

Hushållning i lagens namn

– att sköta ekonomin med mål, uppföljning och åtgärder



God ekonomisk hushållning

© Sveriges Kommuner och Landsting
Grafisk form: KLF Grafisk produktion
Foto: Orasis Foto HB
Tryck: Edita, Stockholm, 2005
ISBN: 91-7164-056-8

Det självklara är inte alltid det enkla

Att kommuner och landsting sköter sin ekonomi på ett ansvarsfullt sätt kan tyckas självklart. Vi får inte förbruka mer resurser än vi har och därigenom äventyra kommande generationers möjligheter att finansiera sin välfärd. Det självklara är dock inte alltid det enkla när angelägna behov, politiska ambitioner och osäkra planeringsförutsättningar ska inordnas i de ekonomiska ramarna. Det har visat sig att många kommuner och landsting inte når upp till en god ekonomisk hushållning.

Riksdagen har antagit förändringar i kommunallagens ekonomikapitel. Flera av förändringarna påverkar hur kommuner och landsting ska arbeta med planering av ekonomi och verksamhet. Till exempel krävs att finansiella mål samt mål och riktlinjer för verksamheten fastställs, efterlevs, följs upp och utvärderas. Om bokslutet visar negativt resultat krävs beslut om en åtgärdsplan för att återställa underskottet.

Många har redan en utvecklad praxis för detta, men inom vissa områden förutsätter lagstiftningen förbättringar. För många kommuner och landsting innebär detta ett krav på en förändrad eller utvecklad ekonomistyrning. Sådana förändringar kan behöva tid, eftertanke och förankring för att bli framgångsrika. Syftet med denna rapport är att ge idéer och inspiration till hur nyheterna i lagen kan hanteras. Flera utvecklingsområden i lagen kan behöva tid för att hitta sina former. Det finns därför säkert anledning att återkomma med konkreta exempel som kan vara till hjälp i den kommunala vardagen.

Den övergripande målsättningen med denna lagstiftning är att kommuner och landsting ska ha välskötta ekonomier. Vi har därför även valt att presentera två exempel från sektorn där man tagit till krafttag för att komma tillrätta med stora underskott.

Hushållning i lagens namn! har författats under våren 2005 i samarbete mellan ekonomer från kommuner och landsting och från Sveriges Kommuner och Landsting. Representanterna från kommuner och landsting är: Göran Bernhardsson, Oxelösund; Mats Friberg, Västra Götaland; Nils-Eric Gustavsson, Västmanland; Karin Hydén, Mark; Bo Johansson, Karlskrona; Dan Näsman, Tyresö; Christina Rapp-Lundahl, Uppsala; Stefan Svärdsudd, Norrbotten; Björn Söderlundh, Falköping; Annika Wallenskog, Nacka och Berith Östberg, Västmanland. Från Sveriges Kommuner och Landsting: Åsa Hjortsberg Sandgren, Bengt Klintbo, Ulf Lennartsson, Anders Nilsson, Agneta Peterz, Per Sedigh, Lennart Hansson och Jens Tjernström.

Stockholm i juni 2005

Clas Olsson
Chefekonom
Sveriges Kommuner och Landsting

Skriften ingår i en skriftserie med temat "God ekonomisk hushållning". Tidigare utgivna skrifter är "Ta greppet om ekonomin – en plattform för handling" samt "Konsten att prioritera – några reflektioner och exempel".

Hushållning i lagens namn!

Inledning	3
Det nya i lagen	4
<i>Tidsschema för nyheterna i lagen</i>	5
<i>Stabila planeringsförutsättningar</i>	5
God ekonomisk hushållning – allt hänger ihop	6
<i>Ansvar</i>	6
Finansiella mål	7
<i>Därför behövs positiva resultat</i>	7
<i>Att formulera finansiella mål</i>	8
<i>Uppföljning</i>	10
<i>Sammanfattning</i>	11
Mål och riktlinjer för verksamheten	12
<i>Verksamhetsmål nu och i framtiden</i>	12
<i>Sammanfattning</i>	14
Åtgärdsplan	15
<i>Åtgärdsplanens koppling till avvikelshantering</i>	15
<i>Grund för avvikelshantering</i>	15
<i>Ansvar</i>	16
<i>Avsikter med åtgärdsplanen</i>	17
<i>Förutsättningar för arbete med åtgärdsplanen</i>	17
<i>Sammanfattning</i>	19
Exempel på ekonomisk sanering	20
<i>Landstinget Västmanland</i>	20
<i>Uppsala kommun</i>	23
Noter	25
Bilagor	26
<i>Bilaga 1 – Propositionen</i>	26
<i>Bilaga 2 – Exempel på åtgärdsplan för återställande av negativt resultat</i>	28
<i>Bilaga 3 – Exempel på blankett för åtgärdsplan</i>	31

Det självklara är
inte alltid det enkla

Det nya
i lagen

God ekonomisk
hushållning

Finansiella mål

Inledning

Hösten 2001 lämnades betänkandet ”God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting”. Efter lång beredning kom regeringen med en proposition med samma namn våren 2004. Förslaget, som antogs på hösten 2004, ledde till förändringar i kommunallagen och lagen om kommunal redovisningslag och tillämpas första gången räkenskapsåret 2005. Lagstiftningen är i många stycken en ramlag utan alltför många detaljregleringar. Förändringarna ger relativt stor frihet att tillämpa lagen efter lokala förutsättningar. Lagen kan även ses som ett hjälpmedel för skärpt ekonomistyrning.

Huvudnyheterna i lagen är att kommuner och landsting i budgeten ska ange finansiella mål samt mål och riktlinjer för verksamheten som har betydelse för god ekonomisk hushållning. Vidare ska de kommuner och landsting som har negativt resultat anta en åtgärdsplan. Åtgärdsplanen ska visa hur och när det egna kapitalet ska var återställt. Denna skrift fokuserar på lagändringarna kring just målen och åtgärdsplaner.

Inledningsvis ges en sammanfattande beskrivning av de lagregler som reglerar begreppet God ekonomisk hushållning.

Det nya i lagen

Förändringar i kommunallagen (1990:900)

- *Sedan tidigare:* Budgeten skall upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna.
Tillägg: Undantag får göras i budgeten om det finns synnerliga skäl.
- 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.
- *Sedan tidigare:* Budgeten skall innehålla en plan för ekonomin de kommande tre åren, varav budgetåret är det första.
Tillägg: Planen skall innehålla finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning.
- *Sedan tidigare:* Om kostnaderna överstiger intäkterna skall det negativa resultatet regleras och det redovisade egna kapitalet enligt balansräkningen återställas under de närmast följande två åren.
Ändrat till: ... de närmast följande *tre* åren.
- Fullmäktige skall anta en åtgärdsplan för hur återställandet skall ske.
- Beslut om reglering skall fattas senast i budgeten det tredje året efter det år då det negativa resultatet uppkom.
- Fullmäktige får besluta att reglering av ett negativt resultat inte skall göras om: 1) synnerliga skäl angetts som orsak för en obalanserad budget (dvs ett planerat negativt resultat), 2) orealiserade förluster i värdepapper uppstått, eller 3) det finns andra synnerliga skäl.
- Minst en delårsrapport skall behandlas av fullmäktige.
- Revisorerna skall bedöma om resultatet i delårsrapporten och årsbokslutet är förenligt med de mål fullmäktige beslutat. Revisorernas skriftliga bedömning skall biläggas delårsrapporten och årsbokslutet.
- Laglighetsprövning skall inte kunna ske av kommuns eller landstings budgetbeslut eller beslut att inte reglera negativt resultat. En laglighetsprövning skall dock även fortsättningsvis vara möjlig av beslutets formella aspekter eller av frågan om det hänför sig till något som inte är en angelägenhet för kommun eller landsting.

