

HANDELSHÖGSKOLAN
Vid Göteborgs universitet
Företagsekonomiska institutionen
Redovisning och Finansiering

Användning av ekonomistyrning i Göteborgs stads gymnasieutbildning Fallstudie centrum

Kandidatuppsats Företagsekonomi C-nivå
Handelshögskolan vid Göteborgs universitet
Höstterminen 2002

Handledare: Johan Dergård

Författare: Johan Lindström

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Redovisning och Finansiering, Kandidatuppsats, Ht02

Författare: Johan Lindström

Handledare: Johan Dergård

Titel: Användning av ekonomistyrning i Göteborgs stads gymnasieutbildning – fallstudie centrum

Bakgrund och problem: Målet med undersökningen är att beskriva kommunens styrsätt av gymnasial utbildningsverksamhet. Eftersom användningsområdet är lite utforskat är sättet olika nivåer i offentlig utbildningsförvaltning använder informell information, formella och mindre formella styrmedel väsentligt. Undersökningen försöker ta reda på om det modernare behovet av icke finansiella mått i en decentraliserad organisation är tillgodosett och hur information hämtas och används för att styra mot pedagogiska och finansiella mål.

Syfte: Att beskriva hur beslutsfattare använder finansiell och icke finansiell information i offentlig verksamhet för att styra en utbildningsförvaltning.

Metod: Intervjuer har genomförts på tre nivåer i organisationen, gymnasieenheter, utbildningsförvaltning och kommunnämnd.

Resultat och slutsatser: Största delen av chefernas informationsanvändning kommer från informella källor och verksamhetsrapporter. Ekonomin är överordnad och styrs med formella styrmedlet budget och verksamheten styrs främst med information från informella källor och verksamhetsrapporter från många typer av möten men även en del bearbetade rapporter som har betydelse för att budgeten hålls används.

Riktningen av uppmärksamhet på problem görs utifrån avvikelser från budget, verksamhetsrapporterna och informella källor.

Ansvarsstyrningen utgår från finansiella mått i budgeten och måluppfyllelsen i verksamheten. Beslutsunderlagen hämtas från alla typer av rapporter och informella källor men påverkas av individerna i verksamheten, politiken och regelverk för hur skolan ska bedrivas.

Förslag till fortsatt forskning:

- Vilken betydelse för verksamheten och medarbetarna får beslut grundade på muntlig information istället för rapporter?
- Hur påverkar den kommande användningen av BSC på gymnasiet styrningen i utbildningsverksamheten?

1. INLEDNING.....	5
1.1 BAKGRUND	5
1.2 PROBLEM	6
1.2.1 Särdrag mellan offentlig och privat verksamhet.....	6
1.2.2 Hur påverkas befattningshavare.....	9
1.3 SYFTE.....	10
1.4 DISPOSITION.....	10
2. EKONOMISTYRNING I OFFENTLIG FÖRVALTNING.....	12
2.1 NEW PUBLIC MANAGEMENT OCH NEW INSTITUTIONALISM KRITIK.....	12
2.2 FÖRVALTNING OCH EKONOMISTYRNING I OFFENTLIG VERKSAMHET	13
2.2.1 Styrmedel i offentlig förvaltning	15
2.2.1.1 Budget och resursfördelning	15
2.2.1.2 Ansvarsfördelning	16
2.3 UTFORMNING OCH ANVÄNDNING AV EKONOMISTYRNINGSMODELLER	17
2.3.1 Hur ekonomistyrning används.....	18
2.3.1.2 Ansvarsstyrning.....	19
2.3.1.3 Understödda beslut.....	19
2.3.1.4 Information som används för att rikta uppmärksamheten på problem.....	19
2.3.1.5 Användningen påverkas av personliga mål och uppfattningar.....	20
2.3.2 Hur påverkar utformning och användning av styrmedel varandra?	21
2.3.2.1 Utformning av styrmedel.....	22
2.3.2.2 Organisationsstrukturens påverkan på verksamheten	22
2.3.3 Aktörernas (beslutsfattarna) informationsbehov	23
2.3.3.1 Aktuell, verbal och handlingsinriktad information	24
2.3.3.2 Informell information	25
2.3.3.3 Rapporter och möten, finansiell och icke-finansiell information	25
3. METOD	26
3.1 METODVAL	26
3.2 DATAINSAMLING.....	26
3.3 URVAL	27
3.3.1 Validitet och reliabilitet.....	27
3.3.1.1 Operationalisering av utformning av ekonomiska rapporter eller information.	28
3.3.1.2 Operationalisering av användningen av ekonomiska rapporter eller information.....	29
3.4 VILKEN STYRNINGSNIVÅ RIKTAR SIG UNDERSÖKNINGEN TILL?	31
3.4.2 Vilken information behöver undersökas?	32
4. FALLSTUDIE – INFORMATIONENS ANVÄNDNING OCH STYRMODELLER I GYMNASIEUTBILDNINGEN I GÖTEBORGS STAD.....	33
4.1 REKTORSINTERVJUER PÅ GYMNASIEENHETER I GÖTEBORGS CENTRUMENHETER.....	33
4.1.1 Använda styrmedel	33
4.1.2 Vilket är informationsbehovet?.....	35
4.1.3 Varifrån hämtas och hur används informationen?.....	35
4.1.4 Vilken formell information finns? Tillgängliga rapporter.....	38
4.1.5 Ansvarsfördelning.....	39
4.1.5.1 Kommunikation	39
4.1.5.2 Prestationsutvärdering	39
4.2 INTERVJUER PÅ UTBILDNINGSFÖRVALTNINGEN I GÖTEBORGSSTAD.....	41
4.2.1 Användning av styrmedel.....	42
4.2.2 Vilket är informationsbehovet?.....	43
4.2.3 Varifrån hämtas och hur används informationen?.....	43
4.2.4 Vilken formell information finns? (Tillgängliga rapporter)	45
4.2.5 Ansvarsfördelning.....	46
4.2.5.1 Kommunikation	46
4.2.5.2 Prestationsutvärdering	46
4.3 INTERVJU MED UTBILDNINGSNÄMNDEN PÅ STADSKANSLIET	47
4.3.1 Använda styrmedel	47
4.3.2 Vilket är informationsbehovet.....	47

4.3.3 Varifrån hämtas och hur används informationen?	48
4.3.4 Vilken formell information finns?	49
4.3.5 Ansvarfördelning	49
4.3.5.1 Kommunikation	49
4.3.5.2 Prestationsutvärdering	49
5. ANALYS	50
5.1 VARIFRÅN INFORMATION KOMMER	50
5.1.1 Tillgängliga rapporter	50
5.1.2 Utformning av rapporter	51
5.1.3 Aktörernas informationsbehov	52
5.2 VILKEN INFORMATION ANVÄNDS?	53
5.2.1 Finansiell information och icke finansiell information	53
5.2.2 Användning av de formella styrmedlen budget och prestationsmätning	53
5.2.3 Användning av moderna styrmodell som balanserade styrkort och icke-finansiella styrmedel	54
5.3 HUR ANVÄNDS INFORMATION FÖR ATT STYRA PÅ OLIKA NIVÅER?	58
5.3.1 Brister i existerande modellers användbarhet	58
5.3.2 Komplexiteten i modellerna och separat användning	58
5.3.3 Hur används ekonomistyrningen för att rikta uppmärksamheten på problem i verksamheten?	59
5.3.4 Hur används ansvarsstyrning?	60
5.3.5 Med vilken information understöder beslutsfattarna sina beslut?	60
6. SLUTSATSER OCH VIDARE FORSKNING	63
6.1 VILKEN INFORMATION ANVÄNDS?	63
6.2 HUR ANVÄNDS INFORMATION FÖR ATT STYRA PÅ OLIKA NIVÅER?	63
6.3 VIDARE FORSKNING	64
Bilaga 1	65
Bilaga 2	67
Bilaga 3	70
Bilaga 4	71

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Eftersom jag jobbar som ekonomilärare på gymnasiet i Göteborg vill jag undersöka den kommunala verksamhetens styrsätt över gymnasierna. Det finns anledning att undersöka användningen av moderna och traditionella styrmodeller samt information som för att styra gymnasial utbildning i Göteborg.

Traditionell ekonomistyrning har kritiserats för att den inte förmedlar information om kvalitet, tillförlitlighet, ledtider, flexibilitet och kundnöjdhet trots att dessa faktorer utgör viktiga strategiska mål för företag. Detta bör gälla kommunala förvaltningar i samma eller högre utsträckning eftersom de utgör en samhällsservice. Det är med andra ord viktigt att även kommunen inte bara fokuserar på kostnader utan också tar hänsyn till icke finansiella mått. Kritiken under 80-talet fokuserar just på att dåvarande ekonomistyrning inte försåg företag med den information som krävdes för att fatta välgrundade beslut¹. Hårdast i sin kritik var Johnson och Kaplan som publicerade "Relevance Lost - The rise and fall of management accounting" och senare publicerade Kaplan tillsammans med Norton sin syn på lösning av problemet i "The balanced scorecard – Från strategi till handling" och "The strategy focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment". Det balanserade styrkortet betonar just vikten av andra aspekter än de finansiella och skapar bättre överensstämmelse mellan mål, strategi och uppföljning genom fokus på kunden och processen internt (beskriver nu skedet), fokus på innovationer och förnyelse d v s organisationens lärande och tillväxt (beskriver framtiden för organisationen) och finansiellt främst förfluten statistik. Styrkortet beskriver därmed även det intellektuella kapitalet i organisationen². Finansiellt avses konsekvensen för ägarna, kundperspektivet om hur kunderna uppfattar organisationen, internt avses kraven på processerna i organisationen och utvecklingsmässigt vilka krav på innovationer och lärande som ställs³.

Ekonomistyrningens utformning fram till 80-talet var utvecklad för masstillverkning av få produkter med lång produktlivscykel och en verksamhet som är material- och arbetsintensiv och därför kan ses som irrelevant⁴. Klassisk kalkylering som självkostnadskalkyl för en produkt hör till denna tid. Kritiken grundas på att modellerna inte ändrats när verksamheten har det. Produktionsföretag har anpassat styrningen med nya filosofier som just in time (JIT) för mindre lager hållning,⁵ total quality management (TQM) och resurssnål produktion för att fokusera på flödet.⁶ En förvaltning i kommunal verksamhet måste också effektiviseras och närma sig tillverkningsindustrins styrsätt med liknande modeller.

Syftet med kommunal ekonomistyrning är att åstadkomma en effektiv ändamålsenlig användning av kommunala resurser. Det innefattar finansiering av kommunala utgifter och

¹ Drury, C., *Management and cost accounting*, 1998, s. 833

² Samuelsson, L. A., *Controllerhandboken*, 2002, s. 244

³ Samuelsson, L. A., *Controllerhandboken*, 2002, s. 46

⁴ Johnson H.T., Kaplan R.S. *Relevance lost the rise and fall of management accounting*. 1987. Boston, Harvard business school press.

⁵ Kaplan 1990, s.24,35; Lynch & Cross 1991, s.3

⁶ Womack et al 1990, s.140, 146-148

fördelning av utgifterna på verksamheterna.⁷ Största delen av kommunernas verksamhet går ut på att tillhandahålla tjänster av olika slag. Kommunen måste utifrån de samlade behoven i kommunen bestämma hur mycket av dessa behov man kan tillfredsställa i sin framtida servicenivå. Behoven och servicenivån bestämmer vilka tjänster som kommer att erbjudas.⁸ De ekonomistyrningsaktiviteter förvaltningen använder är budgetering, redovisning (omfattande rapportering och rutinmässig kontroll), löpande budgetuppföljning, bokslutsarbete och förvaltningsrevision.⁹

Det pågår ett förändringsarbete i Göteborgs Stads service till medborgarna med att tillhandahålla utbildning man har t ex nyligen infört styrkort för utbildningsverksamheten. Om detta arbete är av finansiell karaktär och löser problemet med att fördela en mindre mängd resurser än tidigare och fortfarande via budget eller om det utmynnar i nya styrmedel som bättre mäter verksamhetens effektivitet med icke finansiella mått. Utbildning är svårt att mäta så det finns svårigheter med att hitta information om hur effektiv verksamheten är.

