nästan varannan kommun

som definierade god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv. Ingen större förändring har alltså skett mellan åren.

Studeras de olika beskrivningarna av god ekonomisk hushållning i kommunerna och landstingen är det endast ett fåtal kommuner och landsting som gör en tydlig och avgränsad definition av god ekonomisk hushållning. Det går dock att urskilja fyra typer av generella modeller som används för att beskriva vad kommunen eller landstinget anser vara god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv. Dessa har fått benämningarna:

- Generations- eller konsumtionsmodellen
- Målmodellen
- Förklaringsmodellen
- Den integrerade modellen

Generations- eller konsumtionsmodellen

Modellen bygger på ett resonemang kring att varje generation själv måste bära kostnaderna för den service som den konsumerar. De allra flesta kommuner med denna typ av modell har ordagrant eller delvis valt att citera den diskussion som förs kring god ekonomisk hushållning i regeringens proposition och/eller i Ekonomiförvaltningsutredningens betänkande. De argument som är frekvent återkommande från propositionen och Ekonomiförvaltningsutredningen är följande.

- *Att varje generation själv måste bära kostnaderna för den service som den konsumerar. Detta innebär att ingen generation skall behöva betala för det som en tidigare generation förbrukat.*
- *Att resultatet måste vara tillräckligt stort för att motsvarande servicenivå skall kunna garanteras även för nästkommande generation utan att den skall behöva uttaxera en högre skatt.*
- *Att en kommun eller ett landsting med i princip obegränsad livslängd inte bör förbruka sin förmögenhet för att täcka löpande behov.*
- *Att det normalt inte kan anses vara god ekonomisk hushållning att finansiera löpande driftkostnader med lån och att en god ekonomisk hushållning bör vara att de löpande intäkterna täcker de löpande kostnaderna.*

- *Att det är förenligt med god ekonomisk hushållning att medel från försäljning av anläggningstillgångar används för att återbetala lån eller återinvestera i nya anläggningstillgångar.*

En utmärkande egenskap med generations- eller konsumtionsmodellen är att den i många kommuner hamnar på en relativt övergripande teoretisk nivå, som gör det svårt att förstå vad formuleringar innebär i praktisk handling för den enskilda kommunen eller landstinget. Det finns dock ett antal kommuner som har nått längre när det gäller att knyta samman generationstänkandet med praktiskt styrande finansiella mål. En iakttagelse är dock att målen i dessa kommuner oftast är av kortsiktig karaktär och att generationstänkandet kräver mål över en mycket lång tidsperiod. Det finns dock några få kommuner som har kopplat sina mål till en tidsperiod av fyra år och på så sätt styr mot god ekonomisk hushållning längre än under det närmaste året. Ett exempel på generations- eller konsumtionsmodellen redovisas nedan.

Exempel på generations- eller konsumtionsmodellen

Definitionen av god ekonomisk hushållning för kommunens ekonomi är att innevarande generation inte skall överföra några obalanserade kostnader eller skulder till kommande generationer.

Det innebär att resultatet som skall uppnås är på en nivå där samtliga kostnader och värdeminskningar inkluderas. Resultatet skall även möjliggöra en återställning av tidigare års underskott. Kommunens skulder inklusive ansvarsförbindelse för pensioner skall ses som ett delmål. De skall minskas till en nivå som ger en positiv soliditet.

Målmodellen

Målmodellen bygger på att kommunen eller landstinget i budgetdokumentet inte för någon allmän diskussion kring god ekonomisk hushållning, utan bara ställer upp finansiella mål som anses vara god ekonomisk hushållning om de uppnås. Svagheten med denna modell är att det inte finns någon koppling till varför målen anses som god ekonomisk hushållning. Det innebär att mottagaren måste ha goda kunskaper om kommunal ekonomi för att till exempel förstå varför ett resultat på två procent av skatteintäkterna anses vara god ekonomisk hushållning. Ett exempel av målmodellen redovisas nedan:

Exempel på målmodellen

- *Årsresultaten skall över tiden minst uppgå till 2% av skatteintäkter och generella statsbidrag, motsvarande en nettokostnadsandel på 98%. Under förutsättning att medel avsätts för amortering av pensionsförmåner accepteras 99% nettokostnadsandel. För 2007 accepterar därför kommunfullmäktige en nettokostnadsandel på 99%.*
- *Nyinvesteringar skall i huvudsak direktfinansieras med skattemedel.*
- *Återbetalning av låneskulden skall påbörjas under perioden.*
- *Kommunens låneskuld får vid årsskiftet 2007/2008 uppgå till högst 275 mkr.*
- *Av kommunens lånestock skall 60% ha en längre räntebindningstid än 6 månader.*
- *Soliditeten skall uppgå till lägst 40%. Med soliditet menas hur mycket av tillgångarna som skall vara finansierade med egna medel.*

Förklaringsmodellen

En utveckling av målmodellen är förklaringsmodellen. Den bygger på att finansiella mål ställs upp, men till skillnad från målmodellen, förs en diskussion kring vilka nivåer som skall uppnås och varför dessa kan anses vara god ekonomisk hushållning för den enskilda kommunen eller landstinget. Modellen påminner om en finansiell analys där olika mått eller nyckeltal förklaras och analyseras över tid. Fördelen med denna modell är att den har en pedagogisk ambition. Syftet förefaller vara att inte enbart den väl initierade läsaren skall förstå, utan att även den icke initierade läsaren skall ges goda möjligheter att förstå samband mellan mål och god ekonomisk hushållning. Ett exempel på förklaringsmodellen redovisas nedan.

Exempel på förklaringsmodellen

Genom att formulera finansiella mål blir detta styrande för vad kommunen långsiktigt vill uppnå ifråga om förmögenhetsutveckling, vad den löpande verksamheten kan kosta, vilka resultatnivåer som krävs, investeringsverksamhetens omfattning och finansiering. Ekonomin i kommunens verksamhet är således inte enbart begränsad till resultat och resultatmått utan bör ses i ett vidare sammanhang där såväl resultat, ekonomisk ställning och kassaflöden beaktas.

Kommunens övergripande finansiella mål för ekonomin är följande:

När verksamhetens nettokostnader* finansierats skall det år 2007 återstå minst 6,2 procent och fr. o m år 2008 minst 6,7 procent av skatteintäkter samt generella bidrag och utjämning. Från nettokostnaden avräknas avskrivningar samt realisationsvinster/förluster (*exklusive VA-verksamhet)

Kostnadskontroll är kanske den viktigaste variabeln för att uppnå planerade resultat. Genom att fokusera på kostnadsutvecklingen i den löpande verksamheten i förhållande till intäkternas utveckling skapas ett relationstal som just tar hänsyn till detta förhållande, nämligen att verksamhetens nettokostnader på sikt inte kan öka snabbare än kommunens skatteintäkter.

Genom att inte förbruka alla våra skatteintäkter i den ordinarie löpande verksamheten skapas förutsättningar för att

- klara våra framtida pensionsåtaganden, även de som ligger utanför balansräkningen.
- vidmakthålla våra anläggningstillgångar genom att göra reinvesteringar
- skapa ett utrymme för att betala räntor på våra lån
- skapa utrymme för att klara oförutsedda händelser. I procents ökning av våra nettokostnader motsvarar ca 34 miljoner kr.

För att värdesäkra hela vårt pensionsåtagande behövs ett överskott i den löpande verksamheten som motsvarar ca 1 procent av våra skatter och bidrag. För att klara våra reinvesteringar inflationsuppräknat och även skapa handlingsutrymme behövs en nivå motsvarande ca 125 procent av våra avskrivningskostnader vilket sammantaget ger ett behov av ett överskott i den löpande verksamheten som motsvarar ca 5,2 procent av våra skatter och bidrag. För närvarande har vi ett finansnetto som är positivt, men vid en omvandling av delar av reversen mellan kommunen och kommunkoncernens moderbolag till aktiekapital uppstår en situation där de finansiella kostnaderna kräver ett överskott i den löpande verksamheten som motsvarar ca 0,5 procent av våra skatter och bidrag. Detta läge kan beräknas komma att uppstå från och med år 2008.

Årets resultat* exklusive realisationsvinster/förluster skall uppgå till minst 2 procent av skatteintäkter, generella bidrag och utjämning. (*exklusive VA-verksamhet)

Under goda tider med bra tillväxt i kommunsektorns skatteunderlag får kommunerna normalt positiva skatteavräkningar och motsvarande negativa avräkningar i dåliga tider. För att undvika krav på att tvärbromsa vid sämre tider bör kommunen åstadkomma ett överskott under goda tider som kan användas vid sämre tider. Överskott tryggar ett långsiktigt politiskt handlingsutrymme, möjliggör nya satsningar och säkerställer utveckling och tillväxt. Genom att skapa ett överskott i kommunens totala verksamhet skapas förutsättningar för att

- göra nyinvesteringar utöver rena reinvesteringar
- öka handlingsutrymmet och ge förutsättningar för en långsiktig planering.

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

Soliditet är ett nyckeltal som används för att mäta den finansiella styrkan i ett långsiktigt perspektiv och ett mått på hur stor del av tillgångarna som finansierats med eget kapital. Soliditetens absoluta nivå och förändring är beroende av ökningen i tillgångsmassan i balansräkningen och den förändring som tillförs det egna kapitalet genom årets resultat. En positiv procentuell förändring av det egna kapitalet lika stor som en positiv procentuell förändring av de totala tillgångarna ger en oförändrad soliditet. I finansiella termer är detta ett uttryck för tillväxt i balans.

Kommunkoncernens skuldsättningsnivå får inte överstiga 90 000 kr per innevånare.

Genom att arbeta med ett tak för skuldsättningen per innevånare skapas en intern process där varje investering prövas noggrant med den uttalade målsättningen att varje investering skall vara självfinansierad, vilket i sin tur ställer krav på ett stabilt kassaflöde från de olika verksamheterna. Motivet med att sätta ett lånetak är att minska kommunens och de kommunala bolagens risk med en alltför hög skuldsättningsgrad i förhållande till synliga och dolda övervärden och avkastningspotential. Skuldsättningstaket föreslås att från och med år 2006 höjas från tidigare 85 000 kr per innevånare till 90 000 kr per innevånare. Motivet för denna höjning är att nya ränteantaganden vid beräkningar av pensionsåtaganden medfört att den del av pensionåtagandet som redovisas som ansvarsförbindelse inom linjen stiger väsentligt. I sak har dock inte kommunens pensionsåtagande utökats.

Den skattefinansierade verksamhetens nettoinvesteringar skall till 100 procent vara självfinansierad sett över en fyraårsperiod.

Motivet till ett skarpare krav på självfinansiering av investeringar inom den skattefinansierade verksamheten är att dessa investeringar normalt inte ger någon avkastning. En lånefinansiering av dessa investeringar innebär på sikt en ökad finansiell belastning. En lånefinansiering av denna sektor tar resurser från övriga verksamheter och på sikt begränsar detta utvecklingen inom kommunen.

Den integrerade modellen

En fjärde modell som används för att beskriva god ekonomisk hushållning är den integrerade modellen. Den bygger på att kommunen eller landstinget gör en beskrivning av god ekono-

misk hushållning både ur ett finansiellt och ett verksamhetsmässigt perspektiv. Ett exempel på den integrerade modellen redovisas nedan:

Ett exempel på den integrerade modellen

Syftet med kommunal verksamhet är att bedriva den verksamhet man politiskt har beslutat att genomföra och inte att få ekonomisk avkastning på skattebetalarnas pengar. Finansiella mål behövs för att betona att ekonomin är en restriktion för verksamhetens omfattning. Mål och riktlinjer för verksamheten behövs för att visa hur mycket av de olika verksamheterna som ryms inom de finansiella målen, det vill säga koppling mellan ekonomi och verksamhet. Dessa behövs också för att främja en kostnadseffektiv och ändamålsenlig verksamhet samt för att göra uppdraget gentemot kommuninvånarna tydligt.

Ekonomisk hushållning kan ses i två dimensioner; att hushålla i tiden och över tiden. Det vill säga att väga ekonomi mot verksamhet på kort sikt, samt att väga verksamhetens behov nu mot verksamhetens behov på längre sikt.

Granskningen av kommunerna och landstingen visar att det inte finns några större skillnader mellan stora och små kommuner när gäller att beskriva och tolka god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv. Det finns inte heller några regionala skillnader, utan de kommuner som har kommit längst i utvecklingen i Sverige finns utspridda över hela landet.

3.2 Finansiella mål och riktlinjer

Kommuner och landsting skall definiera riktlinjer och framförallt mål som syftar till att upprätthålla eller uppnå den kommunspecifika definitionen av god ekonomisk hushållning. I dagsläget redovisar 95 procent av kommunerna och landstingen finansiella mål i sitt budgetdokument för 2007. Av dessa har nästan 50 procent relaterat sina mål till någon form av diskussion om vad som är god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv.

Jämfört med en studie avseende budgetdokumentet från 2003 (Petersson, 2004) har antalet kommuner och landsting som fastställer finansiella mål i budgeten under de senaste fyra åren ökat från 75 procent till 95 procent. Kommuner som relaterar sina mål till en definition av god ekonomisk hushållning har ökat från 25 procent till nästan 50 procent.

Jämfört med den senaste studien, vilken avsåg 2006 års budgetdokument (Brorström och Petersson, 2006), har det inte skett någon större förändring i positiv riktning. I 2006 års do-

kument redovisade 97 procent finansiella mål och 42 procent relaterade sina mål till en definition av god ekonomisk hushållning. Jämfört med 2007 är det ungefär lika många kommuner och landsting som redovisar finansiella mål och kopplar sina finansiella mål mot en redovisning av vad god ekonomisk hushållning innebär ur ett finansiellt perspektiv för den enskilda kommunen eller landstinget.

Nästan alla kommuner och landsting har alltså i dagsläget något eller några finansiella mål och nästan 50 procent har relaterat dessa till sin definition av god ekonomisk hushållning. Det innebär att drygt hälften av kommunerna och landstingen som upprättar finansiella mål inte kopplar samman dessa med en diskussion kring vad som är god ekonomisk hushållning.

För att ytterligare belysa skillnader och likheter mellan olika kommuner när det gäller beskrivning av god ekonomisk hushållning ur finansiellt perspektiv och koppling av finansiella mål till detta, klassificerades inledningsvis kommunerna utifrån befolkningsstorlek. Då framgår det att ju större kommunen är desto vanligare är det att den har en beskrivning av god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv som har kopplats till finansiella mål till i budgetdokumenten. 29 procent av kommunerna mellan 0-12 500 invånare, 32 procent av kommunerna mellan 12 500-25 000 invånare, 50 procent av kommunerna mellan 25 000-50 000 invånare och 78 procent bland kommunerna över 50 000 invånare har en sådan koppling.

Klassificeras kommunerna utifrån de kommungrupper som har tagits fram av Sveriges kommuner och landsting utmärker sig gruppen ”Större städer”, där hela 90 procent har en beskrivning av god ekonomisk hushållning och som har kopplats till finansiella mål i budgetdokumentet. Detta skall ställas mot genomsnittet på runt 40 procent. I botten återfinns ”Pendlingskommuner” där endast 10 procent har en sådan koppling.

Ett tredje klassificering som gjordes var att kommunerna delades in utifrån om det hade redovisat ett positivt eller negativt resultat de senaste åren. I denna klassificering finns dock inga skillnader mellan grupperna.

De finansiella målen utformas på många olika sätt. Någon direkt enhetlig praxis finns inte i dagsläget. I de 77 kommunerna och landstingen finns totalt cirka 260 mål uppdelade på 65 olika finansiella mål. Detta är en ökning jämfört med 2006, då det fanns cirka 220 mål på samma antal kommuner och landsting.

I genomsnitt finns mellan tre till fyra finansiella målsättningar per kommun eller landsting. Variationen är dock stor. Alltifrån ett till tio mål finns bland de granskade kommunerna och landstingen. Här har skett en viss ökning jämfört med 2006 då antalet finansiella målsättningar var nästan tre per kommun eller landsting.

De finansiella målen kan delas in i resultatrelaterade mål, investeringsrelaterade mål, mål som mäter långsiktigt finansiellt handlingsutrymme, mål som mäter likviditet eller kortsiktigt finansiellt handlingsutrymme och övriga finansiella mål. Nedan följer en genomgång av dessa olika grupper av mål. De resultatrelaterade målen utgör 30 procent av alla finansiella mål. De investeringsrelaterade målen utgör 22 procent och de mål som mäter långsiktig betalningsberedskap utgör vardera 30 procent. Jämfört med 2006 har de mål som mäter långsiktig beredskap ökat sin andel av den totala andelen mål på bekostnad av resultatmålen som har blivit lite färre. För mer detaljerad information, se tabell 1.

Tabell 1: Finansiella mål "Procentuell andel av totalt antal mål"	Budget- dokument 2007	Budget- dokument 2006
Resultatrelaterade mål	30%	40%
Investeringsrelaterade mål	22%	22%
Mål som mäter långsiktig betalningsberedskap	30%	22%
Mål som mäter kortsiktig betalningsberedskap	5%	5%
Övriga finansiella mål	13%	11%

Resultatrelaterade finansiella mål

De mest vanliga målen är resultatrelaterade finansiella mål. Dessa utmärks av att de knyts till resultaträkningen och i många fall till årets resultat. De resultatrelaterade målen står för 30 procent av samtliga funna finansiella mål i de granskade kommunerna och landstingen. Det är 76 av totalt 260 mål. Jämfört med 2006 har de finansiella målen minskat sin totala andel av de finansiella målen med 10 procentenheter, eftersom de flesta av de finansiella mål som har tillkommit mellan 2006 och 2007 inte är av resultatrelaterad karaktär. Nästan alla kommuner och landsting som redovisar finansiella mål har minst ett resultatrelaterat mål. I ett antal kommuner redovisas mer än ett resultatrelaterat mål. Ett exempel på detta är att nettokostnadsandelen kombineras med årets resultat i förhållande till skatteintäkter.

Tabell 2: Resultatrelaterade finansiella mål "Procentuell andel av de granskade kommunerna och landstingen som använder målen"	Budget-dokument 2007	Budget-dokument 2006
Årets resultat skall uppgå till x procent av skatteintäkterna. <i>- Oftast handlar de om 2%. Dock även lägre nivåer</i>	57%	56%
Nettokostnadsandelen, nivåer av olika slag. <i>- Merparten lägger sig på 98%</i>	21%	23%
Årets resultat, nivåer av olika slag i mkr. <i>- Varierar utifrån kommunens storlek</i>	14%	12%
Intäkterna skall överstiga kostnaderna	3%	0%
Av de finansiella målen under 2007 var det 30% som var resultatrelaterade mål. Under 2006 var motsvarande siffra 40%.		

Exempel på andra resultatrelaterade mål som är kommun- eller landstingspecifika presenteras i bilaga 2.