Förändringar i lagen (1997:614) om kommunal redovisning

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

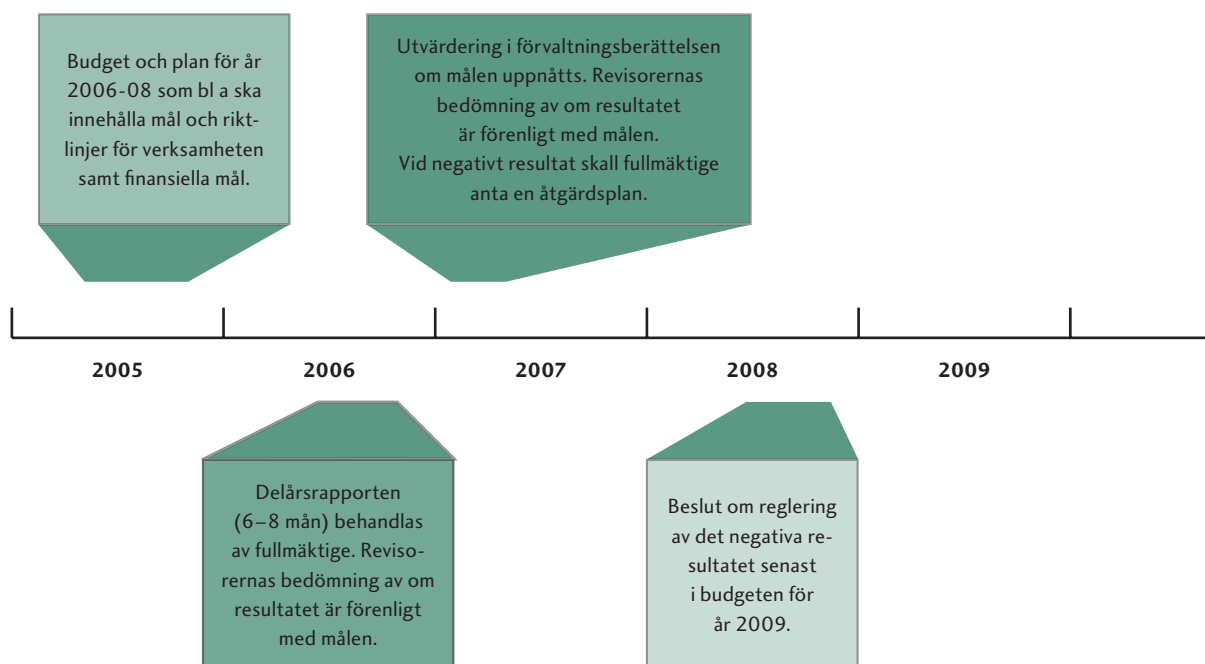
Det självklara är
inte alltid det enkla

Det nya
i lagen

God ekonomisk
hushållning

Finansiella mål

Tidsschema för nyheterna i lagen



Stabila planeringsförutsättningar

I propositionen gör regeringen bedömningen: *"Kommuner och landsting bör så långt som möjligt ges stabila planeringsförutsättningar och en rimlig planeringshorisont"*.

Därmed underlättas strukturella förändringar, samtidigt som risken för förhastade kortsiktiga lösningar minskar. Bedömningen delas av Finansutskottet¹, och det som anförs i propositionen godkändes av riksdagen i en särskild beslutspunkt.

En central komponent för att uppnå stabila planeringsförutsättningar är **finansieringsprincipen**². Den innebär i korthet att staten inte ska ålägga kommuner och landsting nya uppgifter utan att finansiera dem. Om staten ska kunna kräva god ekonomisk hushållning av kommuner och landsting är finansieringsprincipen nödvändig.

God ekonomisk hushållning – allt hänger ihop


Syftet med kommunal verksamhet är inte att få ekonomisk avkastning på skattebetalarnas pengar, utan att bedriva den verksamhet man politiskt har beslutat att genomföra. 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, dvs koppling mellan ekonomi och verksamhet. Dessa behövs också för att främja en kostnadseffektiv och ändamålsenlig verksamhet samt för att göra uppdraget gentemot medborgarna tydligt. Åtgärdsplaner i lagens mening träder in för att återställa negativa resultat så att de inte lämnas till senare generationer.

Ansvar

Enligt kommunallagen har kommunstyrelsen och landstingsstyrelsen en ledande och samordnande roll för frågor som kan inverka på kommunens eller landstingets utveckling och ekonomiska ställning. För att göra detta långsiktigt måste de fastställa mål som klargör hur mycket pengar som ska gå till löpande verksamhet, hur investeringar ska finansieras och om sparande inför framtiden är nödvändigt. Alltså snarlika frågor som de vi måste ställa kring vår privatekonomi.

De finansiella målen måste också brytas ner så att verksamhetsansvariga vet hur de ska agera för att vara i samklang med målen. Med andra ord ska styrelsen upprätta ett förslag till budget med mål och riktlinjer för verksamheten som håller sig inom de restriktioner som de finansiella målen anger. Dessutom ska styrelsen ha kontroll över verksamheterna så att de håller sig inom den budget som fullmäktige sedan fattar beslut om. Uppföljningen av hur budgeten genomförs och hur de olika målen efterlevs är en viktig del av styrelsens och fullmäktiges arbete. Fullmäktige beslutar om målen och styrelsen ansvarar för att de tas fram och efterlevs.

De finansiella målen och målen och riktlinjerna för verksamheten har en central roll för den ekonomiska förvaltningen enligt kommunallagen. En avgörande faktor för hur väl kommuner och landsting kommer att leva upp till god ekonomisk hushållning kommer att handla om respekten för och acceptansen av dessa mål. En central uppgift handlar därför om att nå en förankring i de olika politiska organen och hos de verksamhetsansvariga över vilka konsekvenser som målen ger.



Det självklara är inte alltid det enkla

Det nya i lagen

God ekonomisk hushållning

Finansiella mål

Finansiella mål

Lagen kräver att kommuner och landsting formulerar finansiella mål som är av betydelse för god ekonomisk hushållning. Många kommuner och landsting styr och följer upp sin ekonomi just på detta sätt (vissa använder begreppet ekonomiska mål). Lagen blir i dessa fall en bekräftelse på en redan existerande praxis. Lagen kommer dock för många att innebära att dessa mål blir tydligare och mer styrande än tidigare.

Valet av mål och vilka nivåer de ska ligga på kan se ut på många olika sätt. Det beror bland annat på att kommuner och landsting befinner sig i vitt skilda planeringssituationer och ekonomiska utgångslägen. I vissa fall har man arbetat länge med att få förståelse kring sin ekonomiska analys och hur den sedan formulerats i de finansiella målen. Det finns ingen anledning att ändra en analysmodell och målbeskrivningar som fungerar och leder till en god ekonomisk hushållning.

I detta avsnitt visas några övergripande ekonomiska resonemang som leder fram till några exempel på möjliga val av finansiella mål. Ambitionen är inte att normera detta område, utan att ge hjälp på vägen till dem som funderar över hur målen ska formuleras i den egna kommunen eller landstinget.

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. Om man under ett år förbrukar mer pengar än man får in innebär det att det blir kommande år, eller kommande generationer, som måste betala för denna överkonsumtion.

Därför behövs positiva resultat

För att finansiera en verksamhet över tiden krävs normalt sett mer än ett nollresultat. Här diskuteras några skäl till varför positivt resultat behövs för att nå god ekonomisk hushållning:

Finansiera investeringar och värdesäkra anläggningstillgångar. För att täcka kostnader för förslitning av tillgångar görs avskrivningar. Avskrivningar görs på historiska anskaffningsvärden utan hänsyn till inflationsrelaterad värdeminskning. Samtidigt är ny utrustning ofta utvecklad och mer avancerad än den som ersätts vilket ofta innebär att den är dyrare. För att ersätta anläggningstillgångar med egna medel i takt med att de är uttjänta behövs överskott som täcker skillnaden mellan investeringsnivå och avskrivningar. I annat fall måste ersättning av uttjänta tillgångar ske genom ökad upplåning, vilket kan leda till att räntekostnader tar i anspråk en allt större del av driftbudgeten.

Beakta samtliga pensionsåtaganden. I många kommuner och landsting är pensionsrättigheter intjänade före 1998 inte finansierade. Den redovisningsmetod som anvisats för dessa pensionsåtaganden innebär att de inte bokförs som skulder i balansräkningen utan som ansvarsförbindelse. Därmed kostnadsförs inte uppräknings för värdesäkringen, vilket gör att många redovisar för låga pensionskostnader. I propositionen framhålls att detta bör kompenseras med överskott.

Stora pensionsavgångar medför ökade pensionsutbetalningar. Om inte pengar sätts av för framtida pensionsutbetalningar kommer dessa att ta ianspråk allt större del av de medel som står till verksamhetens förfogande. Redan idag använder vissa kommuner och landsting överskott till att bygga finansiella tillgångar för finansiering av kommande pensionsutbetalningar.

Sysselsättning och skatteunderlag påverkar ekonomin. Konjunkturen påverkar skatteunderlaget. Många har svårt att hinna parera kostnadsutvecklingen vid intäktsvängningar. Det finns alltid en viss osäkerhet om vad utfallet för skatter och statsbidrag blir. Det är även svårt att förutse eller styra kostnadsutvecklingen för vissa verksamheter. Via överskott får man en buffert som gör att man bättre kan hantera osäkra prognoser utan att tvingas till kortsiktiga besparingsåtgärder.

Konjunkturpassat resultat. Det innebär att under goda tider ha ett större positivt resultat, och under sämre tider ett mindre positivt resultat. Detta skapar utrymme för att undvika neddragningar vid lågkonjunktur.

Resurser för utveckling. En allmän erfarenhet är att det finns ett samband mellan en välskött ekonomi och en bra verksamhet. För att även genomföra offensiva satsningar och verksamhetsutveckling krävs att man har en ekonomi som tillåter detta. De som alltid lever på eller under marginalen hamnar lätt i ett läge med ett ständigt ekonomiskt gnetande. Detta arbete tar ofta en så stor kraft från organisationen att man inte orkar med en mer strategiskt och långsiktig planering.

Genom att ta ställning till ambitionerna för ovanstående faktorer kan man räkna fram vilket överskott som krävs i resultaträkningen. I en enskild kommun eller landsting finns naturligtvis ofta även andra förhållanden som också måste beaktas vid en sådan beräkning.

Att formulera finansiella mål

För att få en välskött ekonomi krävs det att organisation och medborgare förstår och accepterar att de finansiella målen är styrande för vilka verksamhetsmässiga ambitioner man har råd med. Det politiska ledarskapet är viktigt för att nå framgång i detta avseende. Att skapa en bred förståelse kan underlättas om man väljer att formulera mål som kan förstås av många, inte bara av ekonomer och av den högsta ledningen.