1.2 Problem

Kommunerna har idag allt mer använt sig av new public management och tagit intryck av vinstdrivande företags styrsätt. Idén är att kvaliteten ska öka genom kostnadseffektivitet och kundanpassning, vilket innebär att medborgaren ses som "kund" och verksamheter som skola och sjukvård ses som "företag" med målstyrning. Därför har kommunerna försökt skapa metoder för konkurrensutsättning, kontraktstyrning och kontroll.¹⁰ I Göteborgs Stad har man infört "balansen" som ska belysa fyra perspektiv; hur göteborgaren ser på verksamheten, verksamhetens processer, kommunledningens uppdrag och ekonomi samt medarbetare och utveckling. För skolorna motsvarar perspektiven elever och föräldrar, medarbetare och utveckling, uppdrag och ekonomi och verksamhet och processer. Mätning utförs av SCB och sammanställs i en åtgärdsmatris.

Organisationens struktur, formella styrmedel t ex budget och de mjukare styrmedlen som ledningsstöd, kompetensbyggnad, medarbetarskap o s v kan påverka styrningen av den kommunala gymnasieutbildningen.¹¹ Det finns skillnader mellan privat verksamhet och offentlig verksamhet som gör att sättet beslut fattas och hur information används skiljer sig åt. Dessa rör bland annat beslutsfattarnas relationer t ex politiker och tjänstemän och att målformuleringar ofta är generella och otydliga. Skillnaderna mellan privat och offentlig verksamhet bör också påverka effektiviteten av olika modeller i organisationen.

1.2.1 Särdrag mellan offentlig och privat verksamhet.

Det finns flera ram betingelser som en offentlig sektor verkar under och effekter de har på interna processer och verksamhetsformer. Fyra huvudområden kan identifieras.

- Relationen mellan den politiska och administrativa nivån

⁷ Jansson, L. *Utveckling och tillämpning av ekonomistyrning i en decentraliserad kommunal organisation*. 1995. CFEO och Lennart Jansson, Kungälv.

⁸ Svenska kommunförbundet. *Kommunerna fram till 2000*. 1995. Kommentus förlag, Stockholm

⁹ Leijon, R.,Lundin, R.A., Persson, U.,*Förvaltandets förändring*. 1984. Doxa AB. Lund

¹⁰ Almqvist, Roland. *New Public Management- om konkurrensutsättning, kontrakt och kontroll* . 2006. Malmö: Liber AB

¹¹ Ax, C., Johansson, C., Kullén, H. *Den nya ekonomistyrningen*, 2002, liber Malmö

- Kopplingen till omgivningen
- Graden av flexibilitet i personal politiken
- Målsättningarnas komplexitet

Relationen mellan politisk och administrativ nivå handlar om *arbetsfördelningen mellan organen*. Normen för offentlig verksamhet är att den ska ske under demokratisk kontroll. Politiker beslutar och tjänstemän verkställer. Gråzoner finns där administrativa politiker sysslar med rutinfrågor istället för långsiktiga riktlinjer och politiska tjänstemän som selekterar information vis-à-vis de folkvalda och tolkar oklara beslut när de verkställs. Dessa politiska val sker ofta oberoende av eller i avsaknad av överordnade riktlinjer bidrar till en oklar rollfördelning och har blivit institutionaliserat genom nämnder och styrelser i kommunerna med administrativ och politisk roll. Dessutom handlar relationen om *graden av konflikt i organisationen*. Myndigheterna jobbar traditionellt och verkar konfliktdämpande medan politiska krafter i kommunfullmäktige och nämnder förstärker konflikterna för att upprätthålla ideologiska skiljelinjer. En tredje relation är *rekryteringsbakgrund och graden av heterogenitet i rekryteringen*. Det sista anses högre i offentlig verksamhet (representerar olika intressen, utbildning och erfarenhetsbakgrunder) och i den första är ofta politikerna lekmän, generalister och deltidsdeltagare medan tjänstemännen är utbildade heltidsarbetande fackspecialister. Dessutom är politiska personalomsättningen högre än tjänstemännens som oftast är stabilt. Offentliga chefer jobbar på grund av politiska kalendern därför ofta kortsiktigt och betoningen på långsiktig planering brister¹². Särdraget kan användas för att legitimera sina beslut med hänvisning till relationerna samtidigt som det kan underbygga och försvåra dem.

Det tydligaste särdraget mellan offentlig och privat verksamhet är **kopplingen till omgivningen**. Den offentliga verksamheten *saknar marknadsmekanismerna* som informations- och signalsystem. Bristen på dessa incitament till kostnadsreduktion och kurskorrigeringar liksom balansinstrument för utbud och efterfrågan gör dem beroende av budgetmässiga anslag vilket ger upphov till irrationell resursförbrukning vid budgetårets slut. Det är budgeten och den kortsiktiga politiska planeringshorisonten som är grunden till kritiken av kortsiktig styrning av offentlig verksamhet. Dessutom är processer och professionella bedömningar i offentlig förvaltning på service och organisation ofta omöjliga att mäta monetärt menar McSweeny.¹³ Lyhördhet mot intressenter som kan bidra till egen tillväxt ökar och mindre uppmärksamhet på intern effektivitet och faktiska resultat även om konkurrens och blandformer av byråkratiska och marknadsmässiga styrsystem finns.¹⁴

Legala och formella restriktioner påverkar offentliga befattningshavare hårdare eftersom näringslivets regelsystem anger vad chefen inte kan göra medan offentliga har starkare reglering på grund av sitt myndighetsutövande. Därför antas de använda mer tid och kapacitet till förvaltning inom ramen för reglerna. Offentlighetsprincipen gör också verksamheten öppen för insyn utifrån som privata inte har i lika hög grad och minskar viljan till delegering (högre befattningshavare blir ansvariga) och ökad standardisering och formalisering av organisationsarbetet.¹⁵

¹² Hagström, B., *Chef i offentlig verksamhet*, 1990, studentlitteratur, Lund

¹³ Lapsely, Irvine. Making sense of complexity . I Management accounting research [1044-5005] år:2000 vol:11 iss:2 sidor:169 -169

¹⁴Hagström, B., *Chef i offentlig verksamhet*, 1990, studentlitteratur, Lund

¹⁵ ibid

Ytterligare ett inslag i kopplingen till omgivningen är att offentliga organisationer är en del av *komplicerade och fragmenterade nätverk*. Offentliga politikens utformning och verkställighet är organiserad runt segment med vissa mål, uppgifter, värderingar och problemtyper.

Konfliktlinjerna går mellan dessa och sällan inom och innebär ofta kompromisser, medling och påtryckningar vid beslutsfattandet emellan dem för cheferna. Offentliga befattningshavare ser sig ofta ansvariga gentemot många överordnade till skillnad från privata som har en högre auktoritet. Hierarkiernas betydelse blir därför oklar i offentliga organisationer och kopplingen till sektorsmål och egna enheten blir starkare än övergripande mål. Det leder också till i framförallt kommunala verksamheter att produktionen blir bunden till politiskt/administrativa enheter och begränsar möjligheten till stordriftsfördelar.

En byråkratisk organisation fungerar främst genom ett system av hierarkisk övervakning som hela tiden utvärderar organisationen och ger direktiv. I detta system måste varje överordnad ha vissa regler och kriterier för att kunna behålla kontrollen och även de anställdas arbetsuppgifter definieras genom regler. Inom en byråkrati är egenintresset begränsat eftersom man inte arbetar för egen vinning skull utan istället för organisationens vinning.¹⁶

Privata organisationer är däremot dominerade av egenintresse och rationellare styrning.¹⁷

Rekryteringen av många anställda från fackmiljöer och professioner gör att deras normer och fackliga lojalitet blir tydlig genom spänningar mellan vertikal organisationslojalitet och horisontell professionslojalitet. Offentliga verksamheter kan därför sägas vara mindre styrningsvänliga och mer oregerliga än privata. Den svaga hierarkin kan få befattningshavare att utveckla en tendens att favorisera delegationsmönster som maximerar deras informationstillgång och reducerar de underordnades kontroll¹⁸. Kopplingarna kan utnyttjas för att legitimera tagna beslut eller stärka maktpositioner.

Graden av flexibilitet i personalpolitiken anses låg i det offentliga beroende på de tidigare fasta lönesystemen, låg intern personalrörlighet och internrekrytering och avancemang baseras på anciennitet mer än insats och kvalifikationer. Växlingen mellan statlig och privat tjänst är också låg. Personalpolitiken kan användas för att befästa sin makt och sitt inflytande vid beslutsfattande, stöd från likasinnade.

De politiska **målformuleringarnas komplexitet**, med begränsade möjligheter till resultatvärderingar och ofta utan inbördes prioritering, sammanfogas med generella normer om opartiskhet, lika behandling och ansvarighet. Målen är ofta tvetydiga och oklara mycket beroende på utökad användning av ram- och fullmaktslagstiftningen och politikernas skepsis mot målsättningar som kan hämma kortsiktiga och taktiska beslut. Dessutom är målen sällan tillräckligt operationaliserade för att kunna användas vid resultatuppföljning. Går målen att konkretisera, så är de kanske bara delvis kvantifierbara. En konsekvens kan bli starkare betoning på resurs- och kostnadssidan vid effektivitetsmätningar – ju fler studenter desto effektivare verksamhet. Tydligare målstruktur gör det lättare att delegera och decentralisera beslutande rätten¹⁹. Särdraget kan användas för att legitimera sina beslut med hänvisning till komplexitet och tolkningsutrymme.

¹⁶ Ouchi, William G (1980-03). Markets, bureaucracies and clans. I *Administrative Science Quarterly* vol.25 nr.1 ss.129-141

¹⁷ Lapsley, Irvine et Pallot, June. Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. Management accounting research [1044-5005] år:2000 vol:11 iss:2 sidor:213-229

¹⁸ Hagström, B., *Chef i offentlig verksamhet*, 1990, studentlitteratur, Lund

¹⁹ Hagström, B., *Chef i offentlig verksamhet*, 1990, studentlitteratur, Lund

Offentliga befattningshavaren handlingsutrymme begränsas alltså av krav utifrån lagar och politiska beslut, av rambetingelser som avtal, organisationsstruktur, ekonomiska resurser och allmänhetens inställning mm och sina egna val²⁰.

Eftersom budgeten är tydlig och konkret i en kommun kan det leda till att traditionella styrmedel²¹ brukas och att det utmynnar i någon sorts rapport för uppföljning t ex hur effektivt en post i resultaträkningen hanterats. Chefers belöningsystem är ofta sammankopplade med formella rapporter eftersom de mindre formella är svårare att mäta och belöna. Av samma anledning tenderar rektorer att använda olika typer av information separat. Modellerna får olika användningsområde och blir separata system som förändras utan förståelse för hur de påverkar andra styrmedel. För effektiv styrning behöver formella och mindre formella rapporter fungera bättre tillsammans. New public management tar upp att just detta behov av effektivitet har anammats av statlig och kommunal verksamhet så som Göteborgs stads utbildningsförvaltning gjort. NPM innebär att organisatoriska idéer från näringslivet har lånats för att bli effektivare t ex mer målstyrd, skapa resultatenheter, konkurrensutsätta verksamheten osv. Frågan är om NPM kan användas för att effektivisera verksamheten? Göteborgs stad har infört balanserade styrkort i sina publika verksamheter och index för utbildningsverksamheten har förbättra förändra behov tagits fram som t ex nöjd elev och närvaro, nöjd medarbetare och pedagog täthet, kostnad per elev med mera. Metoden att låna modeller har fått en del kritik om det verkligen är relevant med marknadsmässiga styrmodeller i en förvaltningsverksamhet eller om nya bättre modeller borde utvecklas.²²

Målet med undersökningen är att beskriva kommunens styrsätt av gymnasial utbildningsverksamhet. Eftersom användningsområdet är lite utforskat är sättet olika nivåer i offentlig utbildningsförvaltning använder informell information, formella och mindre formella styrmedel viktigt. Undersökningen försöker ta reda på om det modernare behovet av icke finansiella mått i en decentraliserad organisation är tillgodosett och hur information hämtas och används för att styra mot pedagogiska och finansiella mål.