Det klart mest använda resultatrelaterade målet är "Årets resultat skall uppgå till x procent av skatteintäkterna". X procent innebär för många kommuner omkring två procent. Det bygger på ett vanligt förekommande synsätt som innebär att ett resultat på cirka två procent betraktas som god ekonomisk hushållning, eftersom ett sådant resultat antas ge utrymme för att över en längre tid skattefinansiera större delen av en normal investeringsvolym. Nästan 60 procent av kommuner och landsting använder sig av detta finansiella mål. Jämfört med 2006 har det inte skett någon förändring. Även när studier gjordes av 2003 års budgetdokument var detta finansiella mål det klart mest frekvent använda av alla finansiella mål.

Ett liknande resultatrelaterat finansiellt mål är nettokostnadsandelen. Den beskriver balansen och utveckling av kommunens eller landstingets löpande intäkter och kostnader. Den används av ungefär 20 procent och här lägger sig de flesta kommuner kring en nettokostnadsandel på 98 procent. Det bygger på liknande resonemang som ovan, nämligen att en nettokostnadsandel på 98 procent betraktas som god ekonomisk hushållning eftersom de flesta kommuner då antas klara av att över en längre tidsperiod finansiera sina reinvesteringar och nödvändiga nyinvesteringar. Jämfört med 2006 används nettokostnadsandel som finansiellt mål i något mindre utsträckning.

Ett annat resultatrelaterat mål som används av flera kommuner är olika nivåer för årets resultat, uttryckt i miljoner kronor. Nivåerna varierar förstås utifrån kommunernas storlek.

Övriga resultatrelaterade som återfinns bland de studerade kommunerna används endast av en kommun eller ett landsting. Några redovisas nedan i tabell 1. Tillsammans utgör dessa mål ungefär 10 procent av det totala antalet resultatrelaterade mål. Detta innebär att 90 pro-

cent av alla resultatrelaterade mål som återfinns bland de granskade kommunerna är antingen årets resultat i relation till skatteintäkter, nettokostnadsandelen och årets resultat i form nivåer av olika slag i miljoner kronor.

Investeringsrelaterade finansiella mål

En annan grupp av finansiella mål är de investeringsrelaterade målen som oftast reglerar storleken och/eller finansieringen av investeringarna. Av de totalt 260 målen kan 58 mål eller drygt 22 procent relateras till investeringar. Detta innebär att nästan 70 procent av kommunerna och landstingen använder sig av någon form av investeringsmål. Detta är en viss ökning jämfört med 2006, då drygt 60 procent av kommunerna hade någon form av investeringsrelaterat mål.

Tabell 3: Investeringsrelaterade finansiella mål "Procentuell andel av de granskade kommunerna och landstingen som använder målen"	Budget-dokument 2007	Budget-dokument 2006
Investeringarna skall finansieras med skatteintäkter	17%	23%
Investeringarna skall finansieras via egna medel	32%	17%
Investeringar, maxtak av olika slag	11%	8%
Investeringarna får ej överstiga res före EO-poster och avskrivningar	3%	5%
Av de totala finansiella målen under 2007 var det 22% som var investeringsrelaterade mål. Under 2006 var motsvarande siffra 22%.		

Exempel på andra investeringsrelaterade mål som är kommun- eller landstingspecifika presenteras i bilaga 2.

Det vanligaste investeringsrelaterade målet är hur investeringarna skall finansieras. Nästan 50 procent av kommunerna och landstingen använder målet att investeringarna skall finansieras med antingen skatteintäkter eller egna medel. Detta är en ökning med fem procentenheter jämfört med 2006. Skillnaden mellan skatteintäkter och egna medel är inte tydlig, men det förfaller som om egna medel innefattar realisationsvinster från försäljningar av tillgångar. Det är alltså ett något annorlunda mått än när skatteintäkter används. I detta sammanhang kan det nämnas att det fortfarande är få kommuner och landsting som i sina budgetdokument lämnar

definitioner på de nyckeltal som oftast utgör finansiella mål. Detta är en brist, eftersom det ibland uppstår oklarheter kring vad mål innebär.

Att skapa maxtak av olika slag för investeringarna är ett investeringsrelaterat mål som blivit allt vanligare. Dessa maxtak grundar sig till stor del på vilket beräknat utrymme kommunen har när den löpande driften är finansierad. I de flesta fall gäller då att resterande skatteintäkter likvidmässigt skall täcka investeringarna. Detta mål är med andra ord i de flesta fall ett annat uttryck för 100 procent skattefinansieringsgrad av investeringarna.

Finansiella mål som beskriver långsiktig betalningsberedskap eller kapacitet

En tredje stor grupp av mål är de som mäter långsiktigt finansiellt handlingsutrymme eller betalningsberedskap. Av de totalt 260 målen som användes kan 77 stycken eller 30 procent relateras till långsiktig betalningsberedskap. Det innebär att nästan varje kommun eller landsting har ett sådant finansiellt mål. Det vanligaste målet är att soliditeten skall hållas oförändrad eller öka. 39 procent använder ett sådant mål. Vidare har nästan 23 procent av kommunerna och landstingen som målsättning att minska sin låneskuld. Andra mål som tillämpas är de pensionsskultsrelaterade målen som används av cirka 19 procent.

Jämfört med budgetdokumentet 2006 har de nyckeltal som beskriver långsiktig betalningsberedskap ökat i omfattning. Av den totala andelen mål har de gått från 22 procent till 30 procent. Soliditeten har ökat från 28 procent till 38 procent, vilket innebär att nästan varannan kommun använder soliditeten som finansiellt mål. Även att minska eller bibehålla sin låneskuld ökar som finansiellt mål. Det har gått från 17 procent till 23 procent, vilket innebär att varje fjärde kommun har ett sådant mått.

En nackdel med de mål som knyts till långsiktig betalningsberedskap är att de oftast är svårare att tolka än de resultatrelaterade målen. Vad innebär det till exempel att en kommun eller landsting har en viss soliditetsnivå? Detta bör utvecklas och göras mer pedagogiskt i framtiden. Risken finns annars att kommunfullmäktige beslutar om finansiella mål som man inte känner konsekvenserna av. Soliditeten som finansiellt mål borde kanske i större omfattning handla om att sträva mot en positiv trend, inte mot faktiska nivåer av olika slag.

Tabell 4: Finansiella mål som beskriver långsiktig betalningsberedskap eller kapacitet "Procentuell andel av de granskade kommunerna och landstingen som använder målen"	Budgetdokument 2007	Budgetdokument 2006
Soliditet skall öka eller hållas oförändrad	39%	28%
Låneskuld, minska eller bibehålla olika nivåer	23%	17%
Pensionsskuldsrelaterade mått eller nyckeltal	19%	12%
Eget kapital skall inflationssäkras	5%	8%
Amortering av låneskuld med x mkr	1%	8%
Av totalt antal finansiella mål under 2007 var det 30% som beskrev långsiktig betalningsberedskap. Under 2006 var motsvarande siffra 22%.		

Exempel på andra mål beskriver långsiktig handlingsberedskap vilka är kommun- eller landstingspecifika presentas i bilaga 2.

Finansiella mål som beskriver kortsiktig betalningsberedskap eller likviditet

En fjärde grupp är de mål som beskriver och mäter kortsiktig betalningsberedskap. Av de totalt 260 målen som användes kan 13 mål eller fem procent relateras till kortsiktig betalningsberedskap. Det innebär att 14 procent av de granskade kommunerna eller landstingen har ett sådant finansiellt mål. Nästan alla mål som används är likviditetsnyckeltal såsom kassalikviditet, balanslikviditet och likviditetsdagar. Dessa mål bör dock kombineras med mål för den långsiktiga betalningsberedskapen, exempelvis soliditet, för att bli användbara. Då framgår tydligt hur en förändrad skuldsättning påverkar likviditeten. Likviditetsnyckeltal har ökat något i 2007 års budgetdokument jämfört med 2006 års handling.

Övriga finansiella mål

Bland övriga finansiella mål i kommuner och landsting skiljer sig utdebitering. Ett sådant mål används av 25 procent av kommunerna och landstingen. Jämfört med 2006 års budgetdokument har de blivit allt vanligare. Under 2006 handlade målet vanligtvis om att utdebiteringsnivå skulle vara oförändrad, medan det i 2007 års budgetdokument finns kommuner vars mål är att sänka skatten. De andra finansiella målen i denna grupp är av kommunspezifisk art och några av dessa finnas redovisade i tabell 5.

Tabell 5: Övriga finansiella mål "Procentuell andel av de granskade kommunerna och landstingen som använder målen"	Budget-dokument 2007	Budget-dokument 2006
Utdebitering, nivåer, oförändrad mest, men även sänkningar	25%	17%
Kommunens ekonomi skall vara i balans	0%	5%
Av totalt antal finansiella mål under 2007 var det 13% som kunders relateras till övriga finansiella mål. Under 2006 var motsvarande siffra 11%.		

Exempel på andra övriga finansiella mål som är kommun- eller landstingspecifika presenteras i bilaga 2.

De mest använda finansiella målen

Nästan alla kommuner och landsting har skapat sina egna kombinationer av finansiella mål. En iakttagelse är dock att de sex mest använda finansiella målen utgör nästan 65 procent av det totala antalet mål. De innebär att det är bland dessa mål som de flesta kommuner och landsting utvecklat sina finansiella målsättningar för god ekonomisk hushållning. Det tyder på att det finns en praxis kring vilka mål som används i kommuner och landsting. Ett tydligt drag är att de kommuner och landsting som har två till fyra finansiella mål oftast har ett resultatmål och ett mål relaterat till långsiktig betalningsberedskap. Det är också vanligt att dessa kombineras med ett investeringsrelaterat mål. De sex mest använda målen redovisas nedan i tabell 6.

Tabell 6: De sex mest använda finansiella målen i budgetdokumentet för 2007	Procentuell andel av kommuner och landsting som använder måttet	Målets procentuella andel av totalt antal mål (260 st) Ex: 38/260=15%
Årets resultat skall uppgå till x procent av skatteintäkterna	57%	17%
Investeringarna skall finansieras med skatteintäkter eller egna medel	49%	14%
Soliditet skall öka eller hållas oförändrad	39%	12%
Utdebitering, nivåer, oförändrad mest	25%	7%
Låneskuld, minska eller bibehålla olika nivåer	23%	7%
Nettokostnadsandelen, nivåer av olika slag	21%	6%

Några övriga iakttagelser kring finansiella mål

Enligt lagstiftningen skall budgeten innehålla en plan för ekonomin för en period av tre år. Planen skall innehålla sådana finansiella mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. I studien avseende 2006 års budgetdokument noterades att en otydlighet råder kring vilken tidsperiod de finansiella målen avser. I flertalet av budgetdokumenten hade det inte angivits några tidsperioder för målen. De gick därmed inte att utläsa om målen gällde för ett eller tre år. Här har inte skett någon förbättring, utan otydligheten kring målens längd kvarstår fortfarande.

En annan iakttagelse är att flera kommuner och något landsting har finansiella mål som innebär att om ett eller två finansiella mål uppfylls, kommer också det tredje och/eller fjärde målet att uppfyllas. Det innebär att vissa av de antagna finansiella målen är onödiga ur ett utvärderingsperspektiv. Det kan dock finnas andra förklaringar till att en kommun eller ett landsting har dessa typer av mål, till exempel pedagogiska förklaringar.

Koppling mellan finansiell analys, god ekonomisk hushållning och de finansiella målen

En viktig del för att kunna styra mot god ekonomisk hushållning är att det finns en naturlig koppling mellan tolkningen av god ekonomisk hushållning, de finansiella målen och den finansiella analysen i budgetdokumentet.

I budgetdokumentet för 2007 redovisar 79 procent av kommunerna och landstingen en finansiell analys baserad på de finansiella rapporterna och viss övrig information, till exempel drift- och investeringsbudgeten. Övriga 21 procent upprättar inte finansiell analys, utan i budgetdokumenten finns endast renodlade finansiella grunddata som utmärks av olika ekonomiska rapporter eller uppställningar. Av dem som upprättar en finansiell analys är det cirka 60 procent som har en tydlig struktur. Med tydlig struktur avses att analysen bygger på ett pedagogiskt resonemang som syftar till att lyfta fram finansiella möjligheter och risker med kommunens eller landstingens finansiella ställning och utveckling. Den andra hälften redovisar en mer kortfattad och strukturellt svagare finansiell analys i budgeten. Denna typ av analys präglas oftast av att den kretsar kring några få faktorer/nyckeltal som har stor påverkan på kommunens eller landstingets förväntade resultat och ställning, till exempel skatteintäkternas

förväntade utfall. Den genomsnittliga finansiella analysen i budgetdokumentet tar i anspråk en till två sidor. I årsredovisningen är den finansiella analysen i genomsnitt ungefär dubbelt så lång. Den uppgår där till cirka tre till fyra sidor. Tidsperspektivet för den finansiella analysen omfattar i de flesta kommuner och landsting ett år.

Frågan är då hur väl den finansiella analysen integreras med tolkningen av god ekonomisk hushållning och de finansiella målen? I de flesta kommuner och landsting finns inget sådant samband, utan en välvillig tolkning visar att det är runt 20 procent som kopplar den finansiella analysen till god ekonomisk hushållning och de finansiella målen.

4. Mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning – det verksamhetsmässiga perspektivet

Lagstiftaren ställer krav på att mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv skall upprättas. I det följande kapitlet presenteras en genomgång av praxis i 2007 års budgetdokument. Inledningsvis redogörs för hur många som beskriver vad god ekonomisk hushållning är ur ett verksamhetsperspektiv och hur beskrivningarna utformats. I den andra delen redogörs för övergripande verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning och i den tredje delen redogörs för sådana nämndspecifika verksamhetsmål. Den fjärde och avslutande delen är en sammanställning över hur många kommuner och landsting som upprättat verksamhetsmål och kopplingen mellan de olika perspektiven.

4.1 Beskrivning av god ekonomisk hushållning utifrån ett verksamhetsperspektiv

Det visade sig att det endast var ett fåtal av de kommuner och landsting som upprättat verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning som i sina budgetdokument upprättat en utförlig beskrivning av lagstiftningen. Det finns enligt vår uppfattning ett stort pedagogiskt värde i att upprätta en sådan beskrivning eftersom det kan öka förståelsen bland samtliga parter. Många kommuner och landsting saknar även en definition av vad god ekonomisk hushållning för deras kommun eller landsting är ur ett verksamhetsperspektiv. Av de kommuner och landsting som ingår i urvalet så är det 25 procent som i budgetdokumentet definierar vad som avses med god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv. När en liknande praxisstudie genomfördes avseende 2006 (Brorström och Petersson, 2006) så var det 20 procent som definierade vad som avsågs med god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv. En ökning med fem procentenheter har således skett, vilket för hela populationen (det vill säga för samtliga kommuner och landsting) innebär att ytterligare cirka 15 kommuner/landsting definierar vad som avses med god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv.

Nedan återges fem exempel som illustrerar olika inriktningar som var vanligt förekommande bland de kommuner och landsting som definierat vad som avses med god ekonomisk hushållning.

Kommun 1

Mål och riktlinjer för verksamheten visar hur mycket verksamhet som ryms inom de finansiella målen, alltså kopplingen mellan ekonomi och verksamhet. Det främjar även en kostnadseffektivitet och ändamålsenlig verksamhet samt gör uppdraget gentemot kommuninvånarna tydligt.

I X kommun utgörs mål och riktlinjer för verksamheten av visioner och mål samt verksamhetens inriktning och omfattning. Verksamhetens inriktning består av dels kommunfullmäktiges uppdrag för koncerngemensamma utvecklingsområden och dels kommunfullmäktiges uppdrag till nämnder och styrelser.

Kommun 2

Genom att formulera verksamhetsmål för god ekonomisk hushållning skapas förutsättningar för ett effektivt resursutnyttjande av kommunens tillgängliga medel som i huvudsak består av skatteintäkter. I verksamhetsmålen bör därför ett samband finnas mellan resurser, prestationer och effekter.

Kommun 3

Utifrån ett verksamhetsperspektiv innebär en god ekonomisk hushållning att verksamheten bedrivs kostnadseffektivt och ändamålsenligt. Det skall finnas ett klart samband mellan de resurser vi använder, de prestationer som genomförs och de resultat som uppnås. Detta fodrar en planering med framförhållning och handlingsberedskap, tydliga och mätbara mål samt bra uppföljning.

Kommun 4

God ekonomisk hushållning innebär att dagens medborgare skall finansiera sin egen kommunala välfärd och inte skjuta upp betalningen till framtida generationer.

Kommun 5

Verksamhetens inriktningsmål och effektmål liksom erhållen budgetram skall vara styrande. Det innebär bland annat (...) att samtliga enheter skall klara av att hålla sin nettobudgetram samtidigt som målen uppfylls.

Som framgår av exemplen så finns det en tydlig koppling till propositionen ”God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting” (Prop. 2003/04:105), något som gäller för de allra flesta av kommunerna och landstingen som definierat vad som avses med god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv. Formuleringarna som känns igen från propositionen är till exempel att *samband mellan resurser, prestationer och effekter skall finnas* samt att *verksamheten skall bedrivas kostnadseffektivt och ändamålsenligt*.

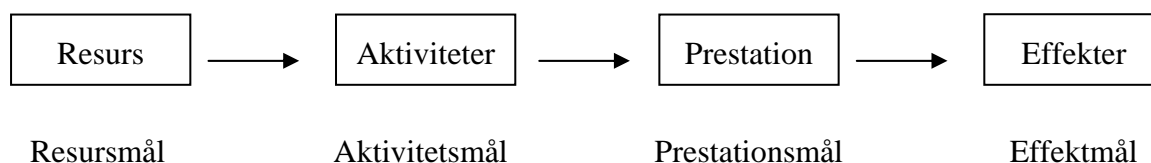
Bland de kommuner och landsting som definierat vad som avses med god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv förefaller det finnas två inriktningar. Den ena inriktningen är kommunerna och landstingen som fastslår att god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv är om verksamheten bedrivs på ett *kostnadseffektivt och ändamålsenligt* sätt. Flertalet tillämpar formuleringen utan att närmare precisera vad som avses; men om man uppnår det så vet man att det är god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv. Den andra inriktningen är kommunerna och landstingen som fastslår att god ekonomisk hushållning för verksamheten är om verksamhetsmålen uppnås. En jämförelse avseende 2006 (Brorström och Petersson, 2006) visar att ingen utveckling skett mellan åren.

4.2 Verksamhetsmässiga mål för god ekonomisk hushållning

Genomgången av budgetdokumenten som ingår i studien visar att 33 procent av kommunerna och landstingen upprättar övergripande verksamhetsmål som på ett synligt sätt är kopplade till god ekonomisk hushållning och att 13 procent av kommunerna och landstingen upprättar sådana verksamhetsmål vilka specifikt avser nämndernas verksamhet. Kommunerna och landstingen vilka bedömts ha upprättat en koppling till god ekonomisk hushållning har i varierande utsträckning fört ett resonemang kring de uppställda målen och därmed tydliggjort kopplingen. Situationen innebär således att ett antal verksamhetsmål med koppling till god ekonomisk hushållning utifrån ett verksamhetsperspektiv har identifierats i de studerade budgetdokumenten. För att kunna säga mer om målen och dess inriktning har de klassificeras i enlighet med Almqvist och Högberg (2003) utifrån en särskild analysmodell som består av två dimensioner. Den ena dimensionen är *målens fokus* och den andra dimensionen är *målens mätbarhet och uppföljningsbarhet*.