Finansiella mål bör omfatta och utgöra restriktion för:

- Hur mycket den löpande verksamheten får kosta (vilka intäkter har vi och vilka kostnader kan vi tillåta oss)
- Investeringsnivåer och finansiering av dessa
- Förmögenhetsutveckling

Det är lämpligt att utgå från det första målet, som har direkt bäring mot kommunallagens resultatkrav. Hur stort resultatet ska vara avgörs av ambitionsnivån för de andra målen. Ett litet överskott ger sämre möjligheter för att ha råd med investeringar. Är ambitionen att bygga upp finansiella tillgångar eller att amortera låneskulder krävs överskott. Denna typ av samband och ekonomiska mål är det normalt lätt att få acceptans för.

Mål för hur mycket den löpande verksamheten får kosta

Det finns flera sätt att definiera hur mycket den löpande verksamheten får kosta. Enklast är kanske att efter en analys av vilka intäkter man har och vilka kostnader man kan tillåta sig fastställa ett resultatkrav (x miljoner kronor). Ett förekommande sätt är att ange detta resultat i procent av skatteintäkter och generella statsbidrag. Då ändringarna i lagen i hög grad fokuserar på mål som mäter årsresultatet kan det vara en fördel att använda sig av ett mått som är oberoende av organisationens storlek. Det blir då enklare att t ex jämföra sina mål med andras. Ett annat sätt är att i procent ange verksamhetens nettokostnader i relation till skatteintäkter och generella statsbidrag. Måttet är pedagogiskt då tal över 100 procent betyder att man "lånar till driftverksamheten". En brist är att alla kostnader och intäkter inte inkluderas.

När mål ska följas upp väcks ofta frågan hur jämförelsestörande poster ska hanteras. En rimlig ansats är att, i möjligaste mån, utgå från redovisade kostnader och intäkter, men att beakta större, oförutsedda engångsbelopp som avsevärt påverkar den finansiella analysen av året.

Mål för investeringar

Hur mycket som kan investeras beror på vilket ekonomiskt utrymme som förfogas över och på vilka investeringsplaner som finns. Detta påverkas i sin tur av det ekonomiska utrymmet och hur tidigare investeringar finansierats. Är skuldsättning och räntekostnader höga bör investeringar finansieras utan ytterligare lån.

Kommunens eller landstingets ekonomiska synsätt kommer delvis till uttryck i hur investeringar finansieras. Exempel på förhållningssätt är att självfinansiera alla investeringar, att värdera investeringsprojekt var för sig, eller att i högre grad acceptera upplåning vid stark befolkningstillväxt.

Mål för förmögenhetsutveckling

Finansiella mål som grundar sig på tillgångar och skulder kan ge ett flerårsperspektiv. Vilka mål som väljs beror i hög grad på utgångsläge i form av tillgångar, skulder och förmögenhet. Ibland fordrar en helhetsbild av detta att kommunens eller landstingets företag inkluderas i analysen.

För dem som måste komma tillrätta med hög skuldsättning kan en kort- och långsiktig målsättning för amorteringar av lån vara en bra metod för att på ett realistiskt sätt få ned skuldsättningen.

Finansiella mål för flerårsperioder

Ändringarna i lagen understryker vikten av en ekonomisk styrning och utvärdering som löper över flera år. I uppföljnings- och årsredovisningssammanhang runt lagstiftningens miniminivå för årsresultat finns inslag av rullande fyraårsanalyser. Det kan därför finnas anledning att välja mål som anger resultat för rullande fyraårsperioder eller som på annat sätt beskriver mer än ett år.

Företag

Om företagen ska inkluderas i de finansiella målen beror på hur företagen styrs. Om företagen inkluderas i målen påverkar detta sannolikt nivån på de valda målen. Avkastning från företag till ägarna kan ses som vanliga intäkter i kommuner och landsting, företagens egna överskott bör dock inte ses som en finansiering av annan kommunal verksamhet i detta sammanhang.

Ett mål kan vara att särskilt ange avkastningskrav på företagen. För företagen finns det i regel avkastningskrav eller andra krav och restriktioner som är fastställda i ägardirektiv. Ägardirektiven behandlas av fullmäktige i särskild ordning och behöver kanske inte därför lyftas fram i de finansiella målen. I de fall företag bedöms vara en ekonomisk riskfaktor eller belastning bör det dock vara mera naturligt att inkludera dessa i målen.

Skattesats

Kommuner och landsting ska årligen besluta om nästa års skattesats. Skattesatsen är en ekonomisk ram för vilka verksamhetsmässiga ambitioner som är möjliga, vilket kan ge anledning att kommentera skattesatsens nivå i samband med att ekonomiska mål slås fast.

Uppföljning

I årsredovisning och delårsrapporter, men även i budgetuppföljning och bokslutsprognos, är det naturligt att följa upp hur väl utfall stämmer med mål (lagen kräver att uppföljning görs i årsredovisningen samt i den obligatoriska delårsrapporten). Om uppföljningen visar på avvikelser mot målen förutsätts det att man i förvaltningsberättelsen analyserar vilka faktorer som föranlett detta, samt att man översiktligt redogör för vilka åtgärder som planeras för att målen ska uppnås.

I balanskravet beskrivs en miniminivå för det ekonomiska resultatet sett över flera år. Med nyheterna i lagen är denna nivå tillämplig för att avgöra om en åtgärdsplan ska tas fram. För att avgöra detta krävs en balanskravsutredning³ som analyserar i vad mån bland annat "synnerliga skäl" påverkar resultatredovisningen. Balanskravsutredningen ska ingå i förvaltningsberättelsen, och om en åtgärdsplan visar sig nödvändig förväntas en översiktlig redogörelse beskriva vilka åtgärder som planeras för att komma till rätta med underskottet.

Det självklara är
inte alltid det enkla

Det nya
i lagen

God ekonomisk
hushållning

Finansiella mål

Resultatmålen nivå varierar

Många efterfrågar en tydligare normgivning av vilken nivå årets resultat bör ligga på. Något generellt råd byggt på en mer vetenskaplig teori kan vi emellertid inte presentera här. Resultatet ska vara större än noll, en sammanvägd bedömning av alla de faktorer vi resonerat omkring i tidigare avsnitt leder sedan fram till den nivå som fordras i den egna kommunen eller landstinget. En förekommande tumregel är att resultatet ofta bör ligga i närheten av 2 procent av skatter och generella statsbidrag. Detta kan kanske vara en utgångspunkt inför ett ställningstagande, men det ekonomiska utgångsläget och andra lokala förutsättningar innebär att resultatnivån både kan ligga på en högre och på en lägre nivå.

Sammanfattning

Varje kommun och landsting väljer själv, inom lagstiftningens ramar, finansiella mål och vilken nivå dessa ska ligga på. Valen avgörs sannolikt av vilken politik man vill bedriva, pedagogiska ansatser och sitt ekonomiska utgångsläge. Som en miniminivå för finansiella mål kan våra resonemang leda fram till följande exempel.

- Årets resultat ska uppgå till minst X % (xx mkr) av skatteintäkter och generella statsbidrag
- Årets investeringar ska finansieras med egna medel till X %.
- Låneskulden ska minskas med X % (xx mkr) nästa år och med X % (xx mkr) till år 20xx. (Alternativt: Tillgångarna ska öka med xx mkr nästa år och med xx mkr till år 20xx).

Mål och riktlinjer för verksamheten

God ekonomisk hushållning innebär inte enbart att räkenskaperna går ihop på ett ansvarsfullt sätt. Begreppet innefattar även ett krav på att pengarna används till rätt saker och att de utnyttjas på ett effektivt sätt. Många menar att kommuner och landsting kan bli bättre både på att medvetet driva verksamheten mot tydliga mål och på att beskriva vilka verksamhetsmässiga resultat man åstadkommer.

Enligt lagen ska kommuner och landsting ange mål och riktlinjer för verksamheten som är av betydelse för god ekonomisk hushållning. Lagstiftningens krav på mål och riktlinjer för verksamheten kan ses som en uppmaning att utveckla praxis inom detta område. Lagen överlåter till de enskilda kommunerna och landstingen att själv välja väg för hur mål och riktlinjer skall utvecklas.

Enligt regeringen är det inte meningsfullt att i lag närmare reglera omfattning och innehåll i målen och riktlinjerna. Det är inte heller rimligt att ange vilka verksamhetsområden som ska omfattas. Istället är det upp till varje kommun och landsting att formulera egna mål.

I propositionen framgår att verksamhetsperspektivet tar sikte på förmågan att bedriva verksamheten på ett kostnadseffektivt och ändamålsenligt sätt. För att styra verksamheten behövs regelverk, planer och policys för det interna arbetet. De kan avse kvalitetsfrågor, investeringar, upphandlingar, kompetensbehov etc. Det sägs också i propositionen att målen och riktlinjerna ska vara tydliga och mätbara samt att de ska utvärderas.