1.2.2 Hur påverkas befattningshavare

Rektorer på skolorna tenderar att använda finansiella mått för att hålla budget och vara kostnadseffektiva snarare än att fokusera på pedagogiska mål som är mer komplexa att formulera. Vilket utbildningsmaterial, pedagogiska hjälpmedel som kan köpas in för att hjälpa elevernas inlärning begränsas av budget. Utrymme för investeringar saknas på skolorna. Icke finansiella mått får ofta stå tillbaka för de finansiella. Privatisering och konkurrens mellan gymnasieenheter har tagit resurser i anspråk för marknadsföring och mässdagar där ”kunder” ska rekryteras till verksamheten och en artificiell marknad har skapats för att ge incitament till kostnadsreducering. Detta trots att verksamheten är hårt styrd av skollag, gymnasiereform och läroplaner för att ge likvärdig utbildning i alla enheter.

Vilken information nyttjar beslutsfattarna när de tar sina beslut? Hur används balansen? Är måtten för komplexa för att användas eller kanske mäter annat än vad beslutsfattarna önskar? Hur påverkar Regelverken och Budgeten möjligheterna att kunna utveckla och effektivisera

²⁰ ibid

²¹ motsvarar formella styrmedel

²² Christensen, Tom, Lægreid, Per *The Ashgate Research Companion to New Public Management*. Ashgate e-book

verksamheten? Hur påverkar det hur undervisningen och lärare styrs, elever och föräldrar bemöts eller verksamheten i övrigt organiseras?

Utformning och användning av ekonomistyrningen påverkas av strategier i organisationen.²³ Privat är det långgivare och investerare som är intresserade av ekonomistyrning för förvaltning av deras satsade kapital medan stat och kommun istället har politiker valda att representera invånarnas intresse. Normsystemet utgår till stor del ifrån en eller fler myter om hur ekonomistyrning bör vara utformat och användas för att resurserna ska fördelas på ett effektivt sätt.²⁴ Är myten rådande i Göteborgs stad eller är måtten användbart utformade?

Informationsanvändnings i offentlig och privat verksamhet kan delas in i fyra kategorier. Traditionell styrning (planera, besluta, kontrollera), rutin kommunikation (informations utbyte och pappersarbete), "human resource" styrning (motivera, disciplinera, konflikthantering, rekrytering/avveckling och fortbildning) och skapande av nätverk (socialisera och externt utbyte).²⁵ Det finns en nytta med måtten för kostnads jämförelser och prestationer men att de är missledande för att de förutsätter rigida planer och ett uniformt ansvar.²⁶ Informationsbehovet har, enligt Fletcher, 18 situations dimensioner som upplevs användbara för att lösa problem, i både privat och offentlig förvaltning. De kan placeras under tre områden; som del av problemet, del av resultatet eller del av processen. Oftast uppfattades information om del av problemet som viktigast, om problemet var bekant eller inte.²⁷ Vad anses viktigt och hur används information används i offentlig verksamhet?

Det krävs vidare forskning för att se om traditionella styrmodeller, styrkort och andra styrmedel är tillräckliga beslutsunderlag i offentlig verksamhet och kan användas tillsammans eller om de används i andra syften. I det sammanhanget är uppfattningen om informationssystemens värde viktig.

1.3 Syfte

Syftet är att ta reda på hur befattningshavare använder finansiell information och icke finansiell information i en decentraliserad offentlig organisation. Därmed också hur aktörerna hämtar informationen och hur informationen har utformats.

1.4 Disposition

Tänkt och verklig användning av styrmedlen skiljer sig åt och av tradition har förvaltningars styrmedel använts för kontroll och utformningen av dem varit svårtolkad. Rapporternas mål och resultatkrav har varit otydliga. Förvaltningsteorin ses som en förståelse bakgrund för hur verksamheten fungerar och ekonomistyrning använts tidigare.

²³ Kald et al, British journal of management, sept 2000, vol 11 issue 3 p 197. (Business source Premier)

²⁴ Mellempvik, F., Olson, O. *Regnskap i förändring*, 1996, Cappelen Akademisk förlag as, Oslo

²⁵ Luthan, F, Hodgetts, R.M., Rosenkrantz, S.A., *Real managers*, 1988, Cambridge, MA:Ballinger.

²⁶ Isaac, Johan, *International journal of public sector management*, 2000, vol 13 issue1, p19

²⁷ Fletcher, P.T., *An examination of situational dimensions in information behaviours of General managers*, 1991, PhD. Dissertation, Syracuse University.

Därefter följer en teoribildning avseende existerande styrmedels mål och användning och slutligen användningsperspektiv på rapporter och informell information utifrån olika aktörer i verksamheten.

2. Ekonomistyrning i offentlig förvaltning

2.1 New public management och new institutionalism kritik

Företagens verksamhet har, på 80-talet, förändrats från långa serier av standardiserade produkter till mindre kundanpassade orderstorlekar. Produktionen har blivit kundorderstyrd istället för lagerstyrd. För detta har ny produktionsteknik med flexibla maskiner mm utvecklats och produktionslayouten förändrats från funktions- till flödesbaserad layout med snabbare genomloppstider där produktflödet avgör maskinernas gruppering. Framförallt har organisationsstrukturen ändrats från differentiering till integration på alla nivåer. Arbetsinnehållet har vuxit från de tidigare specialiserade arbetsuppgifterna till integrerad organisation med högre krav på medarbetarnas kompetens. Ekonomistyrningen spelar en viktig roll i denna förändring genom att det som mäts är det som kommer att utföras. Ekonomistyrning ses som ett kraftfullt instrument för genomförandet av förändringar²⁸ samtidigt som den är konserverande genom sin utformning.

Dessa förändringar i tillverkningsindustrin har visat sig i kommunal verksamhet och försök till att kopiera privat ekonomistyrning har utförts sk *New public management*. Kommunal verksamhet bygger på en tradition med fördelnings politik i bakgrunden.²⁹

Förespråkare för NPM ser tre dominerande paradigmer hos reformerad offentlig verksamhet. Public choice teorin, agency teorin och transaktionskostnader. Public choice teorin anser att människors handlingar efter eget intresse. Fria valet har applicerats för att minska statens makt, separera regler och policy från dess implementering, öka transparens för offentliga subventioner och konkurrensutsätta serviceorganen. Agency teorin tar fasta på konflikten mellan uppdragsgivare och agent som problem med asymmetrisk information och moralisk risk. Ofta blir konsekvensen ett ökat rapporteringskrav och åtgärdsplaner. Transaktionskostnader och total produktion minskas av rationella agenter i organisationen.³⁰

Transaktionskostnaderna ökar vid förändring av organisationen från en marknad till byråkrati eller från en byråkrati till en klan och även övergång åt motsatt håll. Ett exempel på hur en byråkrati rör sig allt mer mot marknaden och dess ideal om fri konkurrens är den stadiga ökningen av friskolor. Konkurrensen blir synlig när många skolor tvingas läggas ner på grund av bristen på elever, som leder till ökade transaktionskostnader.³¹ Kritiker till att NPM är instrumentell pekar på risken för en socialt konstruerad modell, *New institutionalism*, som bygger på regler för att legitimera verksamheten och ekonomistyrning kan bidra till regelverket. Problemet blir att organisationerna maximerar sin legitimitet för att få resurser och det uppstår en konflikt mellan uppfattningar om vad som är en modern rationell organisation. Ofta leder konflikten till separering av kärnverksamheten från legitimerade aktiviteter och uppvisande av systematisk ordning. Potentiellt kan en isomorph organisation uppstå dvs att den liknar en modern organisation för att bli legitim men är i själva verket ineffektiv.³²

²⁸ (Peters 1987, Ridgway 1956, Dixon et al 1990, Eccles 1991 Cooper 1989a, Turney 1989) modifierat av Lind.

²⁹ Leijon, R., Lundin, R.A., Persson, U., *Förvaltandets förändring*. 1984. Doxa AB. Lund

³⁰ Lapsley, Irvine et Pallot, June. Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. Management accounting research [1044-5005] år:2000 vol:11 iss:2 sidor:213-229

³¹ Ouchi, William G (1980-03). Markets, bureaucracies and clans. I *Administrative Science Quarterly* vol.25 nr.1 ss.129-141

³² Lapsley, Irvine et Pallot, June. Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. Management accounting research [1044-5005] år:2000 vol:11 iss:2 sidor:213-229

Rådande problem kan också kopplas till organisationen. När organisationen blir för stor och komplex, formell kontroll och styrning inte längre fungerar, klarar inte byråkratiska hierarkilösningar av att hantera transaktionskostnaderna som uppstår, vilket leder till att dessa ökar. En klan eller nätverksorganisation, d v s en gemensam kultur där social kontroll i form av gemensamma normer och värderingar, istället för formella regleringar, ger ledning för handlande fungerar ofta bättre. Detta sätt att styra baseras på en vilja att skapa samstämmiga mål för dem som arbetar inom organisationen. Inom klaner görs ingen skillnad på de anställdas individuella mål och de gemensamma målen för verksamheten, de anställda antas dela företagets värderingar och normer.

Skillnaden mellan byråkrati och klan är deras olika syn på mätbarhet och utvärdering. En byråkrati lever på dess förmåga att mäta och övervaka medan det i en klanlik organisation handlar om att skapa en samstämmighet mellan människor och därmed blir mätbarheten ett omöjligt instrument. Detta i och med att normer och värderingar inte går att mäta och kontrollera ovanifrån utan kontrollen sker aktörerna emellan, det vill säga mellan de som besitter den tysta, outtalad praktisk kunskap som baseras på erfarenhet och lång utbildning, sk implicit kunskap.³³

I offentlig sektor har budgeten fått stor uppmärksamhet bara för att det inte finns någon försäljning av produkter i offentliga sektorn. Politikerna som är valda att representera invånarna är både externa och interna användare medan tjänstemännen som ska utföra politiska beslut är interna användare. Staten, facken och arbetsgivarorganisationerna är också användare som finansiella och icke-finansiella intressen i organisationen.³⁴ Rådande normer styr i stor utsträckning utformningen av ekonomistyrningsmodellerna.

För att en verksamhet ska bli effektiv behöver modellerna, formella och mindre formella styrmedel, fungera tillsammans så de sänder samma budskap till medarbetarna i organisationen. Traditionella styrmedel brukar fylla en viss funktion och motsvarar formella styrmedel som utmynnar i någon sorts rapport för uppföljning. Resultatbudgeten planerar för kommande intäkter och kostnader för hela enheten, självkostnadskalkylering för lönsamheten på en produkt osv. Ofta resulterar modellernas olika användningsområde i att bli separata system som förändras utan förståelse för hur de påverkar andra styrmedel. Balanserade styrkort anses av NMP förespråkare underlätta samordningen av styrmedlen och förenkla beslutsprocessen för ledningen.³⁵

2.2 Förvaltning och ekonomistyrning i offentlig verksamhet

Ekonomistyrning innefattar i bred mening det arbete som är inriktat mot att planera, genomföra, följa upp, utvärdera och anpassa verksamheten i strävan att uppnå ekonomiska mål av så väl finansiell som icke-finansiell karaktär. Detta är den modernare vidgade innebörden som innebär att styrmodeller med mått för mer än pengar krävs. Utgångspunkten för ekonomistyrningen tas i vision, affärsidé, strategi och verksamhetsplanerna för att avsiktligt påverka en verksamhet och dess befattningshavare mot ekonomiska mål t ex lönsamhet, nöjda elever och undervisningsvärde för pengarna. Inom ramen för ekonomistyrningen tas flera uppgifter fram t ex beslutsunderlag, planering och uppföljning, kommunikation, skapandet av förutsättningar för lärande och god företagskultur. Dessa

³³ Ouchi, William G (1980-03). Markets, bureaucracies and clans. I *Administrative Science Quarterly* vol.25 nr.1 ss.129-141

³⁴ Mellemvik, F., Olson, O. *Regnskap i förändring*, 1996, Cappelen Akademisk förlag as, Oslo

³⁵ Mooray S., Oyon D., Hostettler D., *The balanced scorecard*, 1999, s. 486

uppgifter kräver hjälpmedel nämligen formella styrmedel, organisationsstruktur och mindre formaliserade styrmedel som har ett officiellt syfte med sin utformning.³⁶

Gränsen mellan organisation och ekonomistyrning är ganska svag och därför handlar utveckling och arbete med ekonomistyrningen lika mycket om arbete och utveckling av organisationen. En kommunal organisations uppbyggnad styrs av kommunallagen och består av beslutande politiker och beredande- och verkställande tjänstemän. Tidigare satte man likhetstecken mellan internredovisning och ekonomistyrning men insåg senare att kraven på aktivare styrning och decentralisering kräver utveckling av andra modeller³⁷.