Den första dimensionen, *målens fokus*, har klassificerats enligt fyra inriktningar som baseras på resursomvandlingskedjan som beskrivs nedan (se Modell och Grönlund, 2006). Målen

har således klassificerats utifrån inriktningarna *resursmål*, *aktivitetsmål*, *prestationsmål* och *effektmål*.



Figur 1. Resursomvandlingskedja

Genom *resursmål* avses verksamheterna styras genom tilldelade resurser. Det kan exempelvis handla om kompetens, bemanning eller utrustning. Med *aktivitetsmål* – vilket i en del litteratur benämns som *processmål* – avses verksamheterna styras genom utförda aktiviteter. Det kan till exempel handla om vilka arbetsformer eller arbetsmetoder som skall tillämpas. Annorlunda uttryckt kan man säga att aktivitetsmålen beskriver ”hur” något skall uppnås. Med *prestationsmål* avses styrning utövas genom att ange vilka prestationer som skall utföras. Det kan till exempel handla om antal timmar eller antal brukare. Med *effektmål* avses effekterna av en viss prestation styras, det vill säga prestationernas egenskaper. Annorlunda uttryckt handlar det om att styra ”vad” som skall uppnås. Det kan till exempel handla om att en viss utveckling avseende verksamheternas kvalitet.

Den andra dimensionen, *mätbarhet och uppföljningsbarhet*, har klassificerats enligt tre inriktningar. Den första inriktningen är mål som var tydligt formulerade, kvantifierbara och en gräns eller nivå för vad som skall uppnås fanns mer eller mindre angiven. Dessa mål har klassificerats som *mätbara*. Den andra inriktningen är mål som var tämligen otydliga och generellt hållna. Dessa mål pekade ut en övergripande inriktning som verksamheterna skall sträva mot. Dessa mål har klassificerats som *generella*. Den tredje inriktningen är mål vilka var svåra att klassificera som varken mätbara eller generella. Dessa mål går inte att mäta men är i viss utsträckning ändå möjliga att följa upp och avgöra om de uppfyllts. Dessa mål har klassificerats som *uppföljningsbara*.

Den beskrivna analysmodellen kommer i de följande två avsnitten tillämpas för att klassificera de identifierade verksamhetsmålen som kopplats till god ekonomisk hushållning. Först redovisas klassificeringen av de övergripande verksamhetsmålen och därefter redovisas klassificeringen av de nämndspecifika verksamhetsmålen. I sammanhanget bör det nämnas att klassificeringen av de olika verksamhetsmålen enligt den beskrivna analysmodellen i flera fall

innebar svåra avväganden vid gränsdragningar mellan hur de olika målen skulle klassificeras. Svårigheterna innebär att det är möjligt att andra personer i något fall kanske gjort en annan bedömning. En konsekvent och enhetlig klassificering har upprätthållits och vår övertygelse är därför att det ger en tydlig bild av hur verksamhetsmålen som kopplats till god ekonomisk hushållning är utformade.

Övergripande verksamhetsmål

Karläggningsen av hur de övergripande verksamhetsmålen är utformade har analyserats närmare i detta avsnitt. Utöver det har även en jämförelse med 2006 års budgetdokument gjorts för att kartlägga vilka utvecklingstrender som finns.

Kartläggningen visar att de allra flesta kommuner och landsting upprättar övergripande verksamhetsmål, men att det endast är ett fåtal som kopplar målen till god ekonomisk hushållning. Av alla kommuner och landsting är det 33 procent som kopplar verksamhetsmålen till god ekonomisk hushållning. Kommunerna och landstingen som vi bedömt upprättat en sådan koppling har i varierande utsträckning fört ett resonemang kring verksamhetsmålen, vilket gjort det möjligt att förstå varför målen skall anses vara kopplade till god ekonomisk hushållning. När det gäller utvecklingen över tid så kan man konstatera att i 2007 års budgetdokument är det avsevärt fler kommuner och landsting som kopplar de övergripande verksamhetsmålen till god ekonomisk hushållning än var det var 2006. Det är som nämnts 33 procent av kommunerna och landstingen som har verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning i 2007 års budgetdokument medan det 2006, enligt Brorström och Petersson (2006), var 15 procent av kommunerna och landstingen som upprättade sådana mål. Det innebär att en ökning skett med 18 procentenheter, eller sett för samtliga kommuner och landsting ytterligare 50.

I de granskade budgetdokumenten identifierades totalt 59 övergripande verksamhetsmål som kopplats till god ekonomisk hushållning. Antal varierade mellan ett och åtta. Vanligast förekommande är att ett eller två övergripande verksamhetsmål kopplats till god ekonomisk hushållning. Medlet för antalet upprättade övergripande verksamhetsmål är 2,4 per kommun.

Vilka kommuner är det då som arbetat med att koppla de övergripande målen för verksamheterna till god ekonomisk hushållning? Det man kan se är att kommungrupperna ”Större städer” och ”Förortskommuner” är klart överrepresenterade bland dem som upprättat övergripande verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Även större kommuner (mätt i befolkning) är överrepresenterade.

Klassificeringen av målens *fokus* visade att den vanligaste inriktningen är effektmål, vilka 54 procent av alla mål klassificerats som. Effektmål är som tidigare nämnts utformade på ett sådant sätt att de avser att styra den framtida effekten. Annorlunda uttryckt handlar det om att styra ”vad” som skall uppnås. Den andra vanligaste inriktningen är aktivitetsmål vilka utgör 39 procent av alla identifierade mål. Aktivitetsmålen är som nämnts utformade på ett sådant sätt att de avser att styra aktiviteterna, eller med andra ord att styra ”hur” något skall uppnås. Den tredje vanligaste inriktningen är prestationsmål vilka utgör sju procent av de identifierade målen. Det är mål som på olika sätt beskriver prestationer som skall utföras. Resursmål förekom inte alls.

Tabell 7: De övergripande målens fokus		
<i>Typ av mål</i>	<i>Antal</i>	<i>Procent</i>
Resursmål	0	0%
Aktivitetsmål	23	39%
Prestationsmål	4	7%
Effektmål	32	54%
<i>Totalt</i>	<i>59</i>	<i>100%</i>

Den andra dimensionen som de identifierade målen har klassificerats utifrån är *mätbarhet och uppföljningsbarhet*. Annorlunda uttryckt handlar det om hur konkretiserade målen är. Som framgår av tabellen nedan är något mer än hälften (56 procent) av de identifierade målen generellt hållna. Det är således sådana mål som pekar ut en övergripande inriktning vilket innebär att dessa mål inte är uppföljningsbara eller mätbara. Målen vilka bedömts som mätbara utgör 20 procent av de identifierade målen. Detta är kvantifierbara mål och en gräns eller nivå för vad som skall uppnås finns mer eller mindre angiven. Den tredje inriktningen är uppföljningsbara mål. Det är sådana mål som varken är generellt hållna eller mätbara, utan de är utformade på ett sådant sätt att de är svårt att mäta, men om man så vill går att följa upp. Av de identifierade målen klassificerades 24 procent som uppföljningsbara.

Tabell 8: De övergripande målens mätbarhet och uppföljningsbarhet		
<i>Typ av mål</i>	<i>Antal</i>	<i>Procent</i>
Mätbara	12	20%

Uppföljningsbara	14	24%
Generella	33	56%
<i>Totalt</i>	<i>59</i>	<i>100%</i>

Klassificeringen enligt den beskrivna analysmodellen ger en övergripande bild av hur målen är utformade. För att komplettera bilden ytterligare har en sammanställning upprättats över vilka kombinationer av mål som förekommer. Sammanställningen redovisas i tabellen nedan där den vertikala kolumnen i tabellen består av en indelning efter målens *fokus* och den horisontella kolumnen består av en indelning efter målens *mätbarhet och uppföljningsbarhet*. Genom en sådan sammanställning framgår vilka mål som är mätbara, uppföljningsbara och generellt hållna. Det innebär att totalt sett är 12 olika kombinationer av mål möjliga. För varje grupp framgår det hur många mål som klassificerats (antal), hur fördelningen – mätt i procent – ser ut inom gruppen (% inom gruppen) och hur många procent av alla identifierade mål som just denna kombination av mål utgör (% av alla).

Tabell 9. Sammanställning av de övergripande målens olika kombinationer av fokus samt mätbarhet och uppföljningsbarhet.						
<i>Fokus</i>	<i>Mätbarhet och uppföljningsbarhet</i>		Mätbara	Uppföljningsbara	Generella	Totalt
	Resursmål	Antal		0	0	0
	% inom gruppen av resursmål		0%	0%	0%	0%
	% av alla		0%	0%	0%	0%
Aktivitetmål	Antal		0	2	19	21
	% inom gruppen av aktivitetmål		0%	10%	90%	100%
	% av alla		0%	3%	32%	35%
Prestationsmål	Antal		1	3	0	4
	% inom gruppen av prestationsmål		25%	75%	0%	100%
	% av alla		2%	5%	0%	7%
Effekt mål	Antal		11	9	14	34
	% inom gruppen av effekt mål		32%	26%	41%	100%
	% av alla		19%	15%	24%	58%
Total	Antal		12	14	33	59
	% av alla		20%	24%	56%	100%

Av sammanställningen i tabellen framgår att det är fyra olika inriktningar som är totalt dominerande. Det är generellt hållna aktivitetsmål samt effektmål som är mätbara, uppföljningsbara och generellt hållna. Tillsammans utgör dessa fyra inriktningar 90 procent av alla övergripande verksamhetsmål som kopplats till god ekonomisk hushållning. I det följande kommenteras de olika inriktningarna.

Aktivitetsmål utgör 36 procent av alla mål och är därmed ett tämligen vanligt mål bland de kommuner och landsting som upprättat verksamhetsmål med koppling till god ekonomisk hushållning. Aktivitetsmålen handlar som tidigare nämnts om att i olika avseenden styra ”hur” arbete i kommunen eller landstinget skall bedrivas. Ett exempel på det är följande mål vilket återfanns i ett av de granskade budgetdokumenten.

Verksamhet skall bedrivas på ett sådant sätt att den präglas av ändamålsenlighet, kostnadseffektivitet (produktivitet) och flexibilitet.

Precis som de allra flesta aktivitetsmål avser det återgivna målet att styra hur verksamheterna skall arbeta genom att på ett övergripande sätt peka ut vilka aktiviteter som skall utföras. Det återgivna exemplet har således klassificerats som generellt. Av alla aktivitetsmålen har 90 procent klassificerats som generellt hållna. Effektmål som är möjliga att följa upp är däremot sällsynta; tio procent är uppföljningsbara och noll procent är mätbara. Man kan således säga att verksamhetsmål som kopplats till god ekonomisk hushållning och klassificerats som aktivitetsmål karaktäriseras av att de inte är konkretiserade och därmed inte mätbara eller – i de allra flesta fall – inte heller uppföljningsbara. Att målen är generellt hållna innebära en del bekymmer. En omständighet, vilket också framgår av exemplet, är att målen ofta är diffusa. Det är ju i det närmast omöjligt att veta vad som avses med begrepp som *ändamålsenlig*, *kostnadseffektiv* och *flexibel* då de inbegriper en hög grad av godtycklighet. Det innebär dels att målen inte går att följa upp, dels att det ur styrsynpunkt kan vara svårt för verksamheterna att omsätta allmänt hållna formuleringar till praktiskt handlande.

Prestationsmål var förekommande, men inte särskilt vanliga. Även om det är få prestationsmål kan man konstatera att de – jämfört med övriga mål – är tämligen konkretiserade och därmed uppföljningsbara eller mätbara.

Effektmålen utgör 58 procent av alla mål och är därmed den vanligast förekommande formen av mål. Graden av konkretisering inom gruppen är relativt varierande. Av effektmålen är 32 procent mätbara och 26 procent uppföljningsbara, således är mer än hälften av effektmå-

len möjliga att följa upp i något avseende. Effektmålen som var generellt hållna och därmed inte möjliga att följa upp utgjorde 41 procent av målen inom gruppen.

När det gäller effektmålen som är mätbara handlar det vanligtvis om att målen relateras till olika nivåer eller resultat vilka skall uppnås. Ibland utformas målen så att de handlar om jämförelser över tid eller jämförelser med andra. Ett exempel på ett effektmål som är mätbart är följande.

År 2010 skall sjukskrivningstalet vara nere på 17 dagar per årsarbetare.

Svårigheterna med det återgivna exemplet är flera och gäller för de allra flesta effektmål vilka klassificerats som mätbara. En första mer övergripande synpunkt är varför just den angivna nivån betraktas som god ekonomisk hushållning för den enskilda kommunen. I det här fallet handlar det således om varför just 17 dagar per årsarbetare är god ekonomisk hushållning. I de allra flesta budgetdokument finns inga resonemang kring målen och de olika nivåerna som skall uppnås vilket ibland gör det svårbegripligt. De bristande resonemangen kring de uppställda målen innebär, särskilt för en utomstående läsare, att det är svårt att veta hur realistiska målen är då det saknas betydande uppgifter. I det återgivna exemplet handlar det om att uppgifter om sjukskrivningstal saknas. Dessutom råder det i flertalet fall oklarheter rörande när det uppsatta målet skall vara uppnått. Det gäller emellertid inte för det återgivna exemplet. För effektmålen som är mätbara och relaterar målet till andra kommuner är bristerna framförallt avsaknaden av resonemang kring varför det är god ekonomisk hushållning om man till exempel har lägre kostnader än de man jämför sig med. Det behöver ju faktiskt inte vara god ekonomisk hushållning för den enskilda kommunen eller landstinget bara för att man har lägre kostnader än de man jämför sig med.

De uppföljningsbara effektmålen påminner om hur de mätbara effektmålen utformats, men de är inte lika konkretiserade. De uppföljningsbara effektmålen relateras också vanligtvis till olika nivåer eller resultat vilka skall uppnås. Ibland utformas målen även på ett sådant sätt att det handlar om jämförelser över tid eller jämförelser med andra kommuner eller landsting. Ett exempel på ett effektmål som är uppföljningsbart är följande.

Kommunens kostnader för dess verksamhet skall inte avvika från andra jämförbara kommuner.

Exemplet är precis som de allra flesta uppföljningsbara effektmål svåra att mäta, men om man så vill går det att följa upp. Målen är diffusa och därmed råder det oklarheter rörande ett antal delar. I exemplet framträder oklarheter rörande vad som kan betraktas som andra jämförbara kommuner och vilken typ av kostnader man avser att inte avvika från. Det blir därmed svårt att kontrollera om målet uppfyllts. Ett annat problem med målen som relateras till andra kommuner och landsting är som tidigare nämnts avsaknaden av resonemang kring varför det betraktas vara god ekonomisk hushållning om till exempel kostnaderna är lägre än andra jämförbara kommuner. Även om kommunerna i något avseende är jämförbara betyder det inte automatiskt att de har samma förutsättningar.

Effektmål som är generellt hållna pekar på ett övergripande sätt ut ett framtida tillstånd som skall uppnås. Målen är i flera avseenden vagt formulerade vilket innebär att de inte är möjliga att följa upp. Ett exempel på det är följande effektmål, vilket är generellt hållet.

Nämndernas verksamhet skall bedrivas så att brukarna upplever att god kvalitet upprätthålls samtidigt som verksamhetens kostnader ej överskrider tilldelade ekonomiska ramar.

Som framgår av exemplet så är de generellt hållna effektmålen inte möjliga att följa upp, utan pekar som sagt på ett övergripande sätt ut ett framtida tillstånd som skall uppnås. Det är till exempel svårt att undersöka huruvida brukarna upplever att god kvalitet upprätthålls. Däremot går det att följa upp den andra delen av målet, att de tilldelade ekonomiska ramarna ej skall överskridas. Det råder även oklarheter kring när i tiden målet skall vara uppnått. För de generellt hållna effektmålen gäller således att det är formulerade på ett sådant sätt att det finns utrymme för godtyckliga tolkningar. Det innebär frihet för de styrda enheterna att agera, men kan också innebära att de övergripande formuleringarna blir svåra att omsätta till konkreta handlingar. Att målen inte är möjliga att följa upp är som tidigare nämnts problematiskt eftersom det är omöjligt att veta hur väl man lyckats.

Redovisningen och kommentarerna kring de övergripande verksamhetsmål vilka kopplas till god ekonomisk hushållning visar på ett antal problem för de olika målen. Utöver de redan sagda så är ytterligare en notering att drygt hälften av alla mål är generellt hållna. Totalt sett karaktäriseras verksamhetsmålen således av låg grad av mätbarhet och uppföljningsbarhet – vilket är problematiskt då det är svårt att veta om man lyckats uppnå de uppsatta verksamhetsmålen. En annan notering är att flertalet av kommunerna förefaller se budgetdokumentet som en intern handling. Den bedömningen baseras på att flertalet av budgetdokumenten hän-

visar till andra dokument såsom interna styrdokument eller andra förhållanden som en utomstående läsare saknar kunskaper om. För den utomstående läsaren blir sådana resonemang svårbegripliga och logiken kan gå förlorad. Det finns anledning att återkomma till detta när de nämndspecifika målen analyseras då de uppvisar en mängd brister av sådant slag. En avslutande notering är att det genomgående finns brister avseende resonemang kring varför det angivna verksamhetsmålet är god ekonomisk hushållning för den enskilda kommunen. Denna brist gäller för alla typer av mål och för så gott som alla kommuner och landsting.

Nämndspecifika verksamhetsmål

I denna del analyseras hur de nämndspecifika verksamhetsmål som kopplats till god ekonomisk hushållning är utformade. Utöver det har även en jämförelse med 2006 års budgetdokument gjorts för att kunna kartlägga vilka utvecklingstrender som finns.

Kartläggning visar att de allra flesta kommuner och landsting upprättat nämndspecifika verksamhetsmål, men att det endast är ett fåtal som kopplat målen till god ekonomisk hushållning. Kartläggningen visar vidare att de nämndspecifika målen skiljer sig i flera avseenden från de övergripande verksamhetsmålen som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Det är färre kommuner (och inget landsting) som har upprättat nämndspecifika verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning – och bland dessa kommuner är det ett fåtal som håller hög kvalitet. En jämförelse avseende 2006 (Brorström och Petersson, 2006) visar att det inte skett någon utveckling över tiden, utan att det var 13 procent även då. Det är alltså en väsentlig skillnad jämfört med de övergripande verksamhetsmålen vilka kopplats till god ekonomisk hushållning som haft en påtaglig utveckling.

Vilka kommuner är det då som arbetar med nämndspecifika verksamhetsmål som kopplats till god ekonomisk hushållning? Bland kommunerna som upprättar sådana mål är kommungruppen ”Förortskommuner” överrepresenterade. Det gäller även stora kommuner (mätt i antal invånare).