Verksamhetsmål nu och i framtiden

Det finns ett naturligt egenintresse för varje organisation att medvetet driva verksamheten mot tydliga mål och att vinlägga sig om att återberätta för uppdragsgivarna vad man åstadkommit. Även om olika kommuner och landsting kommit olika långt tycks alla vara överens om vikten av att formulera och följa upp verksamhetsmål. Mål och riktlinjer är liksom uppföljning viktiga politiska instrument. Genom att formulera tydliga mål och riktlinjer har de förtroendevalda möjlighet att staka ut den politiska färdriktningen. Fullmäktige tydliggör nämndernas uppdrag och nämnderna tydliggör vad tjänstemannaorganisationen skall utföra. Genom uppföljningen riktas intresset mot vad som åstadkoms och de förtroendevalda får underlag för ansvarsutkrävande och behov av förnyade insatser.

Lagstiftningen understryker denna betydelse. Lagstiftaren har valt att inte närmare precisera vad man menar med mål och riktlinjer eller hur sådana bäst formuleras och tillämpas. Detta får inte tolkas som att vi skall slå oss till ro och vara nöjda med det arbete som sker idag. Avsaknaden av preciseringar får snarast tolkas som att den framtida utvecklingen kan ta olika vägar och att det för närvarande varken är möjligt eller önskvärt att peka ut en bästa väg. Öppenheten är positiv och ger varje kommun och landsting möjlighet att fortsätta utveckla sitt arbete

Det självklara är
inte alltid det enkla

Det nya
i lagen

God ekonomisk
hushållning

Finansiella mål

med att tydliggöra mål och riktlinjer utifrån de olika ansatser som valts. Öppenheten är en uppmaning till sektorn att fortsätta experimentera och lära av varandra.

I det fortsatta arbetet med att utveckla verksamhetsmål och riktlinjer kan följande övergripande frågor vara till hjälp.

Vad har vi för mål i dag? När man ska ta fram mål och riktlinjer för verksamheten kan det vara bra att identifiera vilka formuleringar som redan finns i budgetdokumentet och andra centrala styrdokument. Ett sätt kan vara att sortera dessa efter vilken typ av mål de är, t.ex.

- effektmål
- mål som direkt riktar sig mot verksamheten (t.ex. beskriver service- och kvalitetsnivåer eller tydliggör verksamhetsuppdraget)
- inriktningsmål.

En sammanställning av denna art kan vara en bra grund att stå på för det fortsatta utvecklingsarbetet.

Ett sätt att testa om nuvarande mål och riktlinjer är tillfredsställande kan vara att ställa sig frågor av typen:

- Återspeglar målen och riktlinjerna det som är politiskt viktigt att åstadkomma?
- Får nämnderna tydliga uppdrag genom de mål som fullmäktige formulerat?
- Är de ambitionsnivåer som mål och riktlinjer beskriver möjliga att uppnå givet de resurser som ställs till förfogande?

Vem gör vad? De förtroendevalda anger övergripande politiska prioriteringar om verksamhet och servicenivå genom att avsätta resurser och tala om vad som ska göras. Samtidigt måste hänsyn tas till olika lagar och förordningar som styr verksamheterna. Förvaltningsorganisationen ska med utgångspunkt från tillgängliga resurser svara för hur de politiska målen ska uppnås.

Hur ska målen relateras till ekonomiska ramar? God ekonomisk hushållning förutsätter att verksamheten ryms inom de ekonomiska ramarna. Många verksamheter regleras dessutom av lagar, förordningar och nationella mål. Under året kan verksamheter bli mer omfattande än planerat. Om det finns en risk att ramarna inte håller måste resurser omfördelas, vilket kan motivera revideringar av verksamhetsmålen.

Vilken typ av mål ska formuleras? Verksamhetsmål ska vara uppföljningsbara. Det kräver att målen är tydliga och att det finns indikatorer för att mäta måluppfyllelse. Målen måste kunna kommuniceras i organisationen. Det bör finnas en koppling mellan fullmäktiges och förvaltningarnas mål. Verksamhetsmål kan rikta sig till medborgarna och t.ex. anges i form av servicenivåer och kvalitet. Verksamhetsmål kan också riktas inåt i organisationen och uttryckas i form av produktivitet och effektivitet. Många mål vinner på att följas över tiden.

Hur många mål är rimligt? Ju fler mål desto svårare blir uppföljningen. En utgångspunkt är att fullmäktige väljer få men viktiga mål inom stora och resurs-

krävande verksamheter eller verksamheter där man tror att man kan öka produktiviteten. Målen bör successivt revideras.

Hur och när ska målen stämmas av? Det är viktigt att i målbeskrivningen ange hur, av vem och när de ska följas upp. Vissa mål ska stämmas av löpande, andra vid olika tillfällen under året och några endast vid bokslut. För mål som sträcker sig över flera år bör delmål formuleras. Verksamhetsmål kan bland annat användas för att mäta trender och om åtgärder givit avsedd effekt.

Hur och när ska mål omprövas och utvecklas? Att utveckla verksamhetsmål kräver uthållighet. Sätt ambitionen på rimlig nivå, våga experimentera och ta lärdom, sök inspiration och erfarenheter från andra organisationer och utveckla målen successivt.

Sammanfattning

Verksamhetsmål syftar till:

- att staka ut den politiska färdriktningen
- att ge stöd för resurserna används till rätt saker och på ett kostnadseffektivt sätt
- att tydliggöra för olika intressenter vad pengarna räcker till

Det självklara är
inte alltid det enkla

Det nya
i lagen

God ekonomisk
hushållning

Finansiella mål

Åtgärdsplan

Lagstiftningen anger att fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för hur återställande ska ske om negativt ekonomiskt resultat⁴ konstateras i bokslutet. Ett negativt resultat ska regleras ”senast i budgeten det tredje året efter det år då detta negativa resultat uppkom”. Enligt propositionen bör beslut om åtgärdsplan fattas snarast efter det att ett negativt resultat konstaterats. Dock bör åtgärdsplanen antas senast vid påföljande fullmäktigesammanträde efter att delårsrapporten behandlats i fullmäktigt. (För räkenskapsår 2005 blir det i normalfallet någon gång under hösten 2006.) Det är naturligtvis en fördel att så snabbt som möjligt ta fram förslag till åtgärder. Därför bör förslagen finnas med redan i nästkommande budget. Om inte, riskeras att två år gå förlorade, varpå endast ett år återstår för att återställa resultatet.

Det är också viktigt att ordinarie avvikelshantering fungerar (åtgärder då avvikelser framkommer vid ekonomisk uppföljning under löpande verksamhetsår). Regeringens proposition berör även detta. Enligt lagen ska fullmäktige behandla delårsrapporten, vilket ökar möjligheten att bedöma det ekonomiska läget och vidta åtgärder under löpande år. Redan i delårsrapporten bör det översiktligt framgå vilka åtgärder som krävs för ekonomisk balans.

Åtgärdsplanens koppling till avvikelshandlingen

Då åtgärdsplanen hanterar negativt resultat som uppkommit det gångna året påverkas den av hur avvikelshandlingen fungerat under året samt av de åtgärder som redan genomförts. Det innebär att en åtgärdsplan kan se väldigt olika ut i olika situationer.

En ytterlighet är att åtgärdsplanen sammanfattar de åtgärder som beslutats i avvikelshandlingen, vilket innebär att det negativa resultat som konstaterats i bokslut återställs inom tre år. Måste ytterligare åtgärder preciseras kan exempelvis framgå vad som hanterats i föregående års avvikelshantering, vad som återstår att lösa samt hur det ska göras. En annan ytterlighet är att åtgärdsplanen kräver mer arbete än som kan hanteras i avvikelshandlingen. Det kan vara aktuellt med strukturella åtgärder eller verksamhetsavveckling. För att minska arbetet med åtgärdsplanen bör avvikelshandlingen i den ekonomiska uppföljningen fungera väl.

Grund för avvikelshantering

Uppföljning av ekonomi och verksamhet samt avvikelshantering är länkar i budget- och uppföljningsprocesser. Detta kräver en realistisk budget där verksamhet och ekonomi hänger ihop. Uppföljning av en orealistisk budget saknar trovärdighet och blir inget aktivt styrinstrument.

En fungerande budget- och uppföljningsprocess skapar trygghet i organisationen. Välplanerade och förankrade förändringar leder till mindre kännbara konsekvenser för medborgare än när man på kort tid tvingas hantera stora verksamhetsförändringar.

Exempel på inslag i en fungerande budget- och uppföljningsprocess:

att budgetförutsättningarna innehåller en omvärldsanalys med långsiktigt planeringsperspektiv. Ett minimikrav är att utgå från förändringar i lagstiftning, befolkning, behov samt dessas effekter på både intäkter och kostnader.

att utveckla forum för dialog mellan olika ansvarsnivåer om förutsättningar att klara ekonomin.

att göra känslighetsanalyser som bidrar till att fokusera på möjligheter och risker i budget, och som öppnar för resonemang om alternativa handlingsplaner vid ändrade förutsättningar.

att utarbeta signalsystem för förändringar i verksamheten som tidigt indikerar att ekonomin inte kommer att klaras.

att avvikelshantering föregås av ekonomisk uppföljning och bra metoder för prognostisering.

att uppföljning innehåller regelbundna genomgångar för rapportering och återkoppling av åtgärder i verksamheten.