Inom den offentliga sektorn pågår ett omfattande förändringsarbete för att anpassa verksamheten till dessa ändrade förutsättningar. Minskade statsbidrag har lett till sämre ekonomi för kommunerna och ökade krav på effektivitet och produktivitet. Kommuninvånarna själva har också ökade krav på kvalitet, tillgänglighet och valfrihet som kommunen behöver tillfredsställa för att behålla sin legitimitet³⁸. Den ökade marknadsorienteringen och decentraliseringen av kommunal verksamhet ger ökad betoning på mål, resultatansvar och vidgat handlingsutrymme. För att möta kraven behövs anpassade mät- och styrsystem³⁹.

Olika normer styr förvaltningens verksamhet som ska, enligt lag, styras av självkostnadsprincipen. Kommunen får inte ta ut sådana avgifter att verksamheten går med vinst. Resursallokeringen sker genom budgetprocessen på grundval av beräknade framtida behov och politiska prioriteringar. Den kommunala budgeten är lagstadgad sedan 1862⁴⁰. Vidare regleras kommun, förvaltning och gymnasieenheterna av kommunallagen, gymnasieförordningen och skollagen.

Olov Olson säger att ju mer komplex ekonomistyrningen är desto färre kan använda den förnuftigt d v s ju finare utvecklad den är desto mer förlorar den sitt syfte och även aktörernas olika kognitiva stilar har betydelse för hur modellerna utnyttjas. Normer för att minska osäkerhet i användningen av styrmedlen kan resultera i att en aktör får en bättre och riktigare användning medan andra aktörers användning av styrmedlen istället försämras⁴¹.

Viktigaste aktören är medborgaren i kommunen. Genom den kommunala verksamhetens komplexitet, styrformer och koppling mellan politik och administration skiljer sig verksamheten så mycket från det privata näringslivet att begrepp och styrmodeller inte är direkt överförbara. En stor skillnad är kundbegreppet. Utmärkande för kommuninvånare är att de har motstridiga intressen och krav som måste beaktas för att kommunen ska kunna bevara sin legitimitet. Kunden i privat verksamhet är istället en aktör med vissa krav som företaget kan välja att tillfredsställa. Kunden i privata näringslivet ingår frivilligt i en tillfällig och opersonlig relation med företaget på en abstrakt marknad som karaktäriseras av konkurrens. Kommunens medborgare är obligatoriskt bundna till den kommun de bor i och måste betala skatt där för att finansiera den kommunala verksamheten⁴².

Effekten av ekonomistyrningen och hur den används i en kommunal organisation skiljer sig från det privata eftersom intressenterna är olika. Privat är det långivare och investerare som är

³⁶ Ax, C., Johansson, C., Kullén, H. *Den nya ekonomistyrningen*, 2002, liber Malmö

³⁷ Brorström, B., Solli, R., *Kommunekonomi principer, praxis och problem*, 1990, Studentlitteratur, Lund

³⁸ Jansson, L. *Utveckling och tillämpning av ekonomistyrning i en decentraliserad kommunal organisation*. 1995. CFEO och Lennart Jansson, Kungälv.

³⁹ Arvidsson, G. Lind, R. *Ledning av företag och förvaltningar*. 1991. SNS förlag, Kristianstad.

⁴⁰ Brorström, B., Solli, R., *Kommunekonomi principer, praxis och problem*, 1990, Studentlitteratur, Lund

⁴¹ Mellemvik, F., Olson, O. *Regnskap i förändring*, 1996, Cappelen Akademisk förlag as, Oslo

⁴² Arvidsson, G. Lind, R. *Ledning av företag och förvaltningar*. 1991. SNS förlag, Kristianstad.

intresserade av ekonomistyrning för förvaltning av deras satsade kapital medan stat och kommun istället har politiker valda att representera invånarnas motsvarande intresse. Normsystemet utgår till stor del ifrån en eller fler myter om hur ekonomistyrning bör vara utformat och användas för att resurserna ska fördelas på ett effektivt sätt.⁴³ Förändringar i användningen av ekonomistyrning har skett på regeringsnivå i Storbritanien. Där utnyttjas aktivitetsbaserade kostnader för att styra ”National health services”.⁴⁴

2.2.1 Styrmedel i offentlig förvaltning

Syftet med kommunal ekonomistyrning är att åstadkomma en effektiv ändamålsenlig användning av kommunala resurser. Det innefattar finansiering av kommunala utgifter och fördelning av utgifterna på verksamheterna⁴⁵. Största delen av kommunernas verksamhet går ut på att tillhandahålla tjänster av olika slag. Kommunen måste utifrån de samlade behoven i kommunen bestämma hur mycket av dessa behov man kan tillfredsställa d v s framtida servicenivå. Behoven och servicenivån bestämmer vilka tjänster som kommer att erbjudas⁴⁶. De ekonomistyrningsaktiviteter förvaltningen använder är budgetering, redovisning (omfattande rapportering och rutinmässig kontroll), löpande budgetuppföljning, bokslutsarbete och förvaltningsrevision. Budget och planering kan användas för behovs- eller resursstyrning beroende på om man vill expandera kommunala aktiviteter efter behov eller medverka till resurs besparingar. Redovisningen används för att hålla ordning och reda genom att följa upp kostnader, utkräva ansvar och ha likviditetskontroll (”alarmklockan”). Den löpande budgeten är ett kontrollverktyg för att åtgärda och förklara avvikelser. Brister finns dock med att kortperiodiska bokslut saknas, normalt sker det på årsbasis, och istället måste prognoser om förbrukning tas fram vilket gör uppföljningen relativt ointressant. Bokslutens användningsområde är att få information om hur resurser ska avvägas mellan olika sektorer och enheter. Den naturliga avundsjukan mellan befattningshavare blir ofta en indikator på fördelningen. Förvaltningsrevision som inte utnyttjas särskilt ofta kan användas för att jämföra produktivitet vilket hämmar styrbarheten eller för att se problem och stödja förändringsarbetet⁴⁷.

2.2.1.1 Budget och resursfördelning

Före mitten av 80-talet togs budgeten fram utan stor friktion mellan verksamhetens förkämpar och de budgetansvarigas väktare beroende på kommunernas rika miljö, inkrementalismen (existensen av en gemensamt accepterad bas för verksamheten), medling mellan förkämpar och väktare och utrymme för satsningar. När sedan kommunerna blev fattigare beroende på mindre statsbidrag etc så ökade osäkerheten om vilka resurser förvaltning och enheter får. Det finns egentligen bara tre sätt att spara, att avveckla, rationalisera eller sänka standarden. Trots att tjänstemanna inslaget i budgetarbetet är starkt kan de inte binda sig till en problemlösning eller stödja vissa krav eftersom det direkt kan rivas upp av politiska insatser. Krav får därför sällan klara svar och direktiv saknas vilket tvingar tjänstemännen att agera på ”känn”. Medbestämmande förhandlingar är ett sätt politikerna kan undvika vara den som satte stopp för en verksamhet. Följden av denna osäkerhet att säkerställa resurserna är system med repetitiv budgetering och tvingar fram ombudgetering under löpande budgetår. Den repetitiva budgeten skapar misstro om budgeten gäller eller ej vilket är en oekonomisk hantering med

⁴³ Mellemvik, F., Olson, O. *Regnskap i förändring*, 1996, Cappelen Akademisk förlag as, Oslo

⁴⁴ Plowman, Paul, *Financial Accountability & Management*, May94, Vol. 10 Issue 2, p77

⁴⁵ Jansson, L. *Utveckling och tillämpning av ekonomistyrning i en decentraliserad kommunal organisation*. 1995. CFEO och Lennart Jansson, Kungälv.

⁴⁶ Svenska kommunförbundet. *Kommunerna fram till 2000*. 1995. Kommentus förlag ,Stockholm

⁴⁷ Leijon, R.,Lundin, R.A., Persson, U.,*Förvaltandets förändring*. 1984. Doxa AB. Lund

svängningar som ökar eller minskar anslagen och troligen försämras styrbarheten så verksamhet och budget blir separata system. Facken stabiliserar och försvarar verksamheten medan budgeten riskerar att bli betydelselös och väktare ökar sitt svängrum genom att underskatta tillgängliga resurser. Verksamhetens förkämpar å sin sida inventerar behoven för att stödja sina argument⁴⁸. Mot denna bakgrund ska den traditionella starka användningen av budget som styrmedel i offentlig verksamhet vägas.

Att budgeten fått så stor betydelse hänger samman med att det saknas en marknad som kan styra resursfördelningen istället har budgeten fått styra⁴⁹. Den kommunala verksamheten förbrukar andras pengar och denna förbrukning anses negativ. För företag är uppdragsgivarna ägarna och företagets främsta uppgift är att prestera ett ekonomiskt överskott genom försäljning. Finansiering av företags verksamhet är beroende av hur bra verksamheten går och förmåga att generera vinst. Ett företag skapar vinst genom försäljning av varor och tjänster. Resursallokeringen sker därmed dit de beräknas ge högst framtida resultat⁵⁰. Syftet med en kommunal budget är finansiera och fördela användningen av resurserna.

2.2.1.2 Ansvarsfördelning

Ekonomistyrningen kan beskrivas som moment och ställningstaganden vid utvecklingen mot högre decentralisering där ett av momenten är att avgränsa redovisningsenheten med vilket ansvar den har t ex kostnadsansvar, resultatansvar och räntabilitetsansvar. Motsvarigheten i kommuner har varit balansräkningsenheter. Förutom att redovisningsenheten ansvarar för resultat ansvarar man även för hela eller delar av balansräkningens tillgångs sida och finansiering. Vilka poster som ska föras ut beror på vilken styrning man vill åstadkomma och vad som är praktiskt möjligt. Många anser t ex att de olika nämnderna/förvaltningarna eller verksamhetsdelarna inte bör ha möjligheter att själva placera likviditet och externt låna upp medel. Denna hantering bör vara centraliserad till ekonomikontoret. Däremot är det kanske möjligt och ändamålsenligt ur ekonomisk synvinkel att föra ut ansvaret för övriga omsättningstillgångar. Därigenom åstadkoms en modell där de som har möjlighet att påverka posternas storlek också är ansvariga fullt ut. Dessutom förbinder balansräkningsenheter utvecklingen över tiden⁵¹. Syftet med balansräkningsenheten är alltså att decentralisera ansvaret för de omsättningstillgångar som enheten förbrukar.