Att det i 13 procent av de granskade budgetdokumenten fanns nämndspecifika verksamhetsmål som kopplats till god ekonomisk hushållning innebär att det var i tio budgetdokument. För dessa gäller att det endast är ett fåtal som lyckats väl, övriga har mål och riktlinjer som uppvisar ett antal brister. Totalt identifierades 157 nämndvisa mål vilket innebär att medelvärdet för antalet nämndspecifika verksamhetsmål som kopplats till god ekonomisk hus-

hållning är således 16. För att kunna säga mer om hur de utformats har de klassificerats enligt den tidigare beskrivna analysmodellen.

Klassificeringen utifrån målens *fokus* visade att tre av de fyra perspektiven var förekommande. Som tabellen nedan visar är effektmål det klart vanligaste målet då det utgör 72 procent av alla klassificerade mål. Prestationsmål och aktivitetsmål är också förekommande men inte alls i samma utsträckning utan de utgör 11 procent respektive 17 procent av målen. Inga av de identifierade målen klassificerades som resursmål. En jämförelse med de övergripande verksamhetsmålen som kopplats till god ekonomisk hushållning visar att det på nämndnivå finns fler prestationsmål och effektmål men färre aktivitetsmål. Man kan således konstatera att majoriteten av de nämndspecifika verksamhetsmålen som kopplats till god ekonomisk hushållning avser att styra verksamheterna genom att ange ”vad” som skall uppnås snarare än ”hur” det skall uppnås.

Tabell 10: De nämndspecifika målens fokus		
<i>Typ av mål</i>	<i>Antal</i>	<i>Procent</i>
Resursmål	0	0%
Aktivitetsmål	26	17%
Prestationsmål	18	11%
Effektmål	113	72%
<i>Totalt</i>	<i>157</i>	<i>100%</i>

Klassificeringen utifrån den andra dimensionen, det vill säga målens *uppföljningsbarhet och mätbarhet*, visar på en relativt jämn fördelning mellan de tre inriktningarna. Som framgår av tabellen nedan så är 30 procent av målen uppföljningsbara, 34 procent mätbara och 36 procent generellt hållna. Verksamhetsmålen på nämndnivå kan därmed sägas karaktäriseras av att de – jämfört med de övergripande verksamhetsmålen – är konkretiserade och därmed i större utsträckning möjliga att följa upp.

Tabell 11: De nämndspecifika målens mätbarhet och uppföljningsbarhet		
<i>Typ av mål</i>	<i>Antal</i>	<i>Procent</i>
Mätbara	53	34%

Uppföljningsbara	47	30%
Generella	57	36%
<i>Totalt</i>	<i>157</i>	<i>100%</i>

Klassificeringen som genomförts utifrån de två dimensionerna ger en övergripande bild av hur målen är utformade. För att komplettera bilden ytterligare har – precis som för de övergripande verksamhetsmålen som är kopplade till god ekonomisk hushållning – en sammanställning upprättats över vilka kombinationer av mål som förekommer, vilket redovisas i tabellen nedan. Den vertikala kolumnen i tabellen består av indelning efter målens *fokus* och i den horisontella kolumnen efter målens *mätbarhet och uppföljningsbarhet*. Genom en sådan sammanställning framgår vilka mål som är mätbara, uppföljningsbara och generellt hållna. För varje grupp framgår det hur många mål som klassificerats (antal), hur fördelningen – mätt i procent – ser ut inom gruppen (% inom gruppen) och hur många procent av alla identifierade mål som just denna kombination av mål utgör (% av alla).

Tabell 12. Sammanställning av de övergripande målens olika kombinationer av fokus samt mätbarhet och uppföljningsbarhet					
<i>Fokus</i>	<i>Mätbarhet och uppföljningsbarhet</i>	Mätbara	Uppföljningsbara	Generella	Totalt
		Resursmål	Antal	0	0
	% inom gruppen av resursmål	0%	0%	0%	0%
	% av alla	0%	0%	0%	0%
Aktivitetsmål	Antal	5	3	18	26
	% inom gruppen av aktivitetsmål	19%	12%	69%	100%
	% av alla	3%	2%	11%	16%
Prestationsmål	Antal	14	2	2	18
	% inom gruppen av prestationsmål	78%	11%	11%	100%
	% av alla	9%	1%	1%	11%
Effektmål	Antal	34	42	37	113
	% inom gruppen av effektmål	30%	37%	33%	100%
	% av alla	22%	27%	24%	72%
Total	Antal	53	47	57	157
	% av alla	34%	30%	36%	100%

Det visade sig att framförallt fem kombinationer av mål var vanligt förekommande. De fem målen är aktivitetsmål som är generellt hållna, prestationsmål som är mätbara samt effektmål som är mätbara, uppföljningsbara och generellt hållna. De utgör tillsammans 92 procent av alla nämndspecifika verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning.

Klassificeringen av verksamhetsmålen fokus visade som tidigare nämnts att inga resursmål fanns. Däremot klassificerades en del verksamhetsmål som aktivitetsmål. Bland de aktivitetsmål som förekom så var de allra flesta generellt hållna och pekade således ut en övergripande inriktning. Ett exempel på ett aktivitetsmål vilket klassificerats som uppföljningsbart är följande.

En utbyggnad av gång- och cykelvägar skall säkerställa en förbättrad trafiksäkerhet och därigenom minska antalet trafikolyckor. Denna utbyggnad skall också ske på så sätt att färre skolbarn är i behov av skolskjuts, med minskade skolskjutskostnader och ökad motion som följd.

Det återgivna målet var av flera skäl svårt att klassificera eftersom det utöver beskrivningen av "hur" de önskade effekterna skall uppnås också tenderar att styra "vad" som skall uppnås. Målet har dock klassificerats som ett aktivitetsmål som är uppföljningsbart. Majoriteten av dessa mål är inte lika konkretiserade och därtill tydligt formulerade som det återgivna exemplet utan har klassificerats som generellt hållna. Det återgivna exemplet visar ändå på den problematik som föreligger för målen vilka klassificerats som aktivitetsmål – vilket är att de är svåra att följa upp och utvärdera mot. Formuleringar som *utbyggnad av gång- och cykelvägar* är tämligen oprecisa och ger ingen indikation på vilken omfattning. Detsamma gäller även för formuleringar som *minskade antal trafikolyckor* och *att färre barn skall vara i behov av skolskjuts*. Dessutom finns inga avgränsningar i tid eller kvantitet angivna vilket gör det ännu svårare att utvärdera mot.

De verksamhetsmål vilka klassificerats som prestationsmål är – jämfört med övriga nämndspecifika mål – tämligen konkretiserade och därmed möjliga att följa upp eller mäta. Klassificeringen visade att 78 procent av prestationsmålen är mätbara och att elva procent är uppföljningsbara. Att prestationsmål är möjliga att följa upp i sådan utsträckning ligger förvisso i målets natur då det anger vilka prestationer som skall utföras och därmed är enkelt att kvantifiera. Ett exempel på ett prestationsmål som är mätbart är följande.

Behandlingsteamet skall arbeta med minst 30 familjer per år.

Det återgivna prestationsmålet anger på ett tydligt sätt vilka prestationer som skall utföras vilket innebär att det, precis som de flesta prestationsmål, är kvantifierbart. Problematiken som föreligger kring prestationsmålen är att det i vissa fall inte framgår inom vilken tid prestationerna skall vara utförda. I det återgivna exemplet finns emellertid en klar definition även när målet skall vara uppnått. För majoriteten av prestationsmålen saknas resonemang kring varför de olika nivåerna som målen anger är god ekonomisk hushållning; i det här fallet handlar det alltså om varför det är god ekonomisk hushållning för den enskilda kommunen om Behandlingsteamet arbetar med minst 30 familjer per år.

Effektmål är som tidigare nämnts den klart vanligaste formen av nämnds-specifika verksamhetsmål som kopplats till god ekonomisk hushållning. Av effektmålen är 30 procent mätbara, 37 procent uppföljningsbara och 33 procent generellt hållna. Ett exempel på ett effektmål som är uppföljningsbart är följande mål vilket återfanns i ett av de granskade budgetdokumenten.

Andelen elever som lämnar skolan med fullständiga betyg skall öka.

Problematisk för de allra flesta effektmålen är avsaknaden av resonemang kring varför det är god ekonomisk hushållning om man lyckas uppnå dem. I det återgivna exemplet råder det även oklarheter kring inom vilken period ökningen skall ske samtidigt som det är ett tämligen trubbigt mått, man har ju uppnått målet såväl om ytterligare en elev lämnar skolan med fullständiga betyg som om det är 100 elever. För effektmålen, vilka klassificerats som mätbara, föreligger problem framförallt kring att avgränsningar i tid saknas. För de generellt hållna effektmålen är problemet just att de inte går att följa upp. Det innebär ju att det är omöjligt att veta om man lyckats uppfylla målet.

När man, som ovan gjorts, analyserar de nämnds-specifika verksamhetsmålen vilka kopplats till god ekonomisk hushållning kan det uppfattas som att tillståndet är tillfredställande. Så är det emellertid inte, utan det finns utrymme för förbättringar av skilda slag. En första kommentar är att det i flera fall inte förefaller skilja särskilt mycket mellan de kommuner som i budgetdokumentet för ett resonemang kring god ekonomisk hushållning och kopplingen till målen jämfört med kommunerna som inte gjort det. För flera av kommunerna som för ett resonemang kring kopplingen mellan god ekonomisk hushållning och de nämnds-specifika verksamhetsmålen förefaller det endast vara så att förändringar genomförts i texterna och rubrikerna i avsnittet medan målen funnits sedan gammalt. Därför inte skiljer sig gentemot de

andra kommunerna. Hur de nämndspecifika målen utformats är i flera avseenden därmed tämligen likartade. Det är en intressant omständighet, och kanske är det så att målen funnits sedan tidigare men att resonemangen som förtydligar en koppling till god ekonomisk hushållning tillförts. Situationen skulle i så fall sannolikt innebära att ytterligare ett antal kommuner har upprättat mål som anses vara kopplade till god ekonomisk hushållning – men på grund av bristande resonemang går det inte att utläsa för en utomstående läsare. En andra kommentar, när det gäller bristerna, är att flertalet kommuner upprättat oerhört många mål, vilket inte behöver vara problematiskt, men i en del fall där målen inte överlappar varandra på ett tillfredställande sätt kan det bli bekymmersamt. En del mål är till exempel inkonsekventa i förhållande till varandra och i en del fall så återfinns ett mål flertalet gånger, fast i olika tappningar. Det innebär att om ett mål uppfylls så uppfylls automatisk även ett antal andra mål. Konsekvensen av den omfattande informationen kan leda till informationsöverbelastning. De många målen kan leda till förvirring snarare än bringar klarhet. Svårigheterna som påvisas kan leda till att logiken går förlorad. När man i flera av dokumenten dessutom hänvisar till andra dokument, till exempel interna styrdokument, blir det bitvis svårt att förstå resonemangen – särskilt för en utomstående läsare. En tredje och avslutande kommentar avseende bristerna är att förklaringar och resonemang kring varför de olika målen betraktas som god ekonomisk hushållning genomgående skulle kunna utvecklas.

Kopplingen mellan övergripande och nämndspecifika verksamhetsmål

De två föregående avsnitten visar att ett antal kommuner och landsting som har upprättat övergripande och nämndspecifika verksamhetsmål är kopplade till god ekonomisk hushållning. Det är i princip ingen kommun eller landsting som kopplar samman de två perspektiven utan på sin höjd kommenteras, utan vidare precisering, att det är viktigt att verksamhetsmålen uppnås.

För att få en uppfattning om hur många kommuner och landsting som tillämpar de olika perspektiven har en sammanställning gjorts i tabellen nedan. Som framgår av tabellen är det vanligaste att inget av perspektiven återfinns; det vill säga att varken övergripande eller nämndspecifika verksamhetsmål med koppling till god ekonomisk hushållning har upprättats. Totalt utgör denna grupp 64 procent av alla kommuner och landsting. Bland dem som upprättat en koppling till god ekonomisk hushållning är det vanligast att det endast gäller för de övergripande verksamhetsmålen. 23 procent av kommunerna och landstingen har endast upp-

rättat övergripande verksamhetsmål med koppling till god ekonomisk hushållning. Fyra procent har endast upprättat sådana mål för nämnderna och nio procent har upprättat verksamhetsmål för båda perspektiven, det vill säga både övergripande och för nämnderna.

Tabell 13. Kopplingen mellan övergripande och nämndspecifika mål	Antal	Procent
Inget perspektiv	49	64%
Endast övergripande verksamhetsmål	18	23%
Endast nämndspecifika verksamhetsmål	3	4%
Båda perspektiven	7	9%
<i>Totalt</i>	<i>77</i>	<i>100%</i>

Det handlar således om ett fåtal kommuner som upprättat både övergripande och nämndspecifika verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning – och även för dessa gäller att de saknar en naturlig koppling mellan de två perspektiven. De har helt enkelt upprättat övergripande och nämndspecifika verksamhetsmål som är två fristående delar.

5. God ekonomisk hushållning – koppling mellan det finansiella och verksamhetsmässiga perspektivet

För att ytterligare beskriva praxis har vi valt att dela in kommunerna och landstingen i ett antal grupper, vilket baseras på hur väl lagstiftarens intentioner tillämpas. Det blev totalt sju grupper, vilka kommenteras nedan.

Den första gruppen är de kommuner och landsting som upprättar en beskrivning av god ekonomisk hushållning både ur ett finansiellt perspektiv och verksamhetsperspektiv samt kopplar finansiella och verksamhetsmässiga mål till beskrivningarna. I denna grupp återfinns 21 procent av kommunerna och landstingen. Dessa kommuner och landsting har formellt sett kommit längst vad gäller tillämpning av lagen då man enligt vår mening uppfyller lagstiftarens krav genom att både ha en beskrivning av god ekonomisk hushållning och koppla mål till denna. Kvaliteten på de upprättade beskrivningar och målen som kopplas till dessa varierar emellertid inom gruppen. Bristerna återfinns främst kring kopplingen mellan de finansiella och verksamhetsmässiga målen. För de allra flesta förefaller det vara svårt att hitta en naturlig koppling.

Den andra gruppen är kommuner och landsting som upprättar en beskrivning av god ekonomisk hushållning både ur ett finansiellt- och verksamhetsperspektiv, men till skillnad från den första gruppen kopplar man bara finansiella mål och inte verksamhetsmål till beskrivningarna. I denna grupp återfinns fyra procent av kommunerna och landstingen. För denna grupp återstår att arbeta fram verksamhetsmål som kopplas till den upprättade beskrivningen kring god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv.

Den tredje gruppen är kommuner och landsting som upprättar en beskrivning av god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv och kopplar finansiella mål till denna. Gruppen upprättar också verksamhetsmål. Dessa kopplas dock inte till någon beskrivning av god ekonomisk hushållning. I denna grupp återfinns sex procent av kommunerna och landstingen.

Den fjärde gruppen är kommuner och landsting som upprättar en beskrivning av god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv och kopplar finansiella mål till denna. I denna återfinns 17 procent av kommunerna och landstingen. Dessa kommuner och landsting har inte startat sitt arbete med att definiera vad som är god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv och börjat knyta mål till detta.

I den femte gruppen återfinns 13 procent av kommunerna och landstingen. För dessa gäller att det inte finns beskrivningar av vad som anses vara god ekonomisk hushållning vare sig ur ett finansiellt eller verksamhetsmässigt perspektiv. Här finns endast ett antal fristående mål som rubrikmässigt kopplas till god ekonomisk hushållning, men det framgår inte i sak varför dessa mål är kopplade till god ekonomisk hushållning. Här krävs utveckling kring vad som anses vara god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv och ett verksamhetsperspektiv.

Den sjätte gruppen, som också är den klart största gruppen, återfinns kommunerna och landstingen som upprättat finansiella mål men som saknar en synlig koppling till god ekonomisk hushållning. I denna grupp återfinns 35 procent av kommunerna och landstingen. Problemet här är att det i dessa budgetdokument inte går att utläsa varför olika nivåer för de finansiella målen betraktas vara god ekonomisk hushållning, även om det är rimligt att anta att målen i många av dessa kommuner är synonyma med god ekonomisk hushållning. Detta är ett problem ur ett användarperspektiv. Kommunerna och landstingen i denna grupp måste först och främst förtydliga varför de upprättade finansiella målen är kopplade till god ekonomisk hushållning och därefter arbeta med att ta fram verksamhetsmål och koppla dessa till god ekonomisk hushållning.

Den sjunde och sista gruppen är sådana kommuner och landsting som enligt vår bedömning inte har någon beskrivning av god ekonomisk hushållning och inte heller några finansiella eller verksamhetsmässiga mål kopplade till god ekonomisk hushållning i sitt budgetdokument. I denna grupp återfinns fyra procent av kommunerna och landstingen. I bästa fall kan det ju vara på det sätt att någon av dessa kommuner ha valt att arbeta med målen i en separat handling. Enligt lagstiftningen skall dock målen återfinnas i budgetdokumentet.

Sammanfattningsvis kan vi konstatera att cirka 60 procent av kommuner och landsting förefaller ha startat ett aktivt arbete med att ta fram och fastställa finansiella och/eller verksamhetsmässiga mål. Övriga 40 procent förefaller i dagsläget inte bedriva något aktivt arbete med att skapa och utveckla sådana mål. Dessa kommuner och landsting har i de allra flesta fall nöjt sig med att kommunen eller landstinget har ett eller flera finansiella mål och stannat vid detta. En välvillig tolkning skulle kunna vara att de anser att dessa finansiella mål är ett uttryck för god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv. Om det är så, är det problematiskt, eftersom budgetdokumentet inte innehåller en tydlig koppling av målen till god ekonomisk hushållning. Användaren av dokumentet kan ju då aldrig vara säker på om ett finansiellt mål är ett uttryck för god ekonomisk hushållning eller på väg mot god ekonomisk hushållning.

Tabell 14: Sammanfattande beskrivning av mål och riktlinjer kopplade till god ekonomisk hushållning	
<p>1. Kommunen eller landstinget</p> <ul style="list-style-type: none"> - Upprättar en beskrivning god ekonomisk hushållning både ur ett finansiellt- och verksamhetsperspektiv - Upprättar finansiella och verksamhetsmässiga mål kopplade till god ekonomisk hushållning 	21 procent
<p>2. Kommunen eller landstinget</p> <ul style="list-style-type: none"> - Upprättar en beskrivning god ekonomisk hushållning både ur ett finansiellt- och verksamhetsperspektiv - Upprättar finansiella mål kopplade till god ekonomisk hushållning 	4 procent
<p>3. Kommunen eller landstinget</p> <ul style="list-style-type: none"> - Upprättar en beskrivning god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv - Upprättar finansiella och verksamhetsmässiga mål 	6 procent
<p>4. Kommunen eller landstinget</p> <ul style="list-style-type: none"> - Upprättar en beskrivning god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv - Upprättar finansiella mål kopplade till god ekonomisk hushållning 	17 procent
<p>5. Kommunen eller landstinget</p> <ul style="list-style-type: none"> - Upprättar finansiella och verksamhetsmässiga mål 	13 procent
<p>6. Kommunen eller landstinget</p> <ul style="list-style-type: none"> - Upprättar finansiella mål – ej någon direkt koppling till god ekonomisk hushållning 	35 procent
<p>7. Kommunen eller landstinget gör inget av ovanstående i tabellen</p>	4 procent

6. Ekonomichefernas uppfattning

För att komplettera praxisstudien som redogjorts för i de föregående kapitlen har en enkätstudie genomförts. Enkäten skickades till de 72 kommuner som ingick i urvalet till studien och den vände sig till ekonomicheferna i dessa kommuner. Enkäten skickades således inte till landstingen.