Ansvar

Fungerande uppföljning och avvikelshantering förutsätter att förtroendevalda och tjänstemän är överens om syftet. Det innebär att chefer på alla nivåer ansvarar för att vidta åtgärder vid avvikelse utan att avvakta rapportering till, eller beslut från, närmaste chef eller nämnd.

Ett framgångsrikt ansvarstagande förutsätter tydliga styrprinciper, exempel på sådana kan vara att:

- ekonomin utgör yttersta restriktion i driften av verksamheten. Uppstår konflikt mellan mål och tillgängliga medel ska medlen styra.
- politiker och tjänstemän ansvarar för att styrmodellen efterlevs.
- ansvar och befogenheter mellan ansvarsnivåer är tydliga.
- en buffert står till fullmäktiges förfogande för att skapa handlingsutrymme och att långsiktigt klara yttre, oförutsedda belastningar. En buffert påverkar hur de ekonomiska målen formuleras och stärker verksamhetsmålen trovärdighet.
- verksamhetens ekonomiska förutsättningar inte ändras under löpande år.

Det självklara är
inte alltid det enkla

Det nya
i lagen

God ekonomisk
hushållning

Finansiella mål

Avsikter med åtgärdsplanen

En åtgärdsplan ska redovisa hur och när ett negativt resultat ska återställas. För optimal effekt bör arbetet med åtgärdsplanen påbörjas omgående och integreras i budgetprocessen. När åtgärdsplanen är inkluderad i budgeten bör den stå som egen beslutssats för att markera att åtgärdsplanen antagits.

Några avsikter med åtgärdsplanen är:

- att i lagens mening uppfylla minimikravet på ekonomi i balans
- att förtydliga att obalans finns och att det egna kapitalet måste återställas
- att fullmäktige blir en aktiv part i processen och tar ställning till föreslagna åtgärder

Förutsättningar för arbete med åtgärdsplanen

Vi har här delat in förutsättningarna i tre delar som kan vara möjliga för en kommun eller ett landsting att utgå ifrån. *Spelreglerna* är generella och gäller oberoende av hur stort det negativa resultatet är, medan *körschemat* anger ett arbetssätt som anpassas till det negativa resultatets storlek. En tredje förutsättning som kan behöva klargöras är vilket *inhåll* en åtgärdsplan ska ha.

Generella spelregler

Integrera åtgärdsplanen i den styrprocess där ekonomiska mål och verksamhetsmål ingår, samt gör den till en del i budget- och uppföljningsarbetet. Avsikten med detta är att göra åtgärdsplanen till ett tydligare hjälpmedel för att nå god ekonomisk hushållning.

Koppla planen till målen då dessa kan påverkas av planerade åtgärder. Detta gäller både ekonomiska mål och verksamhetsmål.

Förankra planen hos samtliga i organisationen innan fullmäktige beslutar om den. När beslut fattats måste alla få enhetlig information om vad som gäller och att det är ett gemensamt ansvar.

Planen omfattar åtgärder på både **kort och lång sikt**, vilket förutsätter en noggrann tidplan. Särskilt kravet på att reglera negativt resultat inom tre år ökar behovet av långsiktig planering. Denna långsiktighet gör det även möjligt att utreda och genomföra fler åtgärder av strukturell karaktär.

Definiera centrala begrepp tydligt så att planen tolkas enhetligt inom organisationen.

Körschema

Utarbeta ett körschema för arbete med åtgärdsplanen utifrån det negativa resultatets storlek. Då fullmäktige behandlar årsredovisningen är det lämpligt att diskutera hur planen ska genomföras. Exempel på punkter att beakta är:

Analys

Ta ställning till vilka analyser som behövs för att utarbeta en åtgärdsplan. Överväg om arbetet kan klaras av inom den egna organisationen eller om det behövs extern analyshjälp.

Samspel

Diskutera den politiska beslutsprocessen. Kanske finns det anledning att planera in avstämningar och delrapporteringar mellan förtroendevalda och tjänstemän under kartläggning och utredning.

Organisation för genomförande

Skapa en genomtänkt struktur för åtgärdsplanens genomförande. Huvudalternativet är att det sker i linjeorganisationen, med möjlig komplettering av ett projektinriktat arbetssätt.

Ansvarsfördelning

Åtgärdsplanen bör visa ansvarsfördelningen för alla steg i processen:

- Framtagande av konkreta beslutsunderlag
- Beslutsfattande
- Genomförande
- Avstämning, uppföljning och rapportering

Innehåll

Exempel på rubriker i åtgärdsplanen som underlättar beslutsfattande, genomförande och uppföljning:

Förslag till åtgärder med ekonomisk effekt

Formulera konkreta åtgärder med tidplan för att kunna beräkna åtgärdsplanens ekonomiska effekter, genomförande och uppföljning. En tydlig struktur underlättar för att få en överskådlig bild av åtgärderna (en mall kan underlätta detta, se bilaga 3). Mer detaljerade planer kan finnas som arbetsmaterial och delprojekt i verksamheten.

Det självklara är
inte alltid det enkla

Det nya
i lagen

God ekonomisk
hushållning

Finansiella mål

Konsekvensbeskrivningar

Konsekvensbeskrivningar underlättar beslutsprocessen kring åtgärdsplanen. Tjänstemännen tar fram flera alternativ där den totala effekten överstiger det negativa resultatet. Ett arbetssätt är att göra översiktliga beskrivningar för att få klartecken från de förtroendevalda att gå vidare med vissa förslag.

Uppföljning

Uppföljning är en självklar del i åtgärdsplanen. Det fordrar tydliga åtgärder, en tidplan för genomförande samt beräknade effekter (se bilaga 3).

Sammanfattning

- En fungerande avvikelshantering minskar arbetet med åtgärdsplanen
- Chefer på alla nivåer har ansvar för att vidta åtgärder vid avvikelse
- All personal bör ha samma information om arbetet med åtgärdsplanen
- En åtgärdsplan ska redovisa hur och när det negativa resultatet ska återställas
- Arbetet med åtgärdsplanen bör påbörjas snarast och integreras i avvikelshantering och budgetprocess

Exempel på ekonomisk sanering

Att sanera ekonomin i en kommun eller i ett landsting är ett beting som innehåller många dimensioner och handgrepp. Det handlar bl a om fungerande ekonomistyrningsregler, politiskt mod och ledarskap. Här redovisas två exempel från Landstinget Västmanland och Uppsala kommun. Så sent som 2002 hade båda organisationerna omfattande ekonomiska problem, men beslutade att ta itu med och lösa dessa. Tre år senare, har båda en ekonomi i balans och kan ägna mer kraft åt verksamhetsutvecklingen. Bakom dessa kortfattade beskrivningar finns naturligtvis mycket mer av dramatik och praktiskt handlande än vad vi kan presentera här. Dessa exempel är inte direkt kopplade till alla nyheter i lagen. Däremot visar de på vilka grepp som kan behöva tas när stora underskott måste hanteras.

Landstinget Västmanland

I Landstinget Västmanlands delårsrapporter för 2002 pekade prognoserna mot ett stort ekonomiskt negativt resultat och en nettokostnadsökning på över 10 procent. Det föranledde fullmäktige att i november 2002 besluta om följande handlingsplan för ekonomisk balans:

- Besparingar på 180 miljoner kronor, motsvarande 3,5 procent av bruttokostnaderna
- Dämpad kostnadsutveckling till 3,4 procent
- Ställningstagande till samtliga pågående och planerade bygg- och investeringsprojekt
- Ställningstagande till samtliga pågående och planerade IT- och övriga utvecklingsprojekt
- Nya verksamheter skall vara finansierade
- Månatliga uppföljningar mellan förvaltningar och landstingsstyrelse
- Extern genomlysning av sjukvårdsverksamheten
- Harmonisering av vårdavgifter i öppen hälso- och sjukvård

Under 2003 infördes även anställningsstopp och investeringsstopp.

Den externa genomlysningen visade behov av förändring i verksamheten, och under 2003 beslutade en bred politisk majoritet att utveckla och anpassa landstingets verksamhet till de ekonomiska ramarna. Genom strukturförändringar stärktes familjeläkarverksamhetens plats som bas i den västmanländska sjukvården. För nära och lokal vård infördes 2004 den västmanländska närsjukvården stegvis. Länssjukvården koncentrerades till Västerås samt med viss verksamhet vid ett närsjukhus där den akuta internmedicinska verksamheten förstärktes.

”För att kunna ge alla invånare i länet så bra akutsjukvård som möjligt var det nödvändigt att koncentrera den. Genom att en bred majoritet, bestående av flera partier, stod bakom beslutet har Landstinget Västmanland en långsiktig hållbar lösning för att fortsätta ge alla god sjukvård”, säger Glenn Andersson (s), landstingsstyrelsens ordförande.

Under 2003 sattes ekonomin i fokus. Inför 2003 tecknades överenskommelser mellan landstingsstyrelse och förvaltningar om vad som skulle utföras och vilken ersättning som skulle erhållas för detta. Månadsbokslut infördes och förvaltningarna rapporterade månadsvis till landstingsledningen. I delårsrapporterna skedde en uppföljning av verksamhet, personal och ekonomi med utgångspunkt i överenskommelserna. Månadsrapporterna var en ekonomisk uppföljning som omfattade både månadsbokslut och helårsprognos. Skriftliga rapporter kompletterades med uppföljningsmöten, och utifrån detta gjordes helhetsbedömningar för landstinget. Eftersom aktualiteten var viktig var månads- och delårsrapporter klara för behandling vid landstingsstyrelsens möte månaden efter perioden som utfallet avsåg.