En långtgående decentralisering stöter på problem och svårigheter. Först och främst så finns det ingen lättförståelig ekonomimodell som samtidigt är meningsfull ur styr- och analysynpunkt. Därför uppstår ofta besvikelse över redovisningen är svårtolkad. Modellen får för den skull inte bli svårare än nödvändigt för att uppnå det som önskas. Eftersom ekonomin gör decentraliseringen konkret med frågeställningar som; Vem är ansvarig för vad?, Vilka principer skall gälla i relationen centralt och lokalt? Vad skall rapporteras? Då krävs en definition av ansvar på olika nivåer i organisationen. Organisationer blir oklar om inte ansvarsgränser och grad av decentralisering bestäms. Syftet med decentralisering är ju att snabbare anpassa sig till förändrade förutsättningar även om behovet att anpassa sig inte kommer från enheten. Men om decentraliseringen finns för att legitimerar organisationen mot omvärlden faller syftet helt.

Utöver decentralisering och svårförståelig ekonomistyrning anses ekonomin som ointressant och effektivitet inte enbart finansiellt utan kvalitet och arbetstillfredsställelse är viktigt. Med

⁴⁸ Leijon, R., Lundin, R.A., Persson, U., *Förvaltandets förändring*. 1984. Doxa AB. Lund

⁴⁹ Brorström, B. Haglund, A. Solli, R. *Extern och intern redovisning – för kommuner och landsting*. 1998. Studentlitteratur, Lund.

⁵⁰ Arvidsson, G. Lind, R. *Ledning av företag och förvaltningar*. 1991. SNS förlag, Kristianstad.

⁵¹ Brorström, B., Solli, R., *Kommunekonomi principer, praxis och problem*, 1990, Studentlitteratur, Lund

andra ord ses det verksamhetsmässiga resultatet som viktigare medan tilldelade resurser enbart är en restriktion. Oftast tillhör inte heller ekonomerna centralt i en kommun de förändringsvilliga utan representerat kommunledningen. En förklaring kan vara att förändringsaktörerna inte tar ekonomernas kompetens i anspråk eftersom de tycker att ekonomerna ser problemen snarare än möjligheterna. Sammantaget kan alltså fem problemområden identifieras vid ansvarfördelningen, svårtolkad redovisning, oklar organisation, uppfattningen att ekonomin är ointressant och verksamhetens resultat viktigas samt ekonomerna är förändringsovilliga⁵².

Brorström m fl kom fram till att organisationen måste ha en adekvat styrmodell och skolchefen anser att rektorer bör vara pedagogiska ledare och inte administratörer. De behöver därför hjälp i administrativa frågor. Massiv kritik om rapporternas utformning och aktualitet har framförts. Slutsatsen var att målen och resultatkraven var otydliga. Konkreta mål som inte förhindrar lokala lösningar krävs. Otydligheten bestod i osäkerhet rörande förvaltningens roll t ex inblandning i operativ verksamhet, för kort tid till anpassning till nya organisationen och avsaknad av samordning och service. Den bestod också i revirtänkande och koppling mellan visioner och verksamhet saknas.

2.3 Utformning och användning av ekonomistyrningsmodeller

Eftersom vi konstaterat att utformningen av en styrmodell hindrar förändring i en organisation och modellerna riskerar att användas separat är det av intresse att se skillnaden mellan utformning och användning av en styrmodell. Nedanstående modell försöker illustrera förhållandet mellan användning och utformning med kringliggande faktorer.

Normer påverkar verksamheten genom olika lagar och förordningar samt lokala normer för företaget. Kommunallagen styr kommunerna noggrant så både de som tar beslut i justitiedepartementet om lagarna och de som kontrollerar att de efterlevs, revisorerna, påverkar verksamheten. Framtida normer grundläggs genom diskussion i facktidskrifter och forskningens teoretiska idéer om principer och metoder och även hur den används.⁵³ Jag kommer inte att lägga någon vikt vid hur normerna påverkar användningen utan bara konstatera att de gör det.

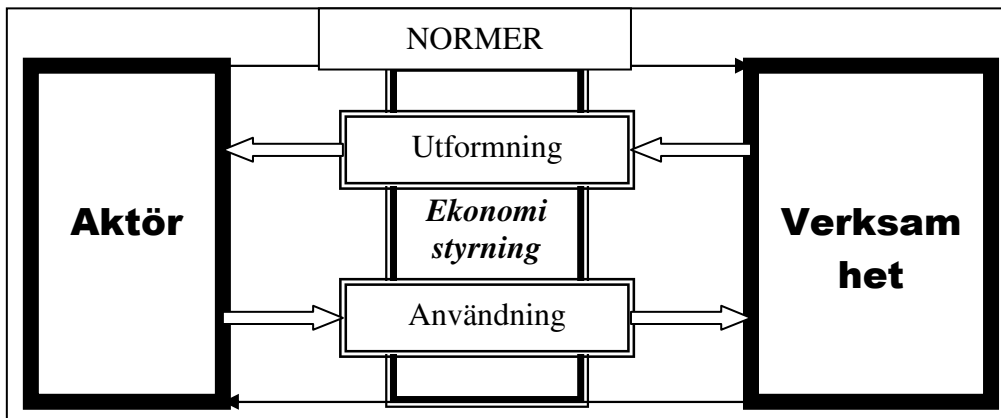
Verksamhet är de processer varigenom människor och utrustning omvandlar material till produkter, i utbildningssammanhang är verksamhetens process att förmedla kunskap och få eleverna att inhämta den. Processerna kan delas upp i aktiviteter, t ex ämneskunskaper och elevvård. Enskilda individer i företaget både återfinns som en del av verksamheten och som aktörer.⁵⁴ Definitionen av verksamhetsbegreppet är inriktad mot själva transformationen i företaget.⁵⁵

⁵² Brorström, B., Solli, R., *Kommunekonomi principer, praxis och problem*, 1990, Studentlitteratur, Lund

⁵³ Mellemvik, F., Olson, O. *Regnskap i förändring*, 1996, Cappelen Akademisk förlag as, Oslo

⁵⁴ Hopwood 1973, s.14; Danielsson 1982, s 19-21

⁵⁵ Sandberg 1982, s 21-22.



Figur 1: Förhållande mellan användning och utformning.(modifierad) Källa: Lind, J (1996)

Aktörer är individer som använder sig av information från olika källor för att styra verksamheten. I första hand är det chefer som ses som aktörer men även lärarkår och service- och administrativpersonal. Ett problem i beslutsfattandet uppstår när aktörernas egenskaper gör att t ex ledningen känner sig överksamma och maktlösa och därför blandar sig i lokala beslut istället för att ägna sig åt de strategiska frågorna. Förtroendet från överordnade är också viktigt om decentraliseringen skall fungera. Därtill behöver kompetensen höjas i de beslutande enheterna.⁵⁶ Aktörerna i offentlig verksamhet kan delas in i fyra nivåer, politiker, medborgare, administrativa medarbetare och professionella medarbetare. Eftersom vår verklighetsuppfattning skapas och befästs i det sociala samspelet med dem vi umgås och samarbetar med så har nivån i organisationen stor betydelse för perspektivet i verksamheten. Uppfattningar om hur verksamheten ser ut, vilka problem och svårigheter den innebär och vad som är god kvalitet skiljer sig åt beroende på medarbetaren nivå i organisationen. Teoretiskt kan deras förhållningssätt beskrivas som följer. Politiska domänen avgör inriktning, omfattning och kvalitet. Beslut baseras på taktiska överväganden och förhandlingar som har relativt lite att göra med verksamhetens vardagsliv. Administrativa domänen omsätter politiska beslut till konkreta genomförandeplaner som förvaltar resurserna. Verksamheten får verkligare karaktär som kan styras, regleras, mätas och kostnadsberäknas på rationellt vis. Den professionella domänen skapar den service som når medborgarna och har stort inflytande över innehåll och form. De ska bedriva sin verksamhet grundat på deras uppdrag och professionalism. Det verkliga arbetslivet i organisationen försiggår på denna nivå och det som inte stämmer med de administrativa planerna visar sig. Medborgarnas domän skiljer sig från de andra då de är ”kunder”, erhåller kommun servicen och avgör om den håller bra kvalitet eller ej.⁵⁷

2.3.1 Hur ekonomistyrning används

Ekonomistyrningen kan användas på flera sätt t ex för att reducera osäkerhet gentemot omgivningen och fungera som ett filter genom att presentera en viss typ av information, skapa legitimitet så verksamheten får resurser, som maktinstrument med argumentation för sin sak snarare än dialog och ibland som en rituell handling som inte används alls⁵⁸. Lind identifierar tre användningsområden med stöd av Samuelsson 1994 och Simon et al 1954 nämligen ansvarsredovisning, underlag för beslut och att rikta uppmärksamheten d v s identifiera

⁵⁶ Brorström, B., Solli, R., *Kommunekonomi principer, praxis och problem*, 1990, Studentlitteratur, Lund;

⁵⁷ Hansson, J. , Martinsson, S., *Så arbetar du med kvalitet*, 1996, Kommunlitteratur, Stockholm

⁵⁸ Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet.

problem och brister i verksamheten. Ekonomi styrningen kan användas för att direkt påverka verksamheten t ex lösa ett problem eller initiera ett beslut. Däremot är betydelsen av informationen indirekt så till vida att koppling mellan beslut och information i ekonomistyrningen ofta inte är klar. Därmed kan användningen av ekonomistyrningen möjliggöra en delegering av ansvar och befogenheter i organisationen till den nivå där besluten bör fattas. Informationen kan också påverka enskilda individers ekonomiska inriktning, d v s attityd till ekonomisk effektivitet påverkas.

2.3.1.2 Ansvarsstyrning

Ansvarsstyrningen sker i två steg, först preciseras ekonomiskt ansvar i budgeten och sedan uppföljning i redovisningen. Den bygger på finansiella mått enligt Samuelsson. I den operativa styrningen krävdes snabba rapporter medan cheferna fortfarande kommer ihåg vad som hänt i verksamheten (Simon 1954). Cheferna utnyttjade även andra källor från informella rapporter och direkt observation. Ansvarsstyrningen kan med sina mått även påverka chefernas attityder långsiktigt till ekonomisk effektivitet. Finansiella rapporter anses användas flitigt vid styrning just på längre sikt⁵⁹. Även Olson pratar om ekonomistyrningens funktion för ansvarsdelegering och utvärdering av aktörernas handlingar⁶⁰.

2.3.1.3 Understödda beslut

Beslutsunderlagen ges indirekt av ekonomistyrningen enligt Samuelsson genom att differenser i rapporterna leder till utredning och beslut. Andra förordar att aktivitetsbaserade kalkyler ger direkt beslutsunderlag medan de traditionella är för dåliga mått. En analys av problemet från ekonomifunktionens sida är viktig för att ge cheferna stöd i sitt beslutsfattande. Informationssystemets användning för beslutsfattande problematiseras genom konstaterandet att aktörernas inflytande påverkar deras beslut beroende på vilka preferenser aktören har för organisationen och individerna, beslutets relevans, rationaliteten hos aktören och betydelsen av beslutet för beslutsfattaren⁶¹. Det sista innebär också att beslutet och användningen påverkas av vilken befattning chefen har. Organisationer beskrivs ofta som rationella och beslut fattas på sakliga grunder men i framförallt frågor om organisationsutformning talar mycket för att ledande personers maktambitioner är av avgörande betydelse⁶². Simon et al (1954) skiljer på information som används för kontroll av verksamheten och underlag för beslut. Ekonomistyrningens utformning påverkar beslutsfattandet, detaljrikedom för objekt d v s vad resultatet mäts på (enhet, produkt, kund etc), nya verksamhetsnära icke-finansiella mått och aktuell information. Rapporterna anses dock användas begränsat t ex budget vid planering.