Enkäten bestod av fem delar som på olika sätt behandlade mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning. Enkäten är konstruerad i form av olika påståenden som respondenten tagit ställning till. Den första delen bestod av bakgrundsfrågor, den andra delen av allmänna frågor om ekonomichefen anser att kommunen lever upp till lagstiftarens krav samt – för de kommuner som upprättat mål och riktlinjer – vem eller vilka som tog initiativet till arbetet och vem eller vilka som sedermera utformat målen och riktlinjerna. Den tredje och fjärde delen avsåg finansiella mål respektive verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Den femte och avslutande delen av enkäten handlade företrädesvis om vilken betydelse lagstiftningen om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning anses ha haft, olika personers bemötande till lagstiftningen och ekonomichefernas egen uppfattning om lagstiftningen.

Av de 72 kommuner som enkäten skickats till har 48 besvarats. Svarsfrekvensen är således 67 procent.

Mål och riktlinjer – hur många har det och vilka arbetar med det?

Enkäten visar att så gott som ekonomichefer anser att de upprättat finansiella mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning och att något mer än hälften anser att de har upprättat verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Mer exakt anser 94 procent att finansiella mål med koppling till god ekonomisk hushållning finns och 56 procent att sådana verksamhetsmål finns i deras budgetdokument. Flertalet av ekonomicheferna anser också att en beskrivning av vad som betraktas vara god ekonomisk hushållning ur ett verksamhetsperspektiv och ur ett finansiellt perspektiv för den egna kommunen upprättats i budgetdokumentet. För beskrivning av det finansiella perspektivet gäller att 77 procent anser sig ha upprättat en sådan beskrivning och för verksamhetsperspektivet gäller att 44 procent anser sig ha upprättat en sådan beskrivning. Utan att någon närmare analys har genomförts kan vi fastslå att ekonomicheferna i större utsträckning, än vår genomgång av budgetdokumentet visade, anser att verksamhetsmål och finansiella mål kopplats till god ekonomisk hushållning.

Observationen är tämligen intressant och det finns anledning till ytterligare kommentarer och fördjupade analyser. Vi återkommer därför till detta senare.

Det framgår också av enkäten att det företrädesvis var ekonomichefen som initierade arbetet med att upprätta mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning. Som tabellen nedan visar anser 90 procent av ekonomicheferna att de varit delaktiga i initieringsprocessen. I 30 procent av kommunerna har centralt placerade ekonomer även varit delaktiga i initieringsprocessen och i några kommuner även kommunchefen och kommunstyrelsens ordförande.

Tabell 15: Vem eller vilka tog initiativ till att börja ta fram mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning?	Antal	Procent
Ekonomichef	43	90%
Kommunchef	9	19%
Kommunstyrelsens ordförande	4	8%
Centrala ekonomer	15	31%
Verksamhetsekonomer	2	4%
Verksamhetsansvariga	1	1%
Övriga	1	1%

Det framgår också att ekonomichefen i nästan lika stor utsträckning haft en central roll när det gäller det praktiska arbetet med att utarbeta mål och riktlinjer. Som tabellen nedan visar medverkade ekonomicheferna i 88 procent av kommunerna. Samtidigt framgår också att många andra deltagit i arbetet och varit mer betydelsefulla i denna process än i initieringsprocessen. Kommunchefen och centralt placerade ekonomer har deltagit i ungefär hälften av de tillfrågade kommunerna. Även kommunstyrelsens ordförande, verksamhetsekonomer och verksamhetsansvariga har varit med och utformat målen och riktlinjerna i ett antal kommuner. 19 procent av ekonomicheferna har även angivit att övriga – det vill säga andra än de angivna alternativen – deltagit i arbetet. Här visade det sig att det i dessa fall handlar om externa konsulter alternativt en politiskt sammansatt grupp.

Tabell 16: Vem eller vilka har deltagit i att ut- arbeta mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning?	Antal	Procent
Ekonomichef	42	88%
Kommunchef	23	48%
Kommunstyrelsens ordförande	19	40%
Centrala ekonomer	25	52%
Verksamhetsekonomer	16	33%
Verksamhetsansvariga	16	33%
Övriga	13	19%

Mål och riktlinjer – fördjupad information

94 procent av ekonomicheferna anser att de upprättat finansiella målen som kopplade till god ekonomisk hushållning. I samtliga fall handlar det om kommunövergripande finansiella mål. Det finns ingen kommun som har upprättat nämndspecifika finansiella mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Vidare framkom det att 58 procent av ekonomicheferna anser att det i budgetdokumentet finns en koppling mellan de upprättade finansiella målen och den finansiella analysen.

När det gäller verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning anser, som tidigare nämnts, 56 procent av ekonomicheferna att sådana mål upprättats. 70 procent anger att de har upprättat övergripande verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning och 62 procent anger att sådana nämndspecifika mål har upprättats. Baserat på ekonomichefernas bedömning är medelvärdet för antalet övergripande verksamhetsmål tio och för de nämndspecifika målen är medelvärdet 33.

Bland kommunerna som upprättat verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning anger 77 procent av ekonomicheferna att en uppföljning av målen redovisas i årsredovisningen. Motsvarande värde för de finansiella målen är 94 procent. Oss veterligen finns det ingen studie kring detta – utan det är något som är viktigt att få till stånd i framtiden. Stämmer ekonomichefernas uppfattning innebär det att uppföljningen av målen sker i stor utsträckning.

Lagstiftningens betydelse och mottagande

Lagstiftningen förefaller ha påverkat kommunernas arbete med att upprätta mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning. Innan lagstiftningen trädde i kraft var det endast sex procent av ekonomicheferna som ansåg att kommunen hade upprättat verksamhetsmål som var kopplade till god ekonomisk hushållning. Visserligen ansåg 50 procent att de till viss del hade upprättat sådana verksamhetsmål innan lagstiftningen trädde i kraft men att ett resonemang eller en direkt koppling till god ekonomisk hushållning saknades. När det gäller de finansiella målen så angav 48 procent att målen fanns sedan tidigare och 31 procent att de i viss mån fanns sedan tidigare. Med tanke på hur många som angett att de numera upprättar såväl verksamhetsmål som finansiella mål vilka är kopplade till god ekonomisk hushållning så förefaller alltså en viss utveckling skett, vilket även vår genomgång av praxis i de föregående kapitlen visar.

Den avslutande delen av enkäten bestod som tidigare nämnts av att ekonomicheferna fick ta ställning till ett antal påståenden som de sedan fick värdera på en elvgradig skala där noll innebär att respondenten inte alls instämmer och tio att de instämmer i mycket stor utsträckning. Fem utgör en mittpunkt som innebär att de varken instämmer eller tar avstånd från påståendet.

Inledningsvis kan det konstateras att ekonomicheferna är positivt inställda till lagstiftningen kring mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning. Påståendet ”Jag tycker personligen att lagstiftningen kring mål för god ekonomisk hushållning är positiv” erhöll medelvärdet 7,6 och medianen åtta. Det visar sig alltså att en klar majoritet av ekonomicheferna är positivt inställda till lagstiftningen och att de anser att den är viktig. När det gäller mottagandet generellt sett i kommunen är det enligt ekonomicheferna på det hela taget positivt. Påståendet att ”lagstiftningen har fått ett positivt mottagande i vår kommun” fick medelvärdet 6,4 och medianen sju. Ekonomicheferna anser sig således vara mer positiva i sin inställning till lagstiftningen än övriga grupper i kommunen och landstinget.

När det gäller intresset från beslutsfattare för arbetet med att upprätta mål och riktlinjer, är det något mindre positivt. Påståendet att ”det varit enkelt att engagera beslutsfattarna i att ta fram mål och riktlinjer som är kopplade till god ekonomisk hushållning” erhöll medelvärdet 4,9 och medianen fem, vilket innebär att ekonomicheferna varken instämmer eller tar avstånd från påståendet. Man kan således konstatera att ekonomicheferna på det hela taget anser att det från tjänstemännens sida finns ett större intresse än hos beslutsfattarna för arbetet med att upprätta mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning. Detta är anmärk-

ningsvärt, eftersom lagstiftaren i förarbeten ger uttryck för att det är viktigt att de mål och riktlinjer som upprättas skall vara en naturlig del i styrnings- och uppföljningsprocessen i en kommun eller ett landsting. Mål bör alltså upprättas av beslutsfattarna och användas som ett styrinstrument.

Flertalet av ekonomicheferna anser vidare att arbetet med att upprätta mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning antingen är, eller kommer att bli en naturlig del av kommunens budget- och uppföljningsprocess. Påståendet för detta erhöll medelvärdet 7,4 och medianen åtta.

Det flesta ekonomicheferna är också övertygade om att arbetet med att upprätta mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning har betydelse för den finansiella ställningen och utvecklingen samt verksamhetens utveckling. Att det har betydelse för den finansiella ställningen och utvecklingen fick medelvärdet 6,3 och medianen sju medan betydelsen för den verksamhetsmässiga utvecklingen fick medelvärdet 5,3 och medianen sex. Ekonomicheferna anser således i något större utsträckning att lagstiftningen har betydelse för ekonomin än för verksamheterna.

Avslutande reflektioner avseende enkätstudien

En jämförelse mellan vår genomgång av budgetdokumenten och ekonomichefernas uppfattning visar som tidigare nämnts på ett antal skillnader, både för de finansiella och verksamhetsmässiga målen.

När det gäller de finansiella målen anser 94 procent av ekonomicheferna att man har kopplat sina finansiella mål till god ekonomisk hushållning, medan vår granskning av budgetdokumenten visar att det rör sig om cirka 50 procent. Vidare anser 57 procent av ekonomicheferna att de finansiella målen på ett naturligt sätt kopplas ihop med den finansiella analysen i budgetdokumentet. Enligt vår bedömning rör det sig om 20 procent. När det gäller de verksamhetsmässiga målen upprättar, enligt vår bedömning, 33 procent av kommunerna och landstingen övergripande verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning medan det enligt ekonomichefernas uppfattning är drygt 50 procent.

Jämfört med vår uppfattning av situationen – vilken baseras på den genomförda praxisstudien – så gör ekonomicheferna en väsentligt annorlunda bedömning. Som enkätundersökningen visar anser de allra flesta av ekonomicheferna klara av att leva upp till lagstiftarens intentioner. Förklaringarna till den betydande diskrepansen mellan våra iakttagelser och eko-

nomichefernas uppfattningar kan vara många. Vi återkommer till denna observation, och resonerar mer utförligt kring detta, i de två avslutande kapitlen.

7. Sammanfattade iakttagelser

Enligt vår uppfattning har i dagsläget cirka 60 procent av alla kommuner och landsting upprättat mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Det är emellertid endast 20 procent som helt följer lagstiftarens intentioner, övriga saknar i varierande utsträckning viktiga beståndsdelar. Bristerna bland kommunerna och landstingen som upprättat en koppling till god ekonomisk hushållning ser vi framförallt bland de verksamhetsmässiga målen – som i flera fall också saknas. De finansiella målen är däremot mer vanligt förekommande och genomgående mer utvecklade. För de resterande 40 procenten av kommunerna och landstingen gäller att det inte finns någon koppling till god ekonomisk hushållning – även om så gott som alla av dessa kommuner och landsting upprättat finansiella och verksamhetsmässiga mål. Vidare kan noteras att nästan ingen utveckling skett mellan 2006 och 2007.

Bristfälliga budgetdokument

Situationen idag innebär således att många kommuner och landsting inte lever upp till lagstiftarens intentioner. Arbetet med att upprätta mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning är av flera skäl svårhanterligt och det kommer därför sannolikt ta ett antal år innan flertalet kommuner och landsting hittat sin metod för att upprätta en sådan koppling. Många av företrädarna för kommunerna och landstingen ger i enkäten också uttryck för att målen kommer att upprättas i framtiden och att man tycker att det är viktigt. Därutöver framgår det även i flertalet av de granskade budgetdokumenten att så skall ske, då flertalet redovisar redogörelser av att ett arbete har startat eller skall starta med att upprätta mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Det finns därför anledning att anta att den utveckling som nu går att tyda vidhålls framöver, vilket på sikt borde innebära en utveckling i enlighet med lagstiftarens intentioner och därmed en tillfredställande situation.

För de kommuner och landsting som redan har upprättat mål och riktlinjer som är kopplade till god ekonomisk hushållning handlar det om att i framtiden kvalitetssäkra dessa, genom att ange varför målen kopplas till god ekonomisk hushållning och varför de angivna resultaten eller nivåerna är att betrakta som god ekonomisk hushållning. Vidare bör det på ett tydligare sätt anges inom vilken tidsperiod de angivna målen skall vara uppnådda. Det går alldeles utmärkt att arbeta med både korta och långa tidsperspektiv i samma mål. Förbättringar kan också ske avseende definieringen av nyckeltalen som utgör grunden för målen. Många

kommuner bör också utveckla en pedagogik för att tydliggöra sina mål och riktlinjer – vilket kan bli avgörande för om de får den styrande effekt som lagstiftaren önskar.

Ännu har vi, enligt vår uppfattning, inte sett någon kommun eller landsting som har nått ända fram. Ingen har en heltäckande modell kring mål och riktlinjer som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Däremot visar de fem exemplen i bilaga 1 att det ändå finns flera kommuner som kommit en bra bit på vägen.

Finansiella mål

I 2007 års budgetdokument redovisar 95 procent av kommunerna och landstingen finansiella mål. Nästan 50 procent har också någon form av diskussion kring vad som är god ekonomisk hushållning ur ett finansiellt perspektiv. Situationen idag innebär således att de flesta kommuner och landsting har finansiella mål, men för nästan hälften av kommunerna och landstingen gäller att målen saknar en naturlig koppling till god ekonomisk hushållning. I budgetdokumentet går det alltså inte att utläsa varför de angivna nivåerna för de finansiella målen betraktas vara god ekonomisk hushållning, även om det är rimligt att anta att målen i många av dessa kommuner är synonyma med god ekonomisk hushållning.

En trend som också bör uppmärksammas är att antal finansiella mål ökar i många kommuner och landsting. De flesta kommuner och landsting behöver i dagsläget inte upprätta fler finansiella mål, utan fokus bör istället flyttas till att koppla nivåerna för målen mot god ekonomisk hushållning. Vidare bör samband mellan de olika målen betonas och lyftas fram i större utsträckning. En tydligare koppling mot den finansiella analysen i budgetdokumentet är – i vissa fall – också önskvärd.

Ytterligare en trend som noterats är att resultatrelaterade finansiella mål minskat i omfattning och att mål som mäter finansiellt handlingsutrymme ökat i omfattning. En förskjutning från resultaträkningen till balansräkningen har således skett, vilket på lång sikt kan innebära förbättrade möjligheter till finansiell styrning av kommunen eller landstinget.

Verksamhetsmål

Drygt en tredjedel av kommunerna och landstingen upprättar verksamhetsmål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Det är således mer ovanligt att koppla verksamhetsmålen till god ekonomisk hushållning än vad det är för de finansiella målen. En förklaring förefaller

helt enkelt vara att god ekonomisk hushållning i stor utsträckning tidigare betraktats som synonymt med den ekonomiska utvecklingen och ställningen – och inget som kopplats direkt till det verksamhetsmässiga resultatet. Att koppla verksamhetsmål till god ekonomisk hushållning är därför något nytt. Samtidigt är det också viktigt att påpeka att det i flera avseenden är svårare att konstruera verksamhetsmål än finansiella mål.

Klassificeringen av de övergripande verksamhetsmålen utifrån dimensionen *mätbarhet och uppföljningsbarhet* visar att mer än hälften av målen är generellt hållna. De nämnds-specifika målen är däremot mer konkretiserade, men det är ändå cirka en tredjedel av målen som inte är möjliga att följa upp. Att verksamhetsmålen karaktäriseras av att de inte är uppföljningsbara är problematiskt eftersom precis som Brorström, Lindvall och Solli (2007) fastslår, är ledning och styrning förr eller senare en fråga om att mäta för att sedan kunna bedöma verksamheterna. Som det är nu finns inte den möjligheten för flertalet av kommunerna och landstingen. De icke mätbara målen innebär att det är omöjligt att avgöra om man har lyckats uppnå målen vilket är problematiskt sett utifrån ett lednings- och uppföljningsperspektiv. Uppmaningen är att sträva mot att konstruera mål som är mätbara och som går att utvärdera mot. Bestäm redan när målen konstrueras hur mätning och uppföljning skall genomföras. Det kan vara svårt att avbilda verkligheten i sin helhet och kanske måste man därför acceptera vissa tillkortakommanden när det gäller mätmetoder och nöja sig med att tillämpa mått som indikerar en viss utveckling.

En del andra svårigheter framträder också, vilka i flera avseenden även är förknippade med problematiken kring mätning och uppföljning. Många kommuner och landsting väljer att koppla sina verksamhetsmål till olika resultat eller nivåer. För många som upprättat sådana mål råder oklarheter kring inom vilken tidsperiod målet skall vara uppnått. I vissa fall råder det även oklarheter kring vilka nivåer som skall uppnås. Dessutom saknas i många fall en förklaring till varför den angivna nivån eller resultatet är att betrakta som god ekonomisk hushållning för den enskilda kommunen eller landstinget.

När det gäller verksamhetsmålen *fokus* är aktivitetsmål och effektmål vanligast. Genom aktivitetsmål avses, som tidigare nämnts, styrning utövas genom utförda aktiviteter som till exempel vilka arbetssätt eller arbetsmetoder som skall tillämpas. Annorlunda uttryckt handlar det om att styra ”hur” något skall uppnås. Med effektmål avses effekterna styras. Annorlunda uttryckt handlar det om att styra ”vad” som skall uppnås. Vad som är idealet när det gäller målen *fokus* är omöjligt att säga, utan det är avhängigt vilken typ av styrning som företrädarna för ledningsfunktionen vill utöva.