Varje enhet och förvaltning fokuserade på ekonomin, lönebildningen stramades upp, dispens från anställnings- och investeringsstopp skulle godkännas av förvaltningschef. Efter sommaren började effekt märkas. Det prognostiserade negativa resultatet minskade successivt och nettokostnadsutvecklingen dämpades kraftigt.

Inför 2004 tecknades nya överenskommelser mellan landstingsstyrelse och förvaltningar. Fokus lades på ekonomin och införandet av en mer effektiv sjukvårdstruktur. Förvaltningarna gjorde periodiserade månadsbokslut. Överenskommelserna följdes upp i två månadsrapporter, två delårsrapporter samt årsredovisningen. På landstingsnivå skedde månatlig uppföljning och landstingsstyrelsen behandlade månadsrapporterna. Båda delårsrapporterna behandlades av fullmäktige, en granskades av revisionen.

2004 nådde landstinget ett positivt ekonomiskt resultat och en nettokostnadsutveckling på noll procent detta trots att skatteintäkter och statsbidrag avvek negativt från budget. Landstinget Västmanland har dock inte klarat lagstiftningens krav på att täcka negativt resultat inom tre år, men har i Landstingsplan 2005–2007 budgeterat överskott i syfte att återställa det egna kapitalet.

”Landstinget Västmanland har nu bättre utgångsläge än på många år att möta framtida utmaningar. Vi har en ekonomi i balans och en sjukvårdsorganisation som kan finansieras, men fortfarande krävs åtgärder för att klara budget. Läget är alltså mycket ansträngt med små marginaler och krympande inkomster.

Vi märker också allt fler krav på så kallade återställare. Kritiker hävdar att om vi återgår till det gamla skulle överbeläggningar försvinna, arbetsmiljön förbättras och vården bli säkrare. Då gäller det att tydligt förklara konsekvenserna för sjukvården om man återgår till en struktur det saknas pengar för. Vi måste visa att det här är rätt väg, men att mycket arbete återstår”, säger Glenn Andersson, landstingsstyrelsens ordförande.

Det självklara är
inte alltid det enkla

Det nya
i lagen

God ekonomisk
hushållning

Finansiella mål

Uppsala kommun

År 2002 uppgick Uppsala kommuns negativa resultat till 110 miljoner kronor, och 2003 till 172 miljoner kronor.

"Så när vi jobbade med styrdokumentet Inriktning, Verksamhet och Ekonomi, som bland annat innehåller budget och ekonomiska ramar 2004–2007, skrev jag i förordet: ...det är därför absolut nödvändigt att kostnadsutvecklingen inom alla verksamhetsområden anpassas till de ramar som gäller", säger Lena Hartwig (s), finanskommunalråd i Uppsala.

År 2004 nådde Uppsala kommun ett överskott på 121 miljoner kronor, 81 miljoner bättre än budgeterat. Viktiga orsaker är att nettokostnadsökningen dämpats från cirka 6 procent till 1,8 procent och 600 färre helårsanställningar. Resultatet har nåtts trots att skatteintäkter, generella statsbidrag och utjämning blev 60 miljoner kronor lägre än budgeterat. Samtidigt har kapitalvinster och andra engångsposter blivit högre än budgeterat. Men även om nämnda poster borträknas är nettokostnaden i nivå med budget. Vilka är då de konkreta åtgärder som möjliggjort detta?

Ny organisation

Den 1 januari 2003 införde Uppsala kommun en ny organisation och styrmodell med uppdrags- och produktionsnämnder. Syftet var att effektivisera styrningen och bryta en hög kostnadsökning. Ett viktigt inslag var de avtal som skulle tecknas mellan beställare och produktion om vilka tjänster som skulle levereras till medborgarna. Genom avtalen har produktionen bland annat kunnat försäkra sig om kostnadstäckning. En förutsättning för bra avtalsarbete har varit de dialoger som kommunstyrelsens arbetsutskott genomfört med uppdrags- och produktionsnämnder.

Management och ledarskap

I årsredovisningen 2003 gav stadsdirektör Kenneth Holmstedt sitt förord rubriken, *Nu går vi mot ekonomi i balans!*, en tydlig riktning för 2004. Ett annat förhållnings sätt i organisationen var "Nu jäklar". Det handlade om att utgå från de medel som fanns, att enträget och ständigt jobba med ekonomifrågorna och med gemensam kraft nå resultat.

Arbetet har under året präglats av högt tempo. Underlag har tagits fram och beslut har fattats och verkställt utan onödiga dröjsmål.

År 2003 startade ett ledarskapsprogram för alla chefer med medarbetaransvar. Programmet inkluderar bland annat ett ekonomipass i vilket ledarskapets betydelse för ekonomisk utveckling och vikten av att se integrerat på verksamhet och ekonomi ges stort utrymme.

Minskad sjukfrånvaro

År 2003 beslutade kommunstyrelsen att anta ett mål om att halvera sjukfrånvaron fram till 2006. För detta skapades en verktyglåda med stöd och råd till chefer. Utbildning i arbetsmiljöfrågor och rehabilitering är obligatoriska delar i ledarskapsprogrammet. 2004 minskade sjukfrånvaron från 10,95 procent, till 9,92 procent.

Enkla mål

Den nya styrmodellen stärker kommunstyrelsens möjlighet att koncentrera sig på kommunövergripande frågor. Kommunstyrelsen har även tagit fram en fokusplan där mål för kommunstyrelse och kommunledningskontor anges. Ur planen har fem "enkla mål" lyfts fram som ska vara enkla att förklara och förstå. Målen består av fem bilder, där varje bild dels visar målbilden, dels det aktuella utfallet. Utfallet skall följas upp månadsvis. Målen rör ekonomi i balans, fler bostäder, fler företag, minskad sjukfrånvaro samt minskad elförbrukning.

Skarpare ekonomistyrning

2004 års fokus på ekonomifrågor ökade det allmänna kostnadsmedvetandet. Till exempel innehåller numera alla ärenden till kommunstyrelsen ett avsnitt om finansiering och ekonomiska konsekvenser. Varje månad mäts hur kommunens kostnader förhåller sig till intäkterna. Måttet och en ekonomisk rapport redovisas månatligen för kommunstyrelsen, vilket ger en bild av det aktuella ekonomiska läget och blir en del i bakgrundsinformationerna inför nya beslut.

För att kunna göra dessa månatliga avstämningar har de interna rutinerna utvecklats. Bland annat görs periodiseringar i varje förvaltning, vilket ger nämnderna tillgång till aktuell information. Informationen används även vid andra tillfällen då kommunens ekonomi diskuteras. Ett sådant exempel är månadsmötena mellan stadsdirektören, hans ledningsgrupp och förvaltningscheferna, där varje förvaltning regelbundet redovisar sin ekonomi.

Beslut om besparingar har bland annat föranlett granskad kostnadsutveckling för administration, inköpsstopp och senarelagda investeringar.

"Under 2004 uppnåddes fullmäktiges överordnade mål om ekonomisk balans. Det känns väldigt positivt efter två års intensivt fokus på ekonomin. Nu kan vi fokusera på andra viktiga frågor, samtidigt som vi måste behålla en sund ekonomisk utveckling. Målet för 2005 och 2006 är ett överskott på två procent – och det ska vi klara. På lång sikt innebär det att jobba med tillväxtfrågor, på kort sikt att fortsätta bevaka kostnadsutvecklingen. Vi måste även minska avvikelserna mellan prognoser och utfall, som varit alltför stora de senaste åren. Det blir alltså fortsatt ekonomiskt fokus, men ur ett betydligt roligare utgångsläge", säger Lena Hartwig, finanskommunalråd i Uppsala.

Det självklara är
inte alltid det enkla

Det nya
i lagen

God ekonomisk
hushållning

Finansiella mål

Noter

- ¹ Finansutskottets betänkande 2004/05:FiU8
- ² Regeringen tar inte upp frågan om finansieringsprincipen i propositionen, däremot gör Finansutskottet ett ställningstagande. Finansutskottet anser att finansieringsprincipens betydelse för kommunernas och landstingens ekonomiska förutsättningar är en viktig grund för utvecklingen av hela den kommunala verksamheten. Utskottet finner däremot inga skäl att ompröva sina tidigare ställningstaganden men vill likväl understryka att här har regeringen i samverkan med förbunden en viktig roll att spela.
- ³ I balanskravsutredningen utgår man från årets resultat som justeras för eventuella synnerliga skäl
- ⁴ Enligt balanskravsutredningen

Bilaga 1 – Propositionen

Detta är ingen sammanfattning, utan ett urval av viktiga delar ur propositionen *God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting* (prop. 2003/04:105).

Om mål och riktlinjer

Sedan tidigare finns bestämmelser i kommunallagen om att budgeten i kommuner och landsting skall innehålla en **plan för verksamheten och ekonomin** under budgetåret.

Regeringen finner det vara angeläget att nu 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 till att stödja kommuner och landsting i deras strävanden att uppnå och säkerställa en god ekonomisk hushållning. Det är **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 riksdagen beslutade **nationella mål**.