2.3.1.4 Information som används för att rikta uppmärksamheten på problem

Det är svårare att skilja mellan information som används för att rikta uppmärksamheten och för att utvärdera individers prestationer. Ett och samma mått kan användas på flera sätt t ex användes räntabilitetsmått i en för att utvärdera verksamheten av fabrikscheferna medan koncernledningen använder den för att rikta uppmärksamhet. Ökad detaljrikedom ökar möjligheten för chefer att se samband mellan händelser och mått som följs upp och öka möjligheten att rikta chefernas uppmärksamhet på problem och brister i verksamheten. Utveckling av icke-finansiella mått t ex lärares lektionskvalitet, elevbemötande etc som lättare kan kopplas till verksamheten och bli mer handlingsinriktade ökar också möjligheten att rikta uppmärksamheten på problemen. Aktuellare information möjliggör att rikta

⁵⁹ ibid

⁶⁰ Mellemvik, F., Olson, O. *Regnskap i förändring*, 1996, Cappelen Akademisk förlag as, Oslo

⁶¹ Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet.

⁶² Nilsson, N., *Styr rätt*, 1995, Liber-Hermods, Malmö

uppmärksamheten på löpande verksamhet. I sin egen undersökning konstaterar Lind just att det är operativa rapporter som används till att identifiera problem och brister men att de kompletteras med analys och redovisningsrapporter⁶³.

2.3.1.5 Användningen påverkas av personliga mål och uppfattningar

Ekonomistyrningens (=räkenskaperna) tänkta funktioner är att stötta beslutsstrategier men kan få ett annat verkligt utfall (se fig 2). Ofta bygger ekonomistyrningen på det instrumentella antagandet att organisationen har klara mål och tar rationella beslut med kunskap om orsak – verkan samband. Detta är dock inte sant utan det råder osäkerhet om resultaten mellan individer, ekonomistyrning och organisationen i sig beroende på uppfattningar, relevans för respektive, intelligens och meningen med åtgärden. Uppfattas resultatet som säkert och orsak/verkan som säker så görs beräkningar, är orsak/verkan osäkert görs en bedömning istället. Är uppfattningen om resultatet osäkert men orsak/verkan säkert uppstår en förhandling medan om båda är osäkra kan man vänta sig inspirationseffekter. Den lärande funktionen kan vara att lära sig av egna erfarenheter eller andras. Det kan ske genom tvång att anpassa sig till omgivningen, att efterlikna andra eller normerande (t ex facklig aktivitet). Tanken är att utformningen ska lära sig av normerna och användningen av utformningen men sanningen är att de lär av varandra⁶⁴.

Beslutsstrategi	Tänkt funktion	Verklig funktion
Beräkningar	Ge svar	Ger svar
Förhandling (kompromiss)	Dialog	Ammunitions vapen
Bedömningar	Ge lärdomar	Ger svar
Inspiration	Idé spruta	Rationaliserings maskin

Fig 2: Modifiering av Olsons ekonomistyrnings funktioner

Myten om ekonomistyrningens räkenskaper är dess acceptans som reducerare av osäkerhet om resultat av ett visst beslut och den är mycket stark. Så länge det inte finns en tydlig koppling mellan styrmåtten och sättet de används på kommer aktörerna att knyta sina egna funktioner till användningen.

Olson och Mellemvik pekar också på Simons tankar om ekonomistyrningens legitimerande funktion för att få resurser. Genom att visa för omvärlden hur resurserna ska fördelas gör man ett intryck av att styra så som man önskar utan att den faktiskt används så. Chefer vill t ex ta intuitiva beslut grundat på diskussioner snarare än på analyser av rapporter och kan rättfärdiga sina beslut och handlingar med stöd av ekonomistyrningen.

Precis som Simons tar de också upp makt användningen då det finns möjlighet att samla in och manipulera information så individuella insatser och organisationens resultat ser annorlunda ut. Både handlingar och beslutens legitimitet kan påverkas till egen fördel. Dessutom kan konflikter i det politiska spelet stärkas av styrmåtten eller tvärt om när ansvaret för vissa kostnader tydligt kan påvisas⁶⁵.

Kunskapen om orsak/verkan samband och resultatets mätbarhet påverkar aktörens styrsätt mot beteende styrning eller resultatstyrning. Beteende styrning bygger på att den styrande har ingående kunskap om hur det går till i produktionsprocessen och använder regler i styrningen (byråkratiska). Styrojektet blir processen. Resultat styrning används för kontroll och den

⁶³ Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet.

⁶⁴ Mellemvik, F., Olson, O. *Regnskap i förändring*, 1996, Cappelen Akademisk förlag as, Oslo

⁶⁵ Mellemvik, F., Olson, O. *Regnskap i förändring*, 1996, Cappelen Akademisk förlag as, Oslo

styrande behöver inte känna till hur resurserna används men kunna mäta resultatet med relevanta mått. Där det inte går att formulera regler är detta rimligt. Styrojektet blir resurserna. En tredje variant kan identifieras och kallas rituell styrning det som antas vara bra. Vanligtvis nyttjas någon slags legitimering för att få förtroende att agera. Inflödet (kostnadstaket) styr. Bra metod vid integrering och förutsätter gemensamma värderingar⁶⁶.

	Kunskap om orsakssamband	
	Finns	Finns ej
Bra Mätbarhet	Beteende/ resultatstyrning	Resultatstyrning
Dålig mätbarhet	Beteende- styrning	Rituellstyrning

Figur 3: Styrsett. Källa: Brorström, Solli

2.3.2 Hur påverkar utformning och användning av styrmedel varandra?

Utformningen av ekonomistyrningen kan betraktas på tre sätt. Att den är en neutral och objektiv avbildning av organisationen om än en förenkling. Att den är ett politiskt instrument för att tillfredsställa aktörernas syften. Både användning och utformning blir då beroende av enskilda aktörers möjlighet till inflytande över vad som ska fokuseras på i ekonomistyrningen. Det tredje synsättet är utformning och användning påverkas både av aktörerna och av verksamheten. Utformningen av ekonomistyrningen kommer att påverka användarna och därmed verksamheten. Samtidigt kommer aktörerna att påverka utformningen av ekonomistyrningen och verksamheten.⁶⁷ Det sista synsättet förespråkar Lind och jag utgår ifrån det i fortsättningen. Utformning kan beskrivas i dimensionerna objekt, mått och tid.⁶⁸ Användning i dimensionerna rikta uppmärksamhet, ansvarstyrning och understödja beslut. Olson och Mellemvik utvecklar ytterligare några användnings dimensioner för de redovisningsrelaterade delarna av ekonomistyrningen legitimering av resursanvändningen, maktutövande och myten om att rationella beslut kan tas med hjälp av ekonomistyrning som rättfärdigar befattningshavarnas handlingsmönster. En fjärde dimensionen kallar de ekonomistyrningens tänkta funktioner där alla typer av strategier för att ta beslut finns⁶⁹. Utformningens utgångspunkt i vilket objekt som ska mätas, vilka mått som finns eller saknas och tidsperspektivet på dem måste vara grunden för att se hur informationen används, men även inhämtning av information som kan grunda sig i legitimering och makt beslut bör undersökas.⁷⁰

⁶⁶ Brorström, B. Haglund, A. Solli, R. *Extern och intern redovisning – för kommuner och landsting*. 1998. Studentlitteratur, Lund.

⁶⁷ (Earl & Hopwood 1980; Burchell et al 1980) modifierat av Lind J.

⁶⁸ Östman, L. *Utveckling av ekonomiska rapporter – En empirisk studie med tonvikt på mottagaråsikter och utvecklingsförlopp i företag med datorbaserad redovisning*. Stockholm, EFI (ak avh).

⁶⁹ Mellemvik, F., Olson, O. *Regnskap i förändring*, 1996, Cappelen Akademisk förlag as, Oslo

⁷⁰ Mellemvik, F., Olson, O. *Regnskap i förändring*, 1996, Cappelen Akademisk förlag as, Oslo

2.3.2.1 Utformning av styrmedel

Objekt är vad företaget mäter det ekonomiska resultatet på. Detta kan exempelvis vara organisatoriska enheter, produkter, kunder eller maskiner och hur dessa hänger ihop med varandra. Även detaljrikedomen och omfattningen för objekten är viktigt att ta hänsyn till vid skapandet av en rapport. Detaljrikedomen anger vilken som är den minsta enhet som kan urskiljas ur rapporten och omfattning anger vilken som är den högsta nivån som kan urskiljas. En ökad decentralisering ökar behovet att mäta prestationer på en lägre organisatorisk nivå för att kunna följa upp delegeringen av ansvar och befogenhet.

Mått anger vilken typ av aspekter som anses viktiga och som följs upp på de objekt som anses intressanta för företaget. Dessa mått kan vara enkla mått som intäkter och kostnader och mer komplexa mått som exempelvis räntabilitet. Utöver dessa finansiella mått är det även viktigt att beakta de icke-finansiella måtten. Dessa kan fokuseras mot områden som kvalitet, produktivitet, innovationsförmåga och flexibilitet för att nämna några. De icke-finansiella måtten är viktiga för att stödja verksamhetscheferna i deras styrning av verksamheten. Undersökningar har visat att högre chefer i större utsträckning använder sig av finansiella mått vilket kan förklaras av att de har en begränsad kunskap av verksamheten i en specifik enhet. För de ansvariga på enheterna kan dock de finansiella måtten vara svåra att förstå och svåra att agera utifrån, vilket kräver verksamhetsknutna icke-finansiella mått som är lättare att förstå. När ansvar och befogenheter decentraliseras ned i organisationen ökar behovet lättförståliga mått då fler personer skall använda sig av ekonomistyrning och dessa användare inte är lika vana att arbeta med finansiella mått som cheferna på en högre nivå. Finansiella och icke-finansiella mått utesluter dock inte varandra utan det handlar om en kombination av dessa typer av mått. En metod att kombinera dessa mått är det balanserade styrkortet som mäter företags prestationer i flera dimensioner.

Tid kan delas upp i aktualitet och frekvens, där aktualitet handlar om hur snabbt rapporten kommer efter rapportperiodens utgång och frekvens innebär med vilken periodicitet som rapporten kommer ut och distribueras till användarna.

För att rapporterna skall vara någon hjälp för cheferna av den löpande verksamheten behöver den vara aktuell, dvs att det skall vara kort tid mellan en inträffad händelse och information om denna i rapporten. Kravet på aktualitet beror på vad informationen skall användas till. Om den härrör till den löpande verksamheten är det viktigt att den erhålls snabbt. Om det istället handlar om information som används till strategiska beslut är kravet på att aktualitet inte lika stort. Alla cheferna har ett behov att få viktig information i rätt tid men det innebär detaljrikedom för objekten i organisationen ökar möjligheterna för cheferna att se oftast att de högre cheferna inte har ett lika stort aktualitetskrav som chefer på en lägre nivå. Frekvensen av rapporterna är beroende av den verksamhet som bedrivs inom en enhet.⁷¹

2.3.2.2 Organisationsstrukturens påverkan på verksamheten

Organisationsstruktur innefattar flera aspekter. Några centrala sådana är verksamhetens utformning, arbetets utförande, ansvar och befogenheter, beslut och personalstruktur. Starkast koppling till ekonomistyrning anses organisationsform, ansvarsfördelning och belöningsystem ha.

⁷¹ Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet.

Organisationsformen kan ses ur det vertikala (hierarkiska) perspektivet, ur det horisontella (värdekedja) perspektivet eller en kombination av båda. Vertikalt utnyttjas bland annat funktions-, divisions-, matris-, och linjeorganisationsformer medan horisontellt handlar om en kedja av processer för att skapa kundvärden. Vertikalt så bryts ägar krav ned till olika ansvar för olika enheter och horisontellt delas huvudprocesserna upp i delprocesser som i sin tur består av aktiviteter som kan mätas. Exempelvis har Volvo lastvagnar identifierat tre huvudprocesser – ledningsprocesser, operativa processer och stödprocesser – som består av tio delprocesser som beskriver verksamheten. Ekonomistyrningen måste då länka samman och koordinera processerna för att göra dem resurssnåla. Detta ställer också krav på att identifiera de faktorer som värderas, bestämma av vilken vikt de är och avgöra vilka prestationer som krävs och hur de ska utföras för att ge kundtillfredsställelse. Det är prestationerna som skapar dessa värden, man talar ofta om värdeskapande och icke-värdeskapande aktiviteter. Syftet med organisationsformen kan vara flera men samtliga handlar om att anpassa verksamheten till efter kundorientering, kvalitetssatsningar, nya produktionsfilosofi (JIT mfl), kund och leverantörssamarbeten, reducerade kostnader och leveranstider, ta fram miljöpolicyer mm.