Ekonomcheferna är positiva

Den genomförda enkätstudien visar att lagstiftningen har mottagits positivt i de allra flesta kommuner. Det som kan noteras är att tjänstemännen förefaller vara något mer positivt inställda än beslutsfattarna och att lagstiftningen anses ha något större betydelse för ekonomin än för verksamheterna. Det går vidare att fastslå att ekonomicheferna har gjort en väsentligt annorlunda bedömning av situationen än vad den genomförda praxisstudien visar. Ekonomicheferna anser i avsevärt större utsträckning att kommunerna har upprättat mål av betydelse för god ekonomisk hushållning än vad vår granskning av budgetdokumenten visade. Förklaringarna till diskrepansen kan vara många. En förklaring kan vara att ekonomicheferna bitvis har en ogrundad positiv hållning till kommunens arbete med att upprätta mål och riktlinjer som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Kanske handlar det om förhoppningar snarare än faktisk tillstånd. En annan förklaring kan vara att kommunen har upprättat mål som enligt ekonomichefernas uppfattning är kopplade till god ekonomisk hushållning, men att det inte framgår på ett tydligt sätt för en utomstående läsare. Det skulle innebära att vi i flera fall gjort bedömningen att målen saknar koppling till god ekonomisk hushållning, fast en sådan koppling finns. Även denna förklaring är problematisk eftersom det skulle innebära att viktiga resonemang och förtydliganden kring de uppställda målen saknas i budgetdokumenten, och konsekvensen blir att det inte går att utläsa varför målen är kopplade till god ekonomisk hushållning. För kommunerna där den redovisade diskrepansen har en sådan förklaring handlar det således om att arbeta med att utveckla resonemangen kring de upprättade målen och därmed tydliggöra kopplingen till god ekonomisk hushållning. Kanske är det så att det för flertalet kommuner inte handlar om att utarbeta fler mål, utan det handlar om att förtydliga resonemangen kring de målen som i dagsläget redovisas i budgetdokumenten.

Oavsett vilken eller vilka förklaringar som gäller är det viktigt att få till stånd en diskussion kring vad som krävs för att uppfylla lagstiftarens intentioner. Denna diskussion bör föras mellan alla inblandade parter – men kanske skall revisorerna i kommuner och landsting ha en särskilt viktig roll genom sina årliga granskningar av målen. Det kräver emellertid att Sveriges revisionsbyråer bistår de förtroendevalda revisorerna med stöd i denna fråga.

Några andra observationer

Vi vill också betona att vi inte funnit några väsentligt större skillnader ur kvalitetssynpunkt mellan olika kommuntyper och landsting. Det är inte på det viset att större kommuner och landsting är mer framträdande än mindre när det gäller utveckling i enlighet med lagens krav. Det är en intressant omständighet som tidigare noterats och som nu återigen bekräftas. Förebilderna behöver inte återfinnas bland dokument och processer i de stora organisationerna – där utvecklings- och utredningsresurser rimligtvis borde finnas – utan kan lika gärna återfinnas bland små kommuner och vara verket av enskilda personers insatser. Ur ett kvantitetsperspektiv ser vi däremot att kommungruppen ”Större städer” och att stora kommuner (mätt i befolkning) är överrepresenterade bland de kommunerna som definierat god ekonomiskushållning och kopplat sina verksamhetsmässiga och finansiella mål till detta.

En annan observation är att budgetdokumentet i ett antal kommuner är av tämligen låg kvalitet. Det är siffertyngda dokument som saknar utförliga kommentarer och analyser av ställningen, förutsättningar och den förväntade utvecklingen under perioden. Dessa dokument präglas av låg grad av öppenhet och tillgänglighet. Flera av dess dokument kan betraktas som interna dokument där den utomstående läsaren bitvis har svårt att förstå resonemang kring upprättade mål och riktlinjer.

8. Nästa steg

Lagstiftningen kräver att mål för god ekonomisk hushållning presenteras i budgetdokumentet och att uppföljning och återrapportering sker i årsredovisningen. Den genomförda praxisstudien av budgetdokumentet för 2007 visar att en mindre andel av kommunerna och landstingen beskriver innebörden av god ekonomisk hushållning och upprättat mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Enligt vårt sätt att se det lever drygt 20 procent upp till lagstiftarens intentioner. Fyra procent av kommunerna gör ingenting alls, varför skulle vara intressant att veta. Av de övriga är det många som presenterar mål och riktlinjer, men de saknar i varierande utsträckning viktiga beståndsdelar. Budgetdokumentet har således väsentliga brister utifrån de krav som lagstiftaren ställer. Till detta kommer att nästan ingen förbättring har skett mellan 2006 och 2007. Dessutom gäller att begränsad kunskap finns rörande hur uppföljningen sker och vilket informationsinnehållet är i de kommunala årsredovisningarna.

De gjorda och redovisade bedömningarna skall ställas mot ekonomichefernas egna uppfattningar om hur det är beställt i kommunen. Den genomförda enkäten visar att ekonomicheferna gör väsentligt annorlunda bedömningar av situationen än vad praxisstudien visar. Förklaringarna till den betydande diskrepansen kan vara många. Det kan handla om för stränga kvalifikationskrav i praxisstudien, men skillnaderna kan givetvis också vara ett resultat av att ekonomicheferna har en alltför optimistisk bild av situationen i den egna kommunen. En för sakens skull gynnsam och hoppfull förklaring är att enkätuppfattningarna är uttryck för ekonomichefernas ambitioner att utveckla dokumentet. Uppfattningarna har att göra med ett önskvärt tillstånd, *bör* snarare än *är*. En sådan tolkning innebär att vi över tiden kommer att kunna notera en förbättring av budgetdokumentet och rimligtvis också av årsredovisningarna.

Den årliga enkätstudien som Kommunforskning i Västsverige genomför riktad till ekonomichefer i landets samtliga kommuner behandlar bland annat uppfattningar om en rad olika organisatoriska och administrativa kvaliteter. En delfråga i enkäten handlar om förmågan att formulera klara mål. I detta sammanhang är ekonomicheferna självkritiska och en övervägande majoritet anger att det saknas förmåga att formulera klara mål. Verksamhetens komplexitet är så stor att det är omöjligt att i enkla formuleringar ange vilket resultatet är eller bör vara och vilka de utvärderingsbara målen för verksamheten är. Otaliga är också de studier och utvärderingar som visar på tillkortakommanden i ansträngningar att åstadkomma styrning med mål och riktlinjer. Och det blir givetvis inte lättare för att det står i lagen. Det är numera nödvändigt, men inte ett dugg enklare.

Effektivisering av offentlig verksamhet fordrar att kunskaper finns kring verksamhetens resultat. Det är således, enligt vår uppfattning, inte rimligt att hävda att det inte är möjligt att ställa upp mål och göra mätningar. Ett första steg för att åstadkomma en förbättring är få till stånd en acceptans hos berörda att mätningar måste ske och ett förhållningssätt till måtten som innebär att tid inte huvudsakligen ägnas åt att finna argument mot mätningen och påvisa brister. Ett andra steg är att utveckla en styrmodell som kan tillämpas av många. Modellen skall vara enkel och flerdimensionell, det vill säga enkelhet skall förenas med att resultatet mäts i flera olika dimensioner. Det gäller att bestämma sig, beskriva verksamheten och ta därefter ställning till vilka målen för de olika perspektiven är. En användbar modell kan vara den så kallade RK-modellen där verksamheten beskrivs och bedöms i fyra perspektiv; resultat, kapacitet, risk och kontroll. När verksamheten är beskriven, målen formulerade är nästa steg att knyta resurstilldelningen till de parametrar som innefattas i modellen. Först då blir det på riktigt stort allvar, den som genomför en bra verksamhet – omfattning och kvalitet – får mer resurser, det är ju så det måste vara. Bestäm kriterierna, fördela resurser och utvärdera, men var alltid observant på risken för att det som mäts blir gjort. Kanske måste i något fall avkall göras avseende jämförbarhet över tid för att få till stånd förändring och konstruktiv förvirring.

Effektivisering av offentlig verksamhet fordrar också kunskaper om den finansiella utvecklingen och ställningen samt hur den kan förklaras. Kunskaperna skall ligga till grund för bedömningar och beslut i finansiella frågor och till formulering av strategier för den finansiella utvecklingen. Vi efterfrågar mer genomarbetade finansiella strategier och klarare motiveringar till valda nivåer på resultat och kapacitet. Möjligtvis är oförändrad soliditet och/eller ett resultat på två procent av skatteintäkter och utjämning ett uttryck för en gynnsam finansiell utveckling och finansiell stabilitet men hur skall man veta det när inga motiveringar lämnas. Vi efterfrågar också färre nyckeltal. Det är alldeles onödigt att redovisa nyckeltal som säger i stort sett samma sak. Det finns en påtaglig fara för så kallat informationsöverflöd, det vill säga ju fler nyckeltal som redovisas desto större blir användarnas osäkerhet om hur den ekonomiska enheten skall bedömas. Beskrivningen av den finansiella utvecklingen och det finansiella tillståndet i termer av resultat, kapacitet, risk och kontroll kan baseras på en handfull nyckeltal. Istället för många nyckeltal bör beskrivningarna bli mer sammanhängande och pedagogiska. Ett analystråd med ett fåtal nyckeltal istället för onödig mångfald.

Fler och fortsatta studier av praxis är angelägna. Det handlar då om studier av såväl budgetdokument som årsredovisningar. Det är också angeläget att närmare utröna varför så lite har hänt och vilka konsekvenserna är av att budgetdokument och årsredovisning inte är upp-

rättade i enlighet med lagstiftarens intentioner. Några modiga experiment skulle också kunna iscensättas och därefter bli föremål för systematisk utvärdering.

Referenser

Almqvist, Roland och Olle Högberg, 2003

”Organisationsreform i kaleidoskop: Stadsdelsnämndsreformen i Stockholm.” *Kommunal ekonomi och politik*, volym 7, nr 3: 7-45.

Brorström, Björn och Hans Petersson, 2006

”God ekonomisk hushållning – en praxisstudie av mål och riktlinjer av betydelse för en god ekonomisk hushållning.” Föreningen Sveriges Kommunalekonomer.

Brorström, Björn, Staffan Lindvall och Rolf Solli, 2007

”Ledande för produktivitet: En rapport från projektet mer nytta för pengarna.” Sveriges kommuner och landsting.

Modell, Sven och Anders Grönlund, 2006

”Introduktion och teoretisk översikt.” I Modell, Sven och Anders Grönlund (red) *Effektivitet och styrning i statliga myndigheter*. Danmark: Narayana press.

Petersson, Hans, 2004

”Budgetdokumentet – Varierande praxis med utrymme för utveckling.” Föreningen Sveriges Kommunalekonomer.

Bilaga 1: Fem exempel

För att utveckla dokumenten och arbetet i den egna kommunen är en viktig del att se vad andra kommuner och landstings gör. Det handlar helt enkelt om att ta del av goda exempel som inspirerar till en gynnsam utveckling. I denna bilaga återges fem exempel från de 72 kommunala budgetdokument som vi granskat. De här kommunerna har enligt vår uppfattning kommit lite längre än genomsnittet när det gäller att ta fram mål och riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning. De återgivna exemplen är inte på något sätt fulländade utan kan förbättras ytterligare, vilket säkerligen kommer att ske under de kommande åren.

Exempel 1: Götene kommun

Det första exempel är hämtat från Götene kommun som är belägen i Västra Götalands län. Kommunen har ett separat avsnitt i sitt budgetdokument som behandlar mål och riktlinjer för betydelse av god ekonomisk hushållning. Det beskriver inledningsvis varför sådana mål och riktlinjer skall upprättas och därefter följer en diskussion kring vad som är god ekonomisk hushållning för Götene. Avslutningsvis kopplas ett antal finansiella och verksamhetsmässiga mål till god ekonomisk hushållning.

God ekonomisk hushållning

Kommunallagen kräver att kommunernas ekonomi måste vara i balans. Med det menas att intäkterna årligen skall överstiga kostnaderna. Ett negativt resultat skall regleras och det egna kapitalet i balansräkningen återställas under de närmaste tre åren. Grundtanken kring god ekonomisk hushållning är att dagens kommunmedborgare skall finansiera sin egen kommunala välfärd och inte förbruka vad tidigare generationer tjänat ihop, annars skjuts betalningen upp till framtida generationer.

God ekonomisk hushållning förutsätter därför ett överskott över tiden. Ett skäl är att investeringsnivån oftast är högre än de avskrivningar på investeringar som årligen belastar resultatet, således krävs ett överskott för att undvika ökad upplåning. Ett annat motiv till att överskottet krävs är att de pensionsrättigheter som anställda tjänat in före 1998 inte är finansierade. Ett tredje motiv är att det bör finnas en buffert för att kunna möta oförutsedda händelser. Kraven på god ekonomisk hushållning har förstärkts i nya regler.

Såväl verksamhetsmål som finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning skall finnas i budgeten. Förvaltningsberättelsen skall innehålla en utvärdering av om målen uppnåtts. Revisorerna skall bedöma om resultaten i delårsrapporten och bokslutet är förenliga med de mål fullmäktige beslutat om. Om ett underskott uppkommit skall fullmäktige anta en åtgärdsplan som skall täcka hela underskottet.

Det är viktigt att Götene kommun kontinuerligt utvecklar de verksamhetsmässiga och finansiella mål genom att målen definieras, framtida målsättningsnivåer på kort och lång sikt upprättas och att det sker en förklaring till varför målet kopplas till god ekonomisk hushållning.

Götene kommun har klarat balanskravet ända sedan dess införande. Under kommande år finns goda förutsättningar att uppnå positiva resultat. För att uppnå en god ekonomisk hushållning behövs dock ett betydligt bättre resultat än balans mellan intäkter och kostnader. Resultatet bör som nämnts ovan också täcka pensionsåtaganden, vara en buffert för oförutsedda kostnader samt täcka investeringar utöver det utrymme som avskrivningar ger.

Finansiella mål

När det gäller den ekonomiska ambitionen att kommunens ekonomi skall vara i balans har kommunfullmäktige formulerat mål med hjälp av nyckeltal. Dessa mål är av största betydelse för en balanserad ekonomisk utveckling.

För att kunna hålla en jämn verksamhetsnivå, krävs att en god och stabil ekonomi över tiden uppnås. För att kunna ge verksamheterna bra ekonomiska förutsättningar, har ekonomiska mål för Götene kommun formulerats. Dessa uttrycks i nedan redovisade nyckeltal som Götene kommun anser återspegla god ekonomisk hushållning.

För att nå en god ekonomisk hushållning har kommunen definierat mål både för hållbar ekonomisk tillväxt (finansiellt perspektiv) och för effektivt resursnyttjande (verksamhet). Kommunen har uppnått god ekonomisk hushållning när de finansiella målen, efter bedömning av resultatet, har nåtts samt flertalet av de verksamhetsmässiga målen.

Det årliga resultatet i förhållande till skatteintäkter och generella statsbidrag skall uppgå till 2 procent, +/- 1 procent.

Varje generation bör bära kostnaderna för den service som den generationen konsumerar. Det innebär att resultatnivån över tiden måste säkerställa förmågan att även i framtiden producera service på nuvarande nivå. Ett överskott i verksamheten skapar också ett handlingsutrymme för att utveckla den kommunala verksamheten.

Resultatmålet är definierat för att säkerställa att det finns ett utrymme för

- *Värdesäkring av det egna kapitalet*

För att säkerställa servicenivåer i framtiden och bibehålla tillgångarnas värde måste resultatet vara på en sådan nivå att inflationen inte urgröper kommunens ekonomi. Om resultatnivåerna inte motsvarar inflationen innebär det att nuvarande generation förbrukar den förmögenhet som tidigare generationer har byggt upp

- *Pensionsreserv*

Resultatnivån måste vara tillräcklig för att bygga upp en pensionsreserv för att täcka den ökning av pensionskostnaderna som kommer att ske på grund av att den stora delen av pensionsåtagandet ligger utanför balansräkningen.

- *Oförutsedda händelser och risker*

Vid planering av kommunens ekonomi måste resultatnivån säkerställa att utrymme finns för oförutsedda händelser och risker, t ex negativ skatteunderlagsutveckling, eventuella infriande av borgensåtaganden, oväntade kostnadsökningar etc. Vid bedömning av god ekonomisk hushållning vid årets slut skall resultatnivån därför värderas med hänsyn tagen till oförutsedda händelser och risker.

*** Soliditeten inkl pensionsskuld skall år 2010 vara minst lika högt som år 2006.**

Soliditeten är ett av de viktigaste måtten för att bedöma kommunens ekonomiska styrka ur ett längre perspektiv. Måttet anger hur stor andel av de totala tillgångarna som finansierats med egna kapital. Ju högre soliditet, desto starkare långsiktigt finansiell handlingsberedskap har kommunen. Utifrån nivån år 2003 skall soliditeten förbättras kontinuerligt de närmaste åren.

*** Utdebitering skall hållas oförändrad.**

Kommunens kapacitet eller potential kan analyseras genom att jämföra kommunens skattesats med andra kommuner i länet. En låg skattesats utgör normalt en potential att kunna förbättra kommunens resultat via skattehöjning.

*** Likviditeten skall hållas på lägsta rimliga nivå (10 mkr). Inlösen av pensionsskuld skall prioriteras före överskott, om investeringarna kan finansieras med likvida medel.**

För att över tiden ge verksamheten så stort utrymme som möjligt är det viktigt att kommunens likvida medel används optimalt samtidigt som en hög betalningsberedskap upprätthålls. Under förutsättning att miniminivån på betalningsberedskapen upprätthålls skall i första hand amortering ske på de långfristiga skulderna och därefter avsättning i kapitalförvaltning. En låg skuldsättning ger låga räntekostnader och minskar risken för att dessa ökar på grund av förändringar i ränteläget.

*** Den totala investeringsnivån under perioden 2007 till 2010 skall vara högst 80 miljoner på 4 år. Den totala exploateringsnivån skall vara högst 80 miljoner under perioden 2007 till 2014.**

Stora investeringsvolymerna ökar sårbarheten i kommunens ekonomi. Det är viktigt att kapitalkostnaderna hålls nere och inte tillåts ta en allt större andel av de tillgängliga resurserna i anspråk och därmed tränga undan annan verksamhet.

Mål för god ekonomisk hushållning för verksamheten

*** Effektiv verksamhet och resursutnyttjande**

Verksamheterna skall bedrivas på ett rationellt och effektivt sätt. Följs upp genom uppföljning av måluppfyllelsen i GPS

*** God folkhälsa**

En förbättrad folkhälsa innebär ett lägre resursutnyttjande och ett högre välbefinnande hos kommuninnevanarna. Mäts genom uppföljning av folkhälsomålen

*** Tidiga förebyggande insatser under hela uppväxten**

Genom att sätta in tidiga insatser när så behövs mår fler barn och ungdomar mår bra i en trygg och positiv uppväxtmiljö. Därmed sparas kommunala resurser och personliga tragedier undviks. Följs upp genom uppföljning av kostnader för sena insatser som bistånd via sociallagen.

*** God och stimulerande arbetsmiljö**

Götene Kommun är en stor arbetsgivare. Att personalen trivs och är frisk innebär att arbetet blir effektivt. Arbetet skall bedrivas på ett långsiktigt hållbart sätt. Följs upp genom mätning via arbetsmiljöenkäter och mätning av sjukfrånvaron.