Verksamhetsperspektivet tar sikte på kommunens eller landstingets förmåga att bedriva sin verksamhet på ett kostnadseffektivt och ändamålsenligt sätt. För att skapa förutsättningar för att få en god ekonomisk hushållning måste det finnas ett klart **samband mellan resursåtgång, prestationer, resultat och effekter**. Detta säkerställer en kostnadseffektiv och ändamålsenlig verksamhet.

Det **finansiella perspektivet** tar sikte på kommunens eller landstingets finansiella ställning och dess utveckling och anger därmed de **finansiella förutsättningarna** eller **ramarna** för den verksamhet som kommunerna och landstingen bedriver.

Kommunerna och landstingen skall ange en tydlig ambitionsnivå för den egna finansiella utvecklingen och ställningen i form av mål. Målformuleringarna måste 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.

I årsredovisningens förvaltningsberättelse skall en utvärdering göras av om målen för en god ekonomisk hushållning har uppnåtts.

Om delårsrapportens behandling av fullmäktige

Delårsrapporten är ett viktigt uppföljningsdokument som är väsentlig för ekonomistyrningen. Genom att **fullmäktige behandlar delårsrapporten** förbättras fullmäktiges möjligheter till bedömning av det ekonomiska läget och förmågan att upprätthålla en god ekonomisk hushållning under **löpande verksamhetsår**. Med en behandling av fullmäktige markeras också delårsrapportens politiska betydelse för den ekonomiska förvaltningen. Delårsrapporten blir på detta sätt ett viktigare inslag i kommunernas och landstingens uppföljningssystem.

Det är vidare viktigt att informationen i delårsrapporten tas till vara och att den leder till **åtgärder** om utvecklingen inte följer det som planerats. Av rapporten bör det också framgå om prognosen pekar på att ekonomisk balans kommer att uppnås enligt gällande förutsättningar. En sådan avstämning bör göras av alla kommuner och landsting, oavsett hur det ekonomiska resultatet är. Det bör åtminstone **översiktligt framgå av delårsrapporten** vilka åtgärder som krävs för att balansera intäkter och kostnader. En detaljerad redogörelse kan emellertid lämnas i samband med att årsbudgeten för nästkommande år bereds och beslutas.

Om revisorernas roll

Revisorernas ansvarsområde omfattar både förvaltningsrevision och redovisningsrevision. Redovisningsrevisionen syftar främst till att avgöra om räkenskaperna är rättvisande samt om nämnderna har en tillräcklig kontroll. Förvaltningsrevisionen syftar främst till att bedöma om verksamheten är ändamålsenlig och om fullmäktiges beslut efterlevs. I dag bedömer revisorerna oftast inte resultat i delårsrapporten. I arbetet för en god ekonomisk hushållning är det viktigt att tillvarata de kunskaper och erfarenheter som finns hos de kommunala revisorerna. Mot denna bakgrund anser regeringen att revisorerna 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 stärka revisionens ställning samt att revision av mål för den ekonomiska förvaltningen ska ske i landets alla kommuner och landsting.

Om nej till domstolsprövning av balanskravet

Lagändringen innebär en begränsning i domstolsprövningen genom att dels budgetbeslut och beslut att åberopa synnerliga skäl för att inte balansera en budget, dels beslut om att inte reglera ett negativt resultat – inte kan prövas av domstol. Däremot kan frågan om beslutet har tillkommit i laga ordning eller att beslutet inte hänför sig till något som är en angelägenhet för kommuner eller landsting prövas av domstol.

I propositionen *Den kommunala redovisningen* (prop. 1996/97:52) anfördes att bestämmelsen om synnerliga skäl inte var lämpad att ligga till grund för en domstolsprövning. Det är fråga om lokala politiska bedömningar av vad som är en lämplig hantering av den lokala ekonomin. Frågan om vad som är synnerliga skäl är inte primärt en fråga som bör avgöras av domstol inom ramen för laglighetsprövning, utan inom ramen för det politiska systemet. Härigenom blir det i första hand aktuellt att eventuellt utkräva ett politiskt ansvar för det fall att obalans inte hanteras på ett sätt som lagen föreskriver.

Enligt regeringens bedömning är prövningen av synnerliga skäl mycket politisk till sin karaktär. Även fortsättningsvis bör det vara en uppgift för det politiska systemet att pröva frågan om avsteg från principen om en ekonomi i balans vid bokslutsregleringen. Budgetbeslut är ett annat exempel på beslut som bör prövas inom ramen för det politiska systemet. Detta är också i konsekvens med att beslut rörande bokslutsreglering av uppkomna -negativt resultat inte föreslås bli föremål för laglighetsprövning.

Det bör noteras att om styrelsen föreslår en budget som inte är i balans så är detta något som kan granskas av de kommunala revisorerna.

Om åtgärdsplaner

Möjligheten att reglera ett negativt resultat och återställa det redovisade egna kapitalet enligt balansräkningen, förlängs med ett år till tre år. Fullmäktige skall anta en åtgärdsplan för hur återställandet skall ske. Även om tidsfristen utsträcks är det viktigt att kommuner och landsting **påbörjar arbetet** med att reglera ett negativt resultat **redan när obalansen konstateras**.

Det är viktigt att **åtgärdsplanen anpassas efter den egna situationen** och att det finns **genomtänkta och genomförbara åtgärder** för att täcka hela det belopp som skall regleras. För att underlätta avstämning och genomförande föreslås också att det skall framgå av planen när åtgärderna skall vara genomförda.

Åtgärdsplanen kan ses som ett principiellt viktigt beslut som skall fattas av fullmäktige. Beslutet bör fattas **snarast** efter det att ett negativt resultat konstaterats, dock bör åtgärdsplanen antas senast vid påföljande fullmäktigesammanträde efter att delårsrapporten behandlats i fullmäktige. Det är viktigt att åtgärdsplanen följs upp kontinuerligt under löpande år så att eventuella avvikelser snabbt blir tydliga och kan rättas till. Åtterrapporering bör ske till fullmäktige om åtgärdsplanen inte hålls.

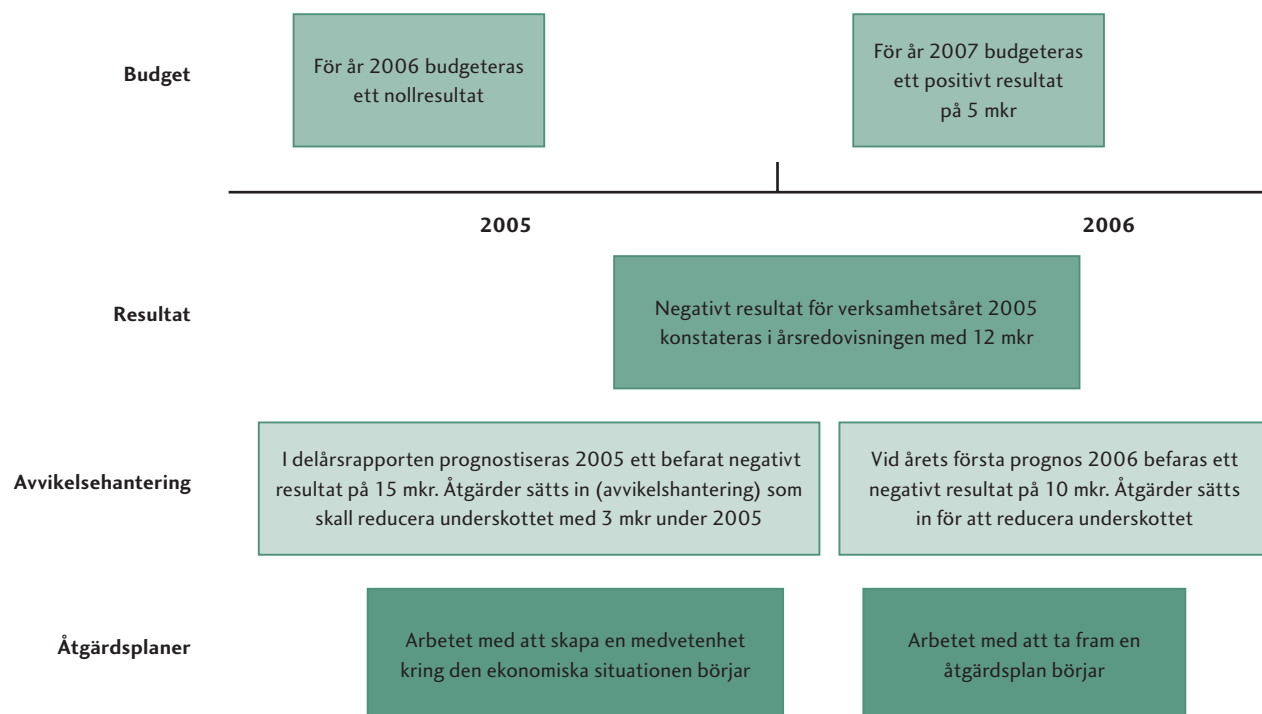
Om undantag från reglering

För att åstadkomma en mer ändamålsenlig reglering anser regeringen att ytterligare några omständigheter skall kunna utgöra skäl för att inte återställa ett negativt resultat.