Ansvarsfördelning är ett centralt styrmedel för ekonomiska krav på enheterna. Vid fördelningen är det viktigt de kan påverka och ha befogenhet att påverka det de ansvarar för. Huvudslagen av fördelade ekonomiska ansvar är lönsamhets-, resultat-, kostnads- och intäkt/bidragsansvar. Lönsamhet handlar om ansvar för skillnaden mellan intäkter och kostnader och det kapital som ingår i ansvaret sk räntabilitetsansvar. Resultatansvar innebär samma intäkt och kostnadsansvar för en enhet men det finns en begränsning i påverkan på kapitalposterna. De sista ansvarar enheten enbart för försäljning (intäkt) eller att kostnadsmålen hålls. Bidragsansvariga enheter får ta på sig sina inköpskostnader och normalt finns det begränsningar i hur man får agera avseende prissättning, marknadsföringskostnader mm. Syftet är att fördela ansvar och bedöma utförda prestationer. Det finns någon som är ansvarig för avvikelser och som kan förklara och åtgärda dem.

Belöningssystem kan användas i flera syften, motivera till förbättringar och prestationer över det vanliga, minska personalomsättningen mm. Belöningarna kan vara t ex bonuslön (finansiellt) eller ledigheter, befordran, större ansvar och befogenhet (icke-finansiellt). För individuella belöningar krävs ekonomistyrning som mäter individuella prestationer. Även i gruppbelöningar krävs urskiljning så inte missnöje uppstår på grund av fripassagerare. Det är möjligt att koppla BSC till belöningssystemet för att sporra och belöna en framgångsrik avdelning eller grupp. Det kan dock diskuteras vad som är framgång och om det är rätt sätt att engagera medarbetarna⁷².

2.3.3 Aktörernas (beslutsfattarna) informationsbehov

Begreppet informell styrning brukar definieras som ett medvetet skapande och vidmakthållande av gemensamt synsätt, värderingar och/eller kulturer. Ett omedvetet vidmakthållande faller utanför den ramen⁷³. För att styra verksamheten använder aktörerna information både direkt från verksamheten och från ekonomistyrningen. Direkt information kan vara muntlig, observationer, dokument och verksamhets nära informationssystem.

⁷² Ax, C., Johansson, C., Kullén, H. *Den nya ekonomistyrningen*, 2002, Liber Malmö

⁷³ Ewing, P., Samuelsson, L.A., *Styrning med balans och fokus*. 1998. Liber ekonomi, Malmö

Bruns & McKinnon har undersökt hur redovisnings information används, vilken information cheferna säger att de behöver och använder, var de får den ifrån och om vissa är bättre. Kortsiktig information (daglig) användes för produktionen i detta fall industriell tillverkning, inköp, försäljning, distribution och marknadsföring som hör till den operativa verksamheten. Långsiktig information (månatlig el längre) utnyttjades till att budgetkontroll över produktionens utgifter, rikta uppmärksamheten mot problem, underlag för kortsiktig planering och analysera intäkter och vinstmarginaler. Informationen hämtades från personlig kommunikation och rapporter (ekonomiska-, operativa-, referens-, förändrings- och statusrapporter). Personlig kommunikation handlade främst om muntlig konversation med personal och de kom fram till att chefer föredrog muntlig kommunikation för det gav möjlighet att läsa kroppsspråk och när inget protokoll förs vågar medarbetare tala mer öppet. Status rapporter är inventeringar mm, förändringsrapporter var nya anställda, nya kunder och jämförelser, operativ handlar om kvantiteter i försäljning, antal produkter osv och referensrapporter summeringar av utgifter i produktionen. Deras slutsats blev att om inte redovisningssystemet (ekonomistyrnings måttet) ger den information de anser sig behöva och i god tid så nyttjar de andra källor. Mycket information cheferna använde hade inte samma måttutformning som redovisningssystemet och rapporterna. Alla chefer använde personlig information som i vissa fall hamnade i en databas. Slutligen kan inget formellt informationssystem täcka alla nyanser som personliga källor kan, organisation bör därför överväga kommunikationsbehovet när lokaler byggs, var organisationen och operativa aktiviteter hamnar⁷⁴.

2.3.3.1 Aktuell, verbal och handlingsinriktad information

Enligt Lind ger svenska och anglosaxiska läroböcker intryck av att chefer använder information från formella ekonomisystem. Lind refererar till Mintzbergs undersökning av fem verkställande direktörer som pekar på motsatsen att chefer föredrar muntlig information framför standardiserade rapporter. Mintzberg drog slutsatsen att chefer ville ha aktuell, handlingsinriktad och verbal information i motsats till formell information som är aggregerad och historisk. Lind utvecklar förekomsten av informella system och visar på undersökningar som hävdar att informella systemet är ett komplement till det formella, används för att skapa bättre inflytande genom lokalt ekonomisystem. Risken med enskilda chefer har sina mått är att de missförstår varandra. Därför bör gemensamma informationssystem utvecklas som tillfredställer både lokala och centrala informationsbehov. Avdelningsrapporterna användes och uppfattades som bra av de högre cheferna men inte av lägre chefer. Förklaringarna var att lägre chefer ansåg sig kunna påverka relativt lite och att arbetsuppgifterna kännetecknades av relativt låg komplexitetsgrad och rapporter inte behövdes.⁷⁵ I en senare studie påvisades det att högre chefer använder resultat och räntabilitetsmått i hög grad⁷⁶ och att de flesta inte kunde undvara budgetuppföljningsrapporten även på lägre nivåer⁷⁷. Slutsatsen enligt Schiller var att förändringar i ansvar och befogenhet som delegerats. Även finansiella mått tillsammans med prestationsmått används. Finansiella för att se att verksamheten utvecklas enligt plan och icke-finansiella används löpande för att påverka och förändra.⁷⁸

⁷⁴ Bruns Jr, William J, McKinnon, Sharon M. *Information and managers: A field study*. Journal of Management Accounting Research, Fall93, vol5, p84

⁷⁵ Östman, L. (1973)

⁷⁶ Östman 1977

⁷⁷ Schiller 1987

⁷⁸ Euske et al 1993

2.3.3.2 Informell information

Lind sammanfattar att de informella informationssystemens förekomst kan ses som en indikator på hur väl de centrala informationssystemen klarar av att förse cheferna med den information de behöver. Avsaknad av informell information tyder på att tillräcklig information finns till användarna medan om den finns kan det bero på att användarna vill skaffa sig ett bättre utgångsläge genom informationsövertag i diskussioner med andra parter⁷⁹. Risken finns att cheferna inte förstår att det är hur informationen från modellerna används som har betydelse och inte enbart att de finns⁸⁰. Det finns också en risk för informationsöverflöd även om det ofta inte är tillräckligt att använda bara en modell. Relevant information kan bli svår att sortera ut och analysera samtidigt som ekonomistyrningen kan bli ostrukturerad och man vet inte vad som är viktigt att fokusera på. För många system gör att medarbetarna känner sig stressade eftersom de pressas att ta fram information till alla modeller samtidigt som de ställer prestationskrav på medarbetarna. Ledningen får också problem att använda modellerna när informationen blir diffus beroende på för mycket information⁸¹.

2.3.3.3 Rapporter och möten, finansiell och icke-finansiell information

Information kan komma från muntliga eller skriftliga rapporter från det verksamhetsnära arbetet (operativa rapporter), bearbetade och redovisningsrapporter. I möten kan både protokollet och det som sägs på mötet utgöra underlag beslut. De kan utformas för att beskriva finansiell eller icke finansiell information, kvalitet eller kvantitet osv. Informationen kan visa resultat, likviditet, försäljning, kvalitet, personal, kostnader, produktivitet, flexibilitet, prestationer, samarbetsförmåga mm. Möjligheten att utvärdera prestationer, måttens förmåga att rikta uppmärksamheten på problem och att utgöra beslutsunderlag (vara precisa nog för att bli användbara) är avgörande för vilken information och hur informationen används. Problem uppstår t ex om informationen är för aggregerad för att mäta en prestation i förhållande till ansvar och påverkan.

⁷⁹ Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet.

⁸⁰ Jansson, L., *Utveckling och tillämpning av ekonomistyrning i en decentraliserad kommunalorganisation*, 1995, CFO rapport.

⁸¹ Simons, R., *Levers of control*, 1995, Harvard Business school Press, Boston

3. Metod

3.1 Metodval

Jag har valt att undersöka problemet genom intervjuer av beslutsfattare på rektorsnivå i Göteborgs centrum och i utbildningsförvaltningen. Denna metod är lämplig vid undersökning av respondenternas uppgivna användning av styrmedel och det finns möjlighet att ställa följdfrågor och därmed få djupare förståelse för hur informationen används. Detta skiljer sig från metoder som t ex enkäter där följdfrågor inte är möjligt. Flexibilitet att hoppa mellan frågor och ställa öppna frågor ger respondenten möjlighet utveckla sina svar⁸².

Undersökning på rektorsnivån eftersom det är rektorerna som äger den formella rätten att fatta ekonomiska- och icke ekonomiska beslut på skolorna. Att tre skolor i centrum valts beror på att de bör ha liknande förutsättningar. Utbildningsförvaltningsnivån fördelar medlen som skolorna har att förfoga över och ger de riktlinjer gymnasierna har att följa, de representerar beslutsnivån över gymnasierna. Intervjuer är definitivt den huvudsakliga insamlingsmetoden för att studera användning. Syftet, problemställningen och objektet stämmer överens med valet av intervjuer för en fallstudie av styrmedelsanvändningen⁸³.

Generaliserbarheten kan sägas vara teoretisk men inte statistisk. Teoretisk därför att studien kan relateras till en teoretisk referensram och utveckla empiri och teori tillsammans.

Tidigare forskning är begränsad varför denna undersökning fortfarande får betraktas som explorativ och så mycket kunskap som möjligt om hur information från styrmodellerna hämtas. Hur information används i utbildningsförvaltningen skall besvaras med metoden. Därmed måste ekonomiska rapporter i form av budget och BSC samt annan information, t ex för hur beslut fattas, uppmärksamhet på problem riktas och ansvarsfördelning går till, undersökas.

3.2 Datainsamling

De självständigt inhämtade data s k primärdata insamlas genom intervjuer eftersom de ger en mer nyanserad bild av chefernas användning av styrmedlen. I Johnny Linds avhandling "Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling" används McKinnon & Bruns frågeformulär som bas för intervjuer vid användning av styrmodellernas information. Dessa vände sig mot högre chefer i tolv företag och Lind anpassade frågorna för chefer i olika nivåer. Frågorna behöver vara mer konkreta och möjlighet till djupare förståelse genom situationsspecifika frågor som inte kan preciseras i ett strukturerat formulär⁸⁴. Motsvarande frågor lämpar sig i min undersökning om användning av information för styrning av utbildning i Göteborgs kommun och används i sin helhet. Möjligheten till följdfrågor är viktig för att få så bra svar som möjligt och min egen erfarenhet av verksamheten och rapporteringssystemen bör vara till hjälp i undersökningen. Det finns också möjlighet att hoppa mellan frågorna och respondenten kan utveckla sina svar senare i intervjun.

Information har hämtats från litteratur och artiklar av akademiskt ursprung s k sekundärdata och består främst av teoribeskrivning av ekonomistyrnings begrepp relevanta för

⁸² Repstad, Pål. Närhet och distans. 1999, 62-86. Studentlitteratur. Lund

⁸³ Patel R., Davidsson B., *Forskningsmetodikens grunder*. 1994, s. 10f

⁸⁴ Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet.

undersökningen, användning av styrmedel i företag och förvaltning samt balanserade styrkortet (BSC). Som komplimenterande sekundärdata har information från Internet och databaser tillgängliga på Handelshögskolan i Göteborg använts. Källorna har kritiserats utifrån deras vetenskaplighet, målet med informationen och trovärdigheten av informationen (t ex fakta eller åsikter, påverkansskrift eller konstaterande).