Exempel 2: Bodens Kommun

Det andra exempel är hämtat från Bodens kommun som är belägen i Norrbottens län. Inledningsvis definieras på ett övergripande sätt vad som avses med god ekonomisk hushållning. Därefter kopplas ett antal finansiella och verksamhetsmässiga mål till god ekonomisk hushållning. I anslutning till varje mål återfinns en förklaring till varför målet är kopplat till god ekonomisk hushållning.

Ekonomi

Strategier

Kommunen har god ekonomisk hushållning genom en hållbar ekonomisk tillväxt och ett effektivt resursutnyttjande.

Hållbar ekonomisk tillväxt

För att säkerställa den framtida välfärden och en positiv utveckling i Bodens kommun krävs en hållbar ekonomisk tillväxt. Omvänt innebär en svag ekonomi begränsningar i möjligheten att utveckla den kommunala verksamheten.

Effektivt resursnyttjande

Lika viktigt för god ekonomisk hushållning är ett effektivt användande av kommunens resurser i verksamheten och att resurserna är rätt anpassade utifrån demografin.

Mål

För att nå en god ekonomisk hushållning har kommunen definierat mål både för hållbar ekonomisk tillväxt (finansiellt perspektiv) och för effektivt resursnyttjande (verksamhet). Kommunen har uppnått god ekonomisk hushållning när de finansiella målen, efter bedömning av resultatet, har nåtts samt flertalet av de verksamhetsmässiga målen.

Mål för god ekonomisk hushållning i finansiellt perspektiv

Resultatet skall 2008 uppgå till minst 1,3 % av skatte- och utjämningsintäkterna. Från och med 2009 skall resultatnivån uppgå till minst 2 %

Varje generation bör bära kostnaderna för den service som den generationen konsumerar. Det innebär att resultatnivån över tiden måste säkerställa förmågan att även i framtiden producera service på nuvarande nivå. Ett överskott i verksamheten skapar också ett handlingsutrymme för att utveckla den kommunala verksamheten.

Resultatmålet är definierat för att säkerställa att det finns ett utrymme för

– *Värdesäkring av det egna kapitalet*

För att säkerställa servicenivåer i framtiden och bibehålla tillgångarnas värde måste resultatet vara på en sådan nivå att inflationen inte urgröper kommunens ekonomi. Om resultatnivåerna inte motsvarar inflationen innebär det att nuvarande generation förbrukar den förmögenhet som tidigare generationer har byggt upp

– *Pensionsreserv*

Resultatnivån måste vara tillräcklig för att bygga upp en pensionsreserv för att täcka den ökning av pensionskostnaderna som kommer att ske på grund av att den stora delen av pensionsåtagandet ligger utanför balansräkningen.

– *Oförutsedda händelser och risker*

Vid planering av kommunens ekonomi måste resultatnivån säkerställa att utrymme finns för oförutsedda händelser och risker, t ex negativ skatteunderlagsutveckling, eventuella infriande av borgensåtaganden, oväntade kostnadsökningar etc. Vid bedömning av god ekonomisk hushållning vid årets slut skall resultatnivån därför värderas med hänsyn tagen till oförutsedda händelser och risker.

Likvida medel skall uppgå till minst 30 dagars utbetalningar. Därutöver skall

1. amortering på de långfristiga skulderna göras med 10-15 mkr per år

2. avsättning göras med 10 mkr per år i kapitalförvaltning för att täcka framtida pensionsutbetalningar

För att över tiden ge verksamheten så stort utrymme som möjligt är det viktigt att kommunens likvida medel används optimalt samtidigt som en hög betalningsberedskap upprätthålls. Under förutsättning att miniminivån på betalningsberedskapen upprätthålls skall i första hand amortering ske på de långfristiga skulderna och därefter avsättning i kapitalförvaltning. En låg skuldsättning ger låga räntekostnader och minskar risken för att dessa ökar på grund av förändringar i ränteläget.

Mål för god ekonomisk hushållning för verksamheten

Sjukfrånvaron har halverats till år 2008 i jämförelse med 2003

Kommunens sjukfrånvaro, som 2003 uppgick till 13 %, var hög i jämförelse med andra kommuner. God hälsa är en tillgång både för individen och hela organisationen. Att främja hälsa och förebygga sjukdom är viktiga delar i arbetet för att minska sjukfrånvaron, sjukdomsrelaterade kostnader och få en effektivare verksamhet.

Det planerade fastighetsunderhållet skall senast vid utgången av 2009 uppgå till 50 kr per kvadratmeter

Det planerade fastighetsunderhållet har under en följd av år minskat och uppgick 2005 till 33 kronor per m². För att upprätthålla värdet på våra anläggningstillgångar och minska kommande investeringsbehov är det viktigt att nivån på det planerade fastighetsunderhållet återställs.

Barngrupperna inom förskolan har vid utgången av 2008 minskat till 16 barn utan att kostnadsskillnaden mot liknande kommuner har ökat i jämförelse med 2004

En del av kommunens intäkter består av utjämningsbidrag. Grundtanken med utjämningssystemet är att alla kommuner skall ha likvärdiga ekonomiska förutsättningar, oavsett struktur, befolkningens storlek eller sammansättning etc. Under förutsättning att kommunen bedriver verksamheten på samma avgifts-, ambitions- och effektivitetsnivå skall kostnaderna motsvara liknande kommuners kostnader, d v s de kommuner som strukturellt sett liknar Boden samt har ungefär samma folkmängd.

2004 låg kommunens nettokostnad för förskolan 11 % över kommunens egen standardkostnad i utjämningsystemet medan liknande kommuner låg 3 % över sin standardkostnad. Kommu-

nen har som ambition att minska barngrupperna från 18 barn till 16 barn utan att kostnadsskillnaden mot liknande kommuner ökar.

Inom grundskolan skall

- ***andelen godkända elever i årskurs 9 som uppnått målen i samtliga ämnen öka, utan att kostnadsskillnaden mot liknande kommuner har ökat i jämförelse med 2004***
- ***lokalytan per elev minska till år 2008 i jämförelse med år 2004***

Andelen godkända elever i årskurs 9 som uppnått målen i samtliga ämnen var läsåret 2004/2005 84 % medan snittet i riket var 76 %. 2004 låg kommunens nettokostnad för grundskolan 2 % över kommunens egen standardkostnad i utjämningsystemet medan liknande kommuner låg 6 % under sin standardkostnad. Ambitionen är att andelen godkända elever skall öka utan att kostnadsskillnaden mot strukturellt liknande kommuner ökar.

Lokalytan per elev uppgick 2004 till 20 m² vilket var mer än genomsnittet i riket. Prognoser över befolkningsutvecklingen visar att antalet elever inom grundskolan har och fortsättningsvis kommer att minska. För att bibehålla och förbättra ett effektivt resursutnyttjande kommer en anpassning av lokalytan att behövas.

Kostnadsskillnaden mellan Bodens kommun och liknande kommuner har vid utgången av 2008 minskat i jämförelse med 2004 för

- ***gymnasieskolan,***
- ***äldreomsorgen och***
- ***handikappomsorgen***

2004 låg kommunens nettokostnad för gymnasieskolan 6 % över kommunens egen standardkostnad i utjämningsystemet medan liknande kommuner låg 1 % över sin standardkostnad. För äldreomsorgen var nettokostnaden 20 % över standardkostnaden medan liknande kommuner låg 1 % över. Handikappomsorgen i Boden kostade 1,4 tkr per invånare 0-64 år mer än i strukturellt liknande kommuner. Ambitionen är att kostnadsskillnaden mot strukturellt liknande kommuner skall minska.

Exempel 3: Gävle kommun

Det tredje exempel är hämtat från Gävle kommun som är belägen i Gävleborgs län. Kommunen inleder med att tolka mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning. Därefter redovisas de finansiella målen där kommunen klart och tydligt definierar vilka nivåer som anses vara god ekonomisk hushållning för de olika finansiella målen. Man förklarar på ett tydligt sätt olika samband. För de verksamhetsmässiga målen finns inte samma utförliga beskrivning av nivåer och samband, utan där återges ett antal mål och det förefaller anses vara god ekonomisk hushållning om de uppnås.

Ekonomi

Gävle kommun har en god ekonomisk hushållning baserad på ett effektivt resursutnyttjande.

Syftet med god ekonomisk hushållning är att skapa så stor nytta som möjligt för kommuninnevånarna med de resurser som står till förfogande. Finansiella mål behövs för att betona att ekonomin är en restriktion för verksamhetens omfattning. Verksamhetsmål behövs för att främja ändamål och effektivitet och för att göra uppdraget tydligt gentemot medborgarna och brukarna. God ekonomisk hushållning skall därför ses utifrån en bredare referensram med tydliga verksamhets- och finansiella mål kopplat till ekonomin.

Kommunen har uppnått god ekonomisk hushållning när de finansiella målen tillsammans med ett flertal av verksamhetsmålen uppnåtts.

Finansiella mål för god ekonomisk hushållning

Genom att formulera finansiella mål blir dessa styrande för vad kommunen långsiktigt vill uppnå ifråga om förmögenhetsutveckling, vad den löpande verksamheten kan kosta, vilka resultatnivåer som krävs, investeringsverksamhetens omfattning och finansiering. Ekonomin i kommunens verksamhet är således inte enbart begränsad till resultat och resultatmått utan bör ses i ett vidare sammanhang där såväl resultat, ekonomisk ställning och kassaflöden beaktas.

Kommunens övergripande finansiella mål för ekonomin är följande:

- 1. När verksamhetens nettokostnader* finansierats skall det år 2007 återstå minst 6,2 procent och fr. o m år 2008 minst 6,7 procent av skatteintäkter samt generella bidrag och utjämning. Från nettokostnaden avräknas avskrivningar samt realisationsvinster/förluster (*exklusive VA-verksamhet)*

Kostnadskontroll är kanske den viktigaste variabeln för att uppnå planerade resultat. Genom att fokusera på kostnadsutvecklingen i den löpande verksamheten i förhållande till intäkternas utveckling

skapas ett relationstal som just tar hänsyn till detta förhållande, nämligen att verksamhetens nettokostnader på sikt inte kan öka snabbare än kommunens skatteintäkter.

Genom att inte förbruka alla våra skatteintäkter i den ordinarie löpande verksamheten skapas förutsättningar för att

- klara våra framtida pensionsåtaganden, även de som ligger utanför balansräkningen.
- vidmakthålla våra anläggningstillgångar genom att göra reinvesteringar
- skapa ett utrymme för att betala räntor på våra lån
- skapa utrymme för att klara oförutsedda händelser. 1 procents ökning av våra nettokostnader motsvarar ca 34 miljoner kr.

För att värdesäkra hela vårt pensionsåtagande behövs ett överskott i den löpande verksamheten som motsvarar ca 1 procent av våra skatter och bidrag.

För att klara våra reinvesteringar inflationsuppräknat och även skapa handlingsutrymme behövs en nivå motsvarande ca 125 procent av våra avskrivningskostnader vilket sammantaget ger ett behov av ett överskott i den löpande verksamheten som motsvarar ca 5,2 procent av våra skatter och bidrag.

För närvarande har vi ett finansnetto som är positivt, men vid en omvandling av delar av reversen mellan kommunen och kommunkoncernens moderbolag till aktiekapital uppstår en situation där de finansiella kostnaderna kräver ett överskott i den löpande verksamheten som motsvarar ca 0,5 procent av våra skatter och bidrag. Detta läge kan beräknas komma att uppstå från och med år 2008.

2. Årets resultat* exklusive realisationsvinster/förluster skall uppgå till minst 2 procent av skatteintäkter, generella bidrag och utjämning.

(*exklusive VA-verksamhet)

Under goda tider med bra tillväxt i kommunsektorns skatteunderlag får kommunerna normalt positiva skatteavräkningar och motsvarande negativa avräkningar i dåliga tider. För att undvika krav på att tvärbromsa vid sämre tider bör kommunen åstadkomma ett överskott under goda tider som kan användas vid sämre tider. Överskott tryggar ett långsiktigt politiskt handlingsutrymme, möjliggör nya satsningar och säkerställer utveckling och tillväxt.

Genom att skapa ett överskott i kommunens totala verksamhet skapas förutsättningar för att

- göra nyinvesteringar utöver rena reinvesteringar
- öka handlingsutrymmet och ge förutsättningar för en långsiktig planering.

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

Soliditet är ett nyckeltal som används för att mäta den finansiella styrkan i ett långsiktigt perspektiv och ett mått på hur stor del av tillgångarna som finansierats med eget kapital. Soliditetens absoluta nivå och förändring är beroende av ökningen i tillgångsmassan i balansräkningen och den förändring som tillförs det egna kapitalet genom årets resultat. En positiv procentuell förändring av det egna kapitalet lika stor som en positiv procentuell förändring av de totala tillgångarna ger en oförändrad soliditet. I finansiella termer är detta ett uttryck för tillväxt i balans.

4. **Kommunkoncernens skuldsättningsnivå får inte överstiga 90 000 kr per innevånare.**

Genom att arbeta med ett tak för skuldsättningen per innevånare skapas en intern process där varje investering prövas noggrant med den uttalade målsättningen att varje investering skall vara självfinansierad, vilket i sin tur ställer krav på ett stabilt kassaflöde från de olika verksamheterna. Motivet med att sätta ett lånetak är att minska kommunens och de kommunala bolagens risk med en alltför hög skuldsättningsgrad i förhållande till synliga och dolda övervärden och avkastningspotential.

Skuldsättningstaket föreslås att från och med år 2006 höjas från tidigare 85 000 kr per innevånare till 90 000 kr per innevånare. Motivet för denna höjning är att nya ränteantaganden vid beräkningar av pensionsåtaganden medfört att den del av pensionsåtagandet som redovisas som ansvarsförbindelse inom linjen stiger väsentligt. I sak har dock inte kommunens pensionsåtagande utökats.

5. **Den skattefinansierade verksamhetens nettoinvesteringar skall till 100 procent vara självfinansierad sett över en fyraårsperiod.**

Motivet till ett skarpare krav på självfinansiering av investeringar inom den skattefinansierade verksamheten är att dessa investeringar normalt inte ger någon avkastning. En lånefinansiering av dessa investeringar innebär på sikt en ökad finansiell belastning. En lånefinansiering av denna sektor tar resurser från övriga verksamheter och på sikt begränsar detta utvecklingen inom kommunen.

Verksamhetsmål för god ekonomisk hushållning

Genom att formulera verksamhetsmål för god ekonomisk hushållning skapas förutsättningar till ett effektivt resursutnyttjande av kommunens tillgängliga medel som i huvudsak består av skatteintäkter. I verksamhetsmålen bör därför ett samband finnas mellan resurser, prestationer och effekter.

Kommunallagen föreskriver att kommunen skall lägga fast denna typ av verksamhetsmål för god ekonomisk hushållning. Dessa mål skall liksom de finansiella målen utvärderas och kommenteras i årsredovisningens förvaltningsberättelse samt granskas av kommunrevisionen. Ett antal av nämndernas

föreslagna mål inom ekonomiperspektivet har lyfts fram som kommunövergripande. Därutöver har budgetberedningen även lagts fram förslag på ytterligare att antal verksamhetsmål.

Kommunens övergripande verksamhetsmål för ekonomin är följande:

Infrastruktur:

6. Det avhjälpande fastighetsunderhållet skall maximalt uppgå till 30 procent av det totala underhållet.
7. Omloppstiden för asfaltsbeläggningar skall i genomsnitt inte överstiga 25 år.
8. Energiförbrukningen i kommunens fastigheter och anläggningar skall under åren 2007-2010 minska med 2 procent per år.

Fritid och kulturverksamhet:

9. Självfinansieringsgraden för kommunens badanläggningar skall under år 2007 öka.

Pedagogisk verksamhet:

10. Med en kostnad per elev som inte överstiger genomsnittet i kommungruppen större städer skall elevernas genomsnittliga meritvärde i årskurs 9 ligga över kommungruppens genomsnitt.
11. Lokalytan per elev i grundskolan (kommunal regi) skall anpassas till elevunderlaget och till följd av elevminskning ej överstiga 18,3 kvm år 2010 (nuläge 17,7 kvm).
12. Med hänsyn till lärartäthet skall elevernas studieresultat mätt som genomsnittlig betygspoäng för avgångselever i gymnasieskolan ligga över kommungruppen och riket.
13. Elevkostnaden för studerande inom gymnasial vuxenutbildning eller påbyggnadsutbildning överstiger år 2007 inte 2005 års nivå samtidigt som andelen studerande som slutför kurs är högre än för jämförbara kommuner.

Vård och omsorgsverksamhet:

14. Antal personer 0-25 år, som varit föremål för insatser inom Socialtjänst Gävle under närmast föregående 12-månaders period och återfaller, skall under år 2007 minska.
15. Genomsnittligt antal månader med försörjningsstöd för aktuella biståndshushåll skall under år 2007 minska.
16. Kostnadsnivån för Omvårdnadsnämndens verksamheter skall vara bland de främsta i förhållande till jämförbara kommuner *) Avser kategorin större städer enligt SCB:s definition och exkl Sthlm, Gbg, Malmö och deras förorter.
17. För stöd i ordinärt boende för äldre och funktionshindrade skall andelen tid hos kund/brukare i förhållande till tillgänglig tid öka under år 2007.

Affärsverksamhet:

18. *Genom fler åkande skall intäktsfinansieringsgraden (kvoten mellan biljettintäkter och trafikeringskostnader) för stadstrafiken i Gävle år 2007 uppgå till över 60 procent.*

19. *Brukningsavgiften för vatten och avlopp för Typ Hus-A skall vara lägre än genomsnittet för landets 20 största kommuner.*

Exempel 4: Faluns kommun

Det fjärde exempel är hämtat från en Faluns kommun som är belägen i Dalarna. I det här fallet inleder man med en beskrivning av vilka krav som gäller för mål riktlinjer av betydelse för god ekonomisk hushållning. Därefter följer de finansiella och verksamhetsmässiga målen. I båda dessa avsnitt förs inledningsvis en generell diskussion kring vad som är att betrakta som god ekonomisk hushållning. Målen ställs sedan upp i tabellform där nivåer för god ekonomisk hushållning och annan information lämnas.

God ekonomisk hushållning

Kommuner och landsting skall i sin budget ta fram mål och riktlinjer av betydelse för en god ekonomisk hushållning. Dessa mål skall dels ha ett finansiellt perspektiv dels ett verksamhetsmässigt perspektiv. En utvärdering skall finnas i årsredovisningens förvaltningsberättelse om i vilken utsträckning målen för en god ekonomisk hushållning har uppnåtts. Vidare skall revisorerna bedöma om resultaten i delårsrapporten och årsbokslutet är förenliga med de mål fullmäktige beslutat om i budgeten och planen för ekonomin under perioden.

I det finansiella perspektivet handlar god ekonomisk hushållning främst om att säkerställa att varje generation själv bär kostnaderna för den service som den konsumerar. Det innebär att ingen kommande generation skall behöva betala för det som en tidigare generation förbrukat. Kommunen skall ange en tydlig ambitionsnivå för den egna finansiella utvecklingen och ställningen i form av mål.