Det förhållandet att en kommun eller ett landsting har en **stark finansiell ställning** eller har vidtagit **omstruktureringsåtgärder** i syfte att uppnå en god ekonomisk hushållning kan utgöra skäl för att inte reglera ett negativt resultat **om det anförts vid budgetbeslutet**. Ett annat exempel är när det har uppstått **orealiserade förluster på värdepapper** (anges i lagen) som innehas med ett långsiktigt syfte. Det kan exempelvis handla om värdepapper som innehas för pensionsändamål. Det är enligt regeringens uppfattning inte rimligt att kortsiktiga nedgångar i marknadsvärdena på värdepapper som kommunen eller landstinget enligt sin placeringspolicy har ett långsiktigt syfte med skall påverka förutsättningarna att uppnå balanskravet. Effekten skulle i så fall kunna bli mer eller mindre ogenomtänkta verksamhetsneddragningar. Möjligheten att inte reglera ett negativt resultat ska användas med restriktivitet. Faktorer som t ex en negativ befolkningsutveckling, hög arbetslöshet, förändringar av skatteintäkter, statsbidrags- och utjämningsystemet eller andra faktorer som det bör finnas beredskap för, utgör enligt regeringens mening *inte skäl* för att *inte reglera* ett negativt resultat.

Bilaga 2 – Exempel på åtgärdsplan för återställande av negativt resultat

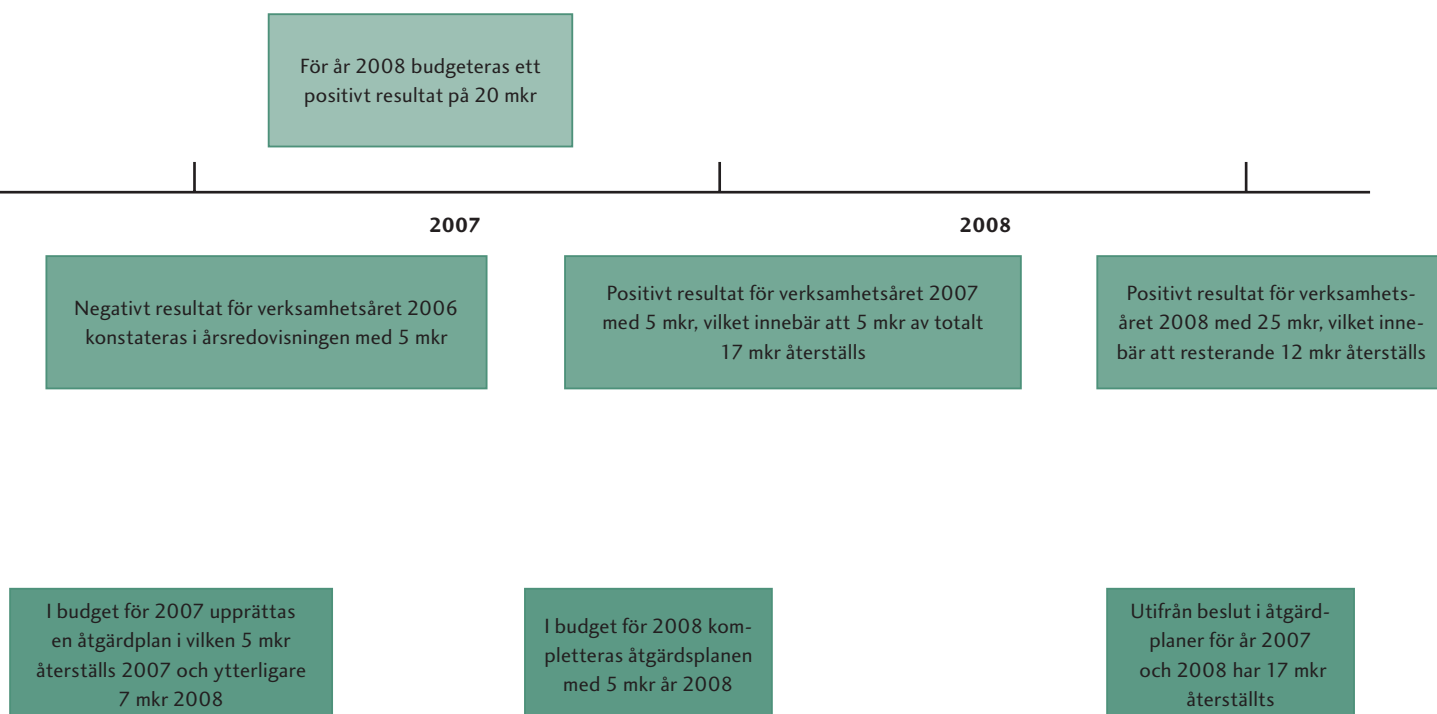
Tidsaxel – åtgärdsplaner och avvikelshantering



Sammanställning

Avvikelsehantering och åtgärdsplaner

Typ av aktivitet	2005	2006	2007	2008
Budgeterat resultat	0	0	5	20
Prognos	-15	-10	5	22
Effekter avvikelshantering	3	5		
Utfall	-12	-5	5	25
Åtgärdsplan, utfall 2005			5	7
Åtgärdsplan, utfall 2006				5
Åtgärdsplan ackumulerat			5	17



Förklaring i ord

2004

Budget med nollresultat fastställs för verksamhetsår 2005, denna förutsättning är inte inritad i tidsaxeln.

2005

I delårsrapporterna konstateras ett prognostiserat negativt resultat på 15 mkr.

Åtgärder (avvikelsehantering) sätts in för att under pågående verksamhetsår reducera befarat negativt resultat till 12 mkr. Samtidigt inleds arbetet med att skapa medvetenhet kring den ekonomiska situationen och hur denna långsiktigt ska hanteras.

Budget fastställs med nollresultat för verksamhetsår 2006.

2006

Årsredovisning för år 2005 uppvisar negativt resultat på 12 mkr.

Framtagandet av en åtgärdsplan utifrån lagens krav för återställande av det egna kapitalet inleds.

I delårsrapporterna konstateras ett prognostiserat negativt resultat på 10 mkr.

Åtgärder (avvikelsehantering) sätts in för att hantera det befarade negativa resultatet under året.

I samband med budget för 2007 behandlas en åtgärdsplan för återställande av 2005 års negativa resultat. I planen föreslås att 5 mkr återställs under 2007 och 7 mkr återställs under 2008. Åtgärdsplanens ekonomiska och verksamhetsmässiga delar är inarbetade i budget för 2007.

Budget fastställs med resultat på 5 mkr för verksamhetsår 2007.

2007

Årsredovisning för år 2006 uppvisar negativt resultat på 5 mkr.

I delårsrapporterna konstateras att prognoserna följer budgeterat resultat.

I samband med budgetbehandling för 2008 kompletteras tidigare åtgärdsplan med 2006 års negativa resultat på 5 mkr, totalt ska 17 mkr återställas.

Budget fastställs med resultat på 20 mkr för verksamhetsår 2008, varav 12 mkr avser återställning av 2005 och 2006 års negativa resultat.

2008

Årsredovisning för år 2007 uppvisar positivt resultat på 5 mkr. Resultatet innebär att 5 mkr av totalt 17 mkr återställts.

Under 2008 redovisas prognoser med bättre resultat än budgeterade 20 mkr.

2009

Årsredovisning för år 2008 uppvisar ett positivt resultat på 25 mkr. Resultatet innebär att resterande 12 mkr är återställda. Totalt har 17 mkr återställts.

Organisationen kan nu fortsätta sätta de ekonomiska målen högre så att en god ekonomisk hushållning uppnås.

Kommunallagen anger att kommuner och landsting ska ha välskötta ekonomier. En väl balanserad ekonomi är också grunden för en bra verksamhet. Med utgångspunkt från förändringar i kommunallagens ekonomikapitel diskuteras i denna skrift tillämpning och innebörd av denna lag med fokus på några av nyheterna; finansiella mål, mål och riktlinjer för verksamheten samt åtgärdsplaner.

Lagen detaljstyr inte dessa delar men den förutsätter att det sker en god praxisutveckling. Någon enhetlig nationell mall för detta är inte önskvärd eller möjlig att rita upp. Skilda kommuner och landsting är alltför olika för att det skulle fungera bra. Det är en uppgift för varje organisation att inom lagens ramverk hitta formerna för sin tillämpning.

Ambitionen med skriften är att ge idéer och inspiration till hur nyheterna i lagen kan hanteras. Vår målgrupp är i första hand politiker och ansvariga tjänstemän i kommuner och landsting. Skriften har sammanställts via ett projektarbete med medverkan av i första hand ekonomer från kommuner och landsting tillsammans med tjänstemän från Sveriges Kommuner och Landsting.

Fler exemplar av skriften kan beställas från vårt förlag,

telefon 020 -31 32 30 eller fax 020 – 31 32 40.

Priset är 80 kr exklusive moms och porto.

Vid beställning av minst 5 exemplar är priset 60 kr.

Skriften kan även laddas ned gratis från vår hemsida www.skl.se

ISBN: 91-7164-056-8



Sveriges
Kommuner
och Landsting

118 82 Stockholm, Besök Hornsgatan 20

Tfn 08-452 70 00, Fax 08-452 70 50

www.skl.se

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet i samverkan