Falu Kommuns finansiella mål och riktlinjer som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning är följande:				
	Målvärde 2007	Budget 2007	Målvärde 2008	Målvärde 2009
<i>Resultatet skall minst uppgå till 2 procent av skatter och bidrag</i>	<i>> 46,7 mkr</i>	<i>46,8 mkr</i>	<i>> 49 mkr</i>	<i>> 50 mkr</i>
<i>Summan av amorteringar och eventuella placering av likviditetsöverskott skall under planeringsperioden minst uppgå till 15 procent av ingående låneskuld 2007.</i>	Målvärde 2007-2009		Budget 2007-2009	
	<i>96 mkr</i>		<i>96 mkr</i>	

Utifrån ett verksamhetsperspektiv innebär en god ekonomisk hushållning att verksamheten bedrivs kostnadseffektivt och ändamålsenligt. Det skall finnas ett klart samband mellan de resurser vi använder, de prestationer som genomförs och de resultat som uppnås. Detta fordrar en planering med framförhållning och handlingsberedskap, tydliga och mätbara mål samt bra uppföljning. För 2006 formulerades verksamhetsanknutna mål som skall bidra till att vi når en god ekonomisk hushållning. Dessa mål har prövats och delvis nya förslag redovisats från respektive nämnd. Utifrån den genomgång som gjorts under hösten har följande mål tagits fram och utgör de verksamhetsmässiga mål som fullmäktige särskilt kommer att följa upp under 2007 och även bedömas av revisorerna. (Kommunstyrelsen förväntar sig att mål för verksamheten 2007 som inte är upptagna i nedanstående tabell men som föreslagits av nämnd att utgöra mål för god ekonomisk hushållning särskilt följs upp av nämnden under 2007.)

<i>Verksamhet</i>	<i>Falu Kommuns mål och riktlinjer för verksamheten och som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning är följande</i>
<i>Samtliga verksamheter</i>	<i>MINSKAD SJUKFRÅNVARO</i> <i>Total sjukfrånvaro i procent av den sammanlagda ordinarie arbetstiden skall minska. Vid utgången av 2009 skall den högst uppgå till 6 procent (År 2005 uppgick sjukfrånvaro till 7,4 procent av den sammanlagda arbetstiden)</i>
<i>Skolnämnd</i>	<i>Den årliga ökningstakten för kostnaden per elev i grundskolan skall inte överstiga den ökning som kan avläsas för sju andra kommuner som på en övergripande nivå liknar Falun.</i>
<i>Skolnämnd</i>	<i>Den årliga ökningstakten för kostnaden per elev i gymnasium skall inte överstiga den ökning som kan avläsas för sju andra kommuner som på en övergripande nivå liknar Falun.</i>
<i>Skolnämnd</i>	<i>Andelen elever som lämnar skolan med fullständiga betyg skall öka</i>
<i>Skolnämnd</i>	<i>Andelen elever med godkända betyg från år 9 i svenska, matematik och engelska skall öka</i>
<i>Omvårdnadsnämnd</i>	<i>Insattstiden hos brukarna inom hemtjänsten skall ökas inom befintlig personalresurs (från 62 procent till 65 procent)</i>
<i>Omvårdnadsnämnd</i>	<i>Kostnaderna för mertid, övertid och kvalificerad övertid inom hemtjänsten och särskilt boende skall minska med minst 20% 2007 jämfört med</i>

	2006.
<i>Socialnämnd</i>	<i>Kostnaderna för socialnämndens verksamheter skall inte överstiga kostnaderna för jämförbara kommuner</i>
<i>Trafik- & fritidsnämnd</i>	<i>Underhållsbeläggning av asfaltsbelagd gatuyta skall årligen uppgå till 5%.</i>
<i>Miljönämnd</i>	<i>MILJÖNÖJDA FALUBOR/MEDBORGARE</i> <i>Faluborna/medborgarna skall ha god kunskap och medveten attityd i miljöfrågor samt anse att miljönämnden och kommunen gör ett bra miljöarbete. (enkät)</i>
<i>Servicenämnd</i>	<i>Prishöjning på nämndens tjänster 2007 skall understiga kostnadsutvecklingen i övrigt.</i>
<i>Byggnadsnämnd</i>	<i>HÖG KVALITET (RÄTTSSÄKERHET)</i> <i>Överklagade ärenden tar tid och resurser. En minimering av antalet överklagade ärenden eftersträvas. Andelen överklagade ärenden där formella fel uppstått skall vara mindre än 0,5%.</i>

Exempel 5: Bengtsfors kommun

Det femte, och sista exempel, är hämtat från Bengtsfors kommun som är belägen i Västra Götalands län. Kommunen har ingen övergripande beskrivning av vad som avses med god ekonomisk hushållning. Man har gått direkt på målen och i samband med dessa försökt beskriva varför det har betydelse för god ekonomisk hushållning.

1. Verksamhetsmål med betydelse för en god ekonomisk hushållning

Den 1 december 2004 trädde en ändring i kommunallagen i kraft som gäller från och med räkenskapsåret 2005. Det gäller bl a ändrade regler avseende balanskravet, men den säger också att budgeten skall innehålla mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning.

Kommunstyrelsen

- **Minskade energikostnader**

Detta mål har betydelse för god ekonomisk hushållning av bl a följande skäl:

- *Genom att minska energikostnaderna kan kommunens resurser att bedriva verksamhet för bli större.*

- **6 % sjukfrånvaro**

Detta mål har betydelse för god ekonomisk hushållning av bl a följande skäl:

- *Låg sjukfrånvaro leder till lägre kostnader för kommunen.*

- **Öka tryggheten i kommunen genom ökad dialog samt delaktighet och bättre kunskap om Lagen om skydd mot olyckor.**

Detta mål har betydelse för god ekonomisk hushållning av bl a följande skäl:

- *Måluppfyllelse leder till lägre kostnader för räddningstjänsten.*

Socialnämnden

- **Öka möjligheterna till ordinärt boende, ett tryggt kvarboende samt ge möjlighet till centrala och bra bostäder för äldre och handikappade.**

Detta mål har betydelse för god ekonomisk hushållning av bl a följande skäl:

- *Fler äldre bor kvar hemma vilket påverkar kommunens ekonomi positivt dels eftersom kvarboende kan medföra friskare äldre, dels för att särskilt boende oftast är dyrare än hemtjänst.*
- **Minskat missbruk i Bengtsfors kommun**
Detta mål har betydelse för god ekonomisk hushållning av bl a följande skäl:
 - *Det leder omedelbart till lägre kostnader för individ- och familjeomsorgen exempelvis i form av minskat antal placeringar och minskade kostnader för ekonomiskt bistånd.*
- **Personalen skall känna ”vi”-känsla, stolthet och engagemang för att arbeta inom socialtjänstens verksamhetsområde”**
Detta mål har betydelse för god ekonomisk hushållning av bl a följande skäl:
 - *Det skall leda till minskad sjukfrånvaro, vilket i sin tur leder till lägre kostnader.*

Kultur- och utbildningsnämnden

- **Ökad nationell måluppfyllelse för förskola och grundskola.**
 - a) Andelen elever av årskullen i årskurs 9 som erhåller lägst betyget godkänd i alla ämnen skall öka.*
 - b) Det genomsnittliga meritvärdet skall öka (årskurs 9).*
 - c) Av de barn/elever som är i behov av särskilt stöd skall andelen som erhåller detta stöd öka.*
- Detta mål har betydelse för god ekonomisk hushållning av bl a följande skäl:*
- *Färre elever behöver gå på individuella programmet.*
 - *Färre elever behöver mer än tre år för sin gymnasieutbildning.*
 - *Fler elever ges förutsättningar att klara av ett gymnasieprogram, vilket på sikt förebygger arbetslöshet.*
 - *Färre elever drabbas av dåligt självförtroende och utanförskap, vilket på sikt förebygger arbetslöshet.*

- **Ökad nationell måluppfyllelse gymnasieskolan samt ökad högskolebehörighet.**

a) Andelen gymnasieelever i gruppen avgångselever som efter högst fyra års studier lämnar gymnasieskolan med slutbetyg innebärande grundläggande behörighet till högskola och universitet skall öka.

b) Andelen elever som väljer NV/SP/TE, eller som väljer programöverskridande kurser från dessa program, skall öka.

Detta mål har betydelse för god ekonomisk hushållning av bl a följande skäl:

- Fler ungdomar ges möjlighet att vidareutbilda sig, vilket ökar valmöjligheter och ”anställningsbarhet” och på sikt förebygger arbetslöshet.
- Färre ungdomar behöver komplettera sin gymnasieutbildning med komvuxkurser.
- Färre ungdomar drabbas av dåligt självförtroende och utanförskap, vilket på sikt förebygger arbetslöshet.

- **Ökad utbildnings- och kompetensnivå bland den vuxna befolkningen i Bengtsfors kommun.**

Antalet efterfrågestyrda utbildningar med flexibla arbetsformer

riktade både mot individer och företag på grundläggande nivå, på gymnasial nivå, på eftergymnasial nivå och på företagsanpassad nivå skall öka.

Detta mål har betydelse för god ekonomisk hushållning av bl a följande skäl:

- Kursdeltagarnas tid och resurser används på ett effektivt sätt.
- Behovsstyrda utbildningar inom bristyrken kan förebygga arbetslöshet.
- Fler ges möjlighet att vidareutbilda sig, vilket ökar valmöjligheter och ”anställningsbarhet” och på sikt förebygger arbetslöshet.

Samhällsbyggnadsnämnden

- **Arbeta för att långsiktigt vidmakthålla och effektivisera samt utveckla det av SBN förvaltade realkapitalet.**

Detta mål har betydelse för god ekonomisk hushållning av bl a följande skäl:

- *I förarbetena till gällande kommunallag ges exempel på god ekonomisk hushållning. Bland annat nämns att vårda och underhålla fastigheter och andra tillgångar väl, ha en god framförhållning i den fysiska planeringen och ha en effektiv organisation.*

2. Finansiella mål

I arbetet med att säkerställa en långsiktigt stabil ekonomi har följande finansiella mål av betydelse för en god ekonomisk hushållning tagits fram:

- **Soliditet skall uppgå till minst 50%**
Målet är det vanligaste måttet på ekonomisk stabilitet.
- **Soliditet inkl. pensionsförpliktelser skall uppgå till minst 10%**
Detta mål är det mest rättvisa soliditetsmättet. En ekonomisk stabilitet behövs för att kommunen skall klara framtida pensionsutbetalningar.
- **Redovisat resultat skall minst täcka förändringen av pensionsförpliktelserna**
Pensionsförbindelserna redovisas som en ansvarsförbindelse. Om ansvarsförbindelsen skulle varit skuldförd skulle förändringen påverka resultatet. Redovisat resultat måste därför relateras till denna förändring.
- **Låneskuld/invånare skall minska**
Minskad låneskuld leder till lägre framtida kostnadsräntor. För att inte öka skuldbördan för invånarna då invånarantalet sjunker måste låneskulden minska.
- **Nettoinvesteringar skall skattefinansieras, d v s finansieras med egna medel**
Nyupplåning skall undvikas för att undvika ökade räntekostnader.

De budgeterade resultaten för åren 2008-2010 bedöms, med hänsyn till ovanstående finansiella mål, inte vara tillräckligt stora eftersom marginalen vid oförutsedda händelser inte är särskilt stor. Kommunstyrelsen skall dock under 2007 utreda och göra en bedömning av vilken årlig resultatnivå som skall betraktas vara tillfredsställande i Bengtsfors kommun. Denna bedömning kommer även att innefatta frågan om hur de framtida pensionskostnaderna skall hanteras.

Bilaga 2: Exempel på finansiella mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning

Resultatrelaterade finansiella mål "Procentuell andel av de granskade kommunerna och landstingen som använder målen"	Budget-dokument 2007	Budget-dokument 2006
Årets resultat skall uppgå till x procent av skatteintäkterna. <i>- Oftast handlar de om 2%. Dock även lägre nivåer</i>	30%	40%
Nettokostnadsandelen, nivåer av olika slag. <i>- Merparten lägger sig på 98%</i>	21%	23%
Årets resultat, nivåer av olika slag i mkr. <i>- Varierar utifrån kommunens storlek</i>	14%	12%
Intäkterna skall överstiga kostnaderna	3%	0%
Exempel på andra resultatrelaterade mål i 2006 och 2007 års budgetdokument som är kommun- eller landstingspecifika		
Årets löpande resultat skall vara positivt		
Årets resultat skall täcka en egenfinansieringsgrad av investeringar på 60-65 mkr		
Årets resultat skall inrymma ökningen av ansvarsförbindelserna för pensioner		
Avkastningen på totalt kapital skall uppgå till 5% i kommunkoncernen		
Driftskostnader får inte finansieras med lån eller förmögenhetsminskning		
Kommunkoncernen skall ge en avkastning på 100 mkr		
Kostnaderna måste anpassas till intäkterna, de är resursstyrning som gäller		
Nettokostnadernas ökning får inte överstiga ökningen av skatt och statsbidrag		
Nämndernas nettokostnadsökning får inte överstiga 6% under två år		
Resultatnivån skall anpassas till kommunens riskexponering och eventuella övriga osäkerhetsfaktorer.		
Avskrivningar på historiska anskaffningsvärden säkerställer inte möjligheten till reinvesteringar. Därför skall resultatet vara positivt för att skapa utrymme för detta.		
Taxesättning i affärsdrivande verk skall ge ett positivt resultat		
Av de finansiella målen under 2007 var det 30% som var resultatrelaterade mål. Under 2006 var motsvarande siffra 40%.		

Investeringsrelaterade finansiella mål	Budget-dokument 2007	Budget-dokument 2006
"Procentuell andel av de granskade kommunerna och landstingen som använder målen"		
Investeringarna skall finansieras med skatteintäkter	17%	23%
Investeringarna skall finansieras via egna medel	32%	17%
Investeringar, maxtak av olika slag	11%	8%
Investeringarna får ej överstiga res före EO-poster och avskrivningar	3%	5%
Exempel på andra investeringsrelaterade mål i 2006 och 2007 års budgetdokument som är kommun- eller landstings specifika		
Reavinster skall användas till investeringar		
Affärsmässiga lönsamma investeringar skall lånefinansieras		
Kommunens investeringar av speciell och infrastrukturell karaktär som med automatik inte innebär ökade kommunala kostnader för drift och underhåll får behandlas utanför de ordinarie investeringsutrymmet.		
Försäljningsmedel från anläggningstillgångar skall användas till nyinvesteringar eller amortering av lån		
Investeringarnas andel av skatteintäkter får inte överstiga 7%		
Investeringsnivån skall ej understiga avskrivningarna		
Nettoinvesteringarnas andel av skatter bör ej överstiga 10%		
Upplåning till den skattefinansierade investeringarna skall undvikas		
Av de totala finansiella målen under 2007 var det 22% som var investeringsrelaterade mål. Under 2006 var motsvarande siffra 22%.		

Finansiella mål som beskriver långsiktig betalningsberedskap eller kapacitet	Budgetdokument 2007	Budgetdokument 2006
"Procentuell andel av de granskade kommunerna och landstingen som använder målen"		
Soliditet skall öka eller hållas oförändrad	39%	28%
Låneskuld, minska eller bibehålla olika nivåer	23%	17%
Pensionsskuldsrelaterade mått eller nyckeltal	19%	12%
Eget kapital skall inflationssäkras	5%	8%
Amortering av låneskuld med x mkr	1%	8%
Exempel på andra mål som beskriver långsiktig betalningsberedskap i 2006 och 2007 års budgetdokument som är kommun- eller landstingspecifika		
Summan av amorteringar och eventuella likviditetsöverskott skall under planeringsperioden minst uppgå till 15 procent av ingående låneskuld		
Kommunen långsiktiga resultat för de affärsdrivande affärsverksamheterna skall motsvara ett resultat som ger en god konsolideringsgrad för respektive affärsverksamhet och den framtida taxeutvecklingen maximalt bör motsvara inflationstalen		
Kommunkoncernen skall eftersträva en långsiktig tillväxt i balans och målet är bibehålla kommunens soliditet. Soliditetsmättet exkluderas förmedlade lån till kommunala bolag och den del av det egna kapitalet som motsvarar ansvarsförbindelse för pensionsåtagande		
Eget kapital skall öka med 23 mkr.		
Kommunkoncernens skuldsättningsnivå får inte överskrida 90 kr per invånare.		
Lån skall ej tas upp för att täcka driftskostnader		
Intäkter från försäljning av anläggningstillgångar och exploateringsmark skall användas till att sänka kommunens låneskuld och inte till investeringar		
Av totalt antal finansiella mål under 2007 var det 30% som beskrev långsiktig betalningsberedskap. Under 2006 var motsvarande siffra 22%.		

Övriga finansiella mål "Procentuell andel av de granskade kommunerna och landstingen som använder målen"	Budget- dokument 2007	Budget- doku- ment 2006
Utdebitering, nivåer, oförändrad mest, men även sänkningar	25%	17%
Kommunens ekonomi skall vara i balans	0%	5%
Exempel på övriga finansiella mål i 2006 och 2007 års budgetdokument som är kommun- eller landstingspecifika		
Underskott från tidigare år skall täckas med 6 mkr		
Ekonomi är överordnad verksamheten		
Den affärsdrivande verksamheten skall avgiftsfinansieras till 100%.		
Kommunens ekonomi skall vara i balans och värdesäkrat		
Den kommunala verksamheten skall konkurrensutsättas		
Taxor och avgifter räknas upp med inflationen		
Kommun skall successivt sälja bolag, mark fastigheter samt anläggningar som inte behövs för att driva den kommunala kärnverksamheten, skola, vård, omsorg och samhällsbyggnad.		
Kommuninvånarnas valfrihet och inflytande skall utvecklas vidare genom "pengsystem" inom hemtjänst, äldreboenden, barnomsorg och skola		
Kommunens långsiktiga mål för kapitalförvaltningen skall vara att uppnå en avkastning som motsvarar en årlig avkastning med 5,75%.		
Kommunens skattekraft med i dagsläget 87% skall stärkas för att i framtiden minst motsvara den beräknade skattekraften i Skåne län.		
Kommunen skall ha resurser till offensiva satsningar		
Av totalt antal finansiella mål under 2007 var det 13% som kunders relateras till övriga finansiella mål. Under 2006 var motsvarande siffra 11%.		

De sex mest använda finansiella målen i budgetdokumentet för 2007	Procentuell andel av kommuner och landsting som använder måttet	Målets procentuella andel av totalt antal mål (260 st) Ex: 38/260=15%
Årets resultat skall uppgå till x procent av skatteintäkterna.	57%	17%
Investeringarna skall finansieras med skatteintäkter eller egna medel	49%	14%
Soliditet skall öka eller hållas oförändrad	39%	12%
Utdebitering, nivåer, oförändrad mest	25%	7%
Låneskuld, minska eller bibehålla olika nivåer	23%	7%
Nettokostnadsandelen, nivåer av olika slag.	21%	6%