Internet och databaser

Göteborgs Stads hemsida, Förvaltningens hemsida

ABI/Inform Global, Summon, Business sources premier, General BusinessFile International, Diva

Sök ord har varit:

Role-, function- och use of management control, management accounting, performance management mfl management uttryck för att finna användningen. Kombination med ovanstående och public service, public sector och public för användning i offentlig sektor. Begränsning till akademiska rapporter (scholarly journals) har gjorts. På svenska har kombinationer av orden användning, ekonomistyrning, redovisning, ekonomisk uppföljning, styrmedel/modeller och offentlig förvaltning, stat och kommun gjorts.

Intervjutiden har legat runt en timme till en och en halv som varit fördelaktigt eftersom frågorna kunnat nyanseras och ingående frågor ställas. Linds intervjuguide har använts för att täcka alla områden även om kompletteringar varit möjligt att göra i efterhand.

3.3 Urval

Jag har utgått från verksamhet i Göteborgsstad som erhållit ett kvalitetspris för sitt balanserade styrkort och tittar på deras användning av ekonomistyrning. Valet av utbildningsenheter i centrum är inte representativt men det behövs inte då undersökningen är kvalitativ d v s ett fåtal objekt har undersökts i många avseenden på ekonomistyrningens användning.

Valet har fallit på centrum utbildningen för gymnasierna i Göteborg eftersom jag själv jobbar där sedan 5 år tillbaka och har en förförståelse för verksamheten som är viktig vid kvalitativa undersökningar. Gymnasieutbildningen i centrum består av Hvitfeldtska, Schillerska, Burgården och Katerinelundgymnasium och styrs närmast av utbildningsförvaltningen och ytterst av utbildningsansvariga i kommunfullmäktige. Tre nivåer inom gymnasial utbildning i Göteborg kommer att undersökas nämligen gymnasienivån, utbildningsförvaltningen och kommunstyrelsens utbildningsnämnd. Följande personer avses bli intervjuade: Olof Lernberg ordförande (skolchef) och Marie Alkvist-Carlsson ekonomichef i utbildningsförvaltningen. Christer Holmström rektor på Hvitfeldtska gymnasiet, rektor Inger Lundgren på Katerinelund samt tillförordnad på Schillerska och rektor Staffan Hällström på Burgårdens gymnasium. I utbildningsnämnden Agneta Granberg, kommunpolitiker.

3.3.1 Validitet och reliabilitet

Urvalet är litet och därför kan man tro att undersökningen har liten giltighet d v s undersökningens förmåga att mäta det som den avses mäta är liten. Däremot innebär intervjuerna att informationen är kvalitativ och kraven på statistisk säkerhet blir lägre. Det är hur väl helheten kan återges för användningen av styrmodellerna i Göteborgs utbildning som

avgör giltigheten. Även det mindre urval som gjorts bör ge en bild av användningen på gymnasieutbildningsnivå i Göteborg men det kan diskuteras hur representativ undersökningen är för andra kommuner eller verksamheter med liknande styrmodell. Intervjufrågorna bidrar till att öka uppsatsens giltighet.

För att få högre reliabilitet på intervjuerna kunde diktafon användas men materialbrist hindrade detta, däremot fördes anteckningar så ingen information gått förlorad. Diktafonen bör öka tillförlitligheten men den intervjuade kan hämmas av inspelningen vilket undvikits med anteckningsförfarandet. Istället fick rektorerna möjlighet att läsa sina svar efter intervjun för att kunna förtydliga eller ändra sina utsagor. Intervjuerna presenteras i sin helhet.

Mätfelsrisker som att intervjuare och intervjuad påverkar varandra (intervjuareffekt) är stor men medvetenheten om det bör minska effekten. Oklara frågor eller underlig ordningsföljd (instrumenteffekt) kan utgöra en risk men jag anser att frågorna är klara nog för att den effekten ska vara liten. En pilot intervju har utförts för att minska risken ytterligare. Den intervjuade (respondenten) kan vara trött eller stressad vilket är alltför vanligt och jag har därför bestämt tid tidigt alternativt sent på dagen då verksamheten varit lugnare. Respondenterna har generellt sett varit insatta i ämnet

Respondenten har förberetts på vad ämnet handlar om via kort beskrivning på telefon och frågeformulär via mail så han/hon kunnat svara på frågorna ordentligt. Under intervjun har respondenten fått ett eget frågeformulär att följa. Själv har jag fått anstränga mig för att inte ställa ledande frågor. En fördel är att respondenterna är vana att tala med människor som kritiserar dem (politiker och skolfolk) vilket skulle kunna tala för en viss öppenhet⁸⁵.

Det är ekonomistyrningens uppföljning undersökningen riktas mot och därför behandlas den del av ekonomistyrningen som styr genom återföring och inte genom framförhållning.⁸⁶ Offentlig förvaltning koncentreras mot uppföljning av budget varför det är rimligt att anta att återföring är den dominerande formen.⁸⁷

3.3.1.1 Operationalisering av utformning av ekonomiska rapporter eller information.⁸⁸

En modell för utformningen av rapporter används i undersökning och den innehåller dimensionerna objekt, mått och tid. Modellen kan sägas vara statisk eftersom den fokuseras på strukturella aspekter men den är mer precis än Anthony & Govindarajans⁸⁹ modell som delar upp utformningen i struktur och process. Process dimensionen förloras men tidsdimensionen blir tydligare.

Objekt är vad företaget mäter det ekonomiska resultatet på. Detta kan exempelvis vara organisatoriska enheter, produkter, kunder eller maskiner och hur dessa hänger ihop med varandra. Även detaljrikladomen och omfattningen för objekten är viktigt att ta hänsyn till vid skapandet av en rapport. Detaljrikladomen anger vilken som är den minsta enhet som kan urskiljas ur rapporten och omfattning anger vilken som är den högsta nivån som kan urskiljas. En ökad decentralisering ökar behovet att mäta prestationer på en lägre organisatorisk nivå för att kunna följa upp delegeringen av ansvar och befogenhet.

⁸⁵ Patel R., Davidsson B., *Forskningsmetodikens grunder*. 1994.

⁸⁶ Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet.

⁸⁷ Leijon, R., Lundin, R.A., Persson, U., *Förvaltandets förändring*. 1984. Doxa AB. Lund

Brorström, B., Solli, R., *Kommunekonomi principer, praxis och problem*, 1990, Studentlitteratur, Lund

⁸⁸ Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet.

⁸⁹ Anthony, R.N. & Govindarajan, V., 1995, *Management control systems*. 8th edition, Homewood:Erwin.

Mått anger vilken typ av aspekter som anses viktiga och som följs upp på de objekt som anses intressanta för företaget. Dessa mått kan vara enkla mått som intäkter och kostnader och mer komplexa mått som exempelvis räntabilitet. Utöver dessa finansiella mått är det även viktigt att beakta de icke-finansiella måtten. Dessa kan fokuseras mot områden som kvalitet, produktivitet, innovationsförmåga och flexibilitet för att nämna några. De icke-finansiella måtten är viktiga för att stödja verksamhetscheferna i deras styrning av verksamheten. Undersökningar har visat att högre chefer i större utsträckning använder sig av finansiella mått vilket kan förklaras av att de har en begränsad kunskap av verksamheten i en specifik enhet. För de ansvariga på enheterna kan dock de finansiella måtten vara svåra att förstå och svåra att agera utifrån, vilket kräver verksamhetsknutna icke-finansiella mått som är lättare att förstå. När ansvar och befogenheter decentraliseras ned i organisationen ökar behovet lättförståliga mått då fler personer skall använda sig av ekonomistyrning och dessa användare inte är lika vana att arbeta med finansiella mått som cheferna på en högre nivå. Finansiella och icke-finansiella mått utesluter dock inte varandra utan det handlar om en kombination av dessa typer av mått. En metod att kombinera dessa mått är det balanserade styrkortet som mäter företagets prestationer i flera dimensioner.

Tid kan delas upp i aktualitet och frekvens, där aktualitet handlar om hur snabbt rapporten kommer efter rapportperiodens utgång och frekvens innebär med vilken periodicitet som rapporten kommer ut och distribueras till användarna. För att rapporterna skall vara någon hjälp för cheferna av den löpande verksamheten behöver den vara aktuell, dvs att det skall vara kort tid mellan en inträffad händelse och information om denna i rapporten. Kravet på aktualitet beror på vad informationen skall användas till. Om den härrör till den löpande verksamheten är det viktigt att den erhålls snabbt. Om det istället handlar om information som används till strategiska beslut är kravet på att aktualitet inte lika stort. Alla cheferna har ett behov att erhålla viktig information i rätt tid men det innebär detaljrikedom för objekten i organisationen ökar möjligheterna för cheferna att se oftast att de högre cheferna inte har ett lika stort aktualitetskrav som chefer på en lägre nivå. Frekvensen av rapporterna är beroende av den verksamhet som bedrivs inom en enhet. Exempelvis är det viktigt med en hög frekvens för tillverkande enheter som har en kort genomloppstid medan frekvensen för en enhet som bedriver forskning och utveckling inte behöver vara speciellt hög.

3.3.1.2 Operationalisering av användningen av ekonomiska rapporter eller information.

Information och rapporter kan användas på flera sätt. Linds modell där det rationella användandet av information och rapporter för att rikta uppmärksamhet på problem, understödja beslut och ansvarsfördela används i undersökningen. Det finns en brist med en rationell syn på hur chefer använder information nämligen de icke avsedda användningsområden rapporterna och informationen har. Därför har Mellempvik & Olsons legitimitetsskapande och makt dimensioner lagts till.

Vilken information och hur informationen används är viktigt i undersökningen för att se hur beslut tas, ansvar fördelas och uppmärksamheten riktas oavsett om informationen kommer ifrån formella styrmedel (rapporter) eller informella informationskällor (direkt från verksamheten). Ekonomistyrningens användning är beroende av i vilket sammanhang den används och tvärtom. Användning av informell information tolkas, likt vad Lind och Bruns & Mckinnon kom fram till, som indikator på om centrala informationssystem förser cheferna med den information de behöver och att aktörerna vill ha ett informationsövertag.

Rikta uppmärksamhet: Rapporter kan användas till att rikta chefernas uppmärksamhet på problem och brister i verksamheten. De kan även användas till att identifiera möjligheter, få

impulser till nya åtgärder och peka på något som man inte har varit medveten om. Även en ökad fokus på icke-finansiella mått som lättare kan kopplas till den löpande verksamheten och är med handlingsinriktade hjälper till att rikta uppmärksamheten på viktiga aspekter. Aktualiteten i rapporterna är också viktigt för att lättare kunna identifiera brister och problem då informationen når användarna snabbare och därför lättare att koppla informationen till inträffade händelser.⁹⁰ Att kunna rikta uppmärksamheten är viktigt och starkt kopplat till utformningen så man kan se var problem uppstår. Troligen saknas lämpliga mått som är aktuella nog och chefer snarare "lyssnar av" och informell information utnyttjas för att möta problem, få aktuell information, effektivisera och förbättrar verksamheten. Informella informationskällor och operativa rapporter med icke-finansiella mått anses användas för att rikta uppmärksamheten på problem.

Understöddja beslut: Att de ekonomiska rapporterna används som underlag för beslut i en organisation låter rent logiskt som en självklarhet. Det diskuteras flitigt i den ekonomiska litteraturen om informationen i rapporterna verkligen används för att ta beslut. Flera studier har visat att rapportinnehållet ensamt inte används i någon större utsträckning för beslutsfattande.⁹¹ Empiriska studier visar att det endast är i undantagsfall som möjligt att påvisa ett samband mellan ett visst rapportinnehåll och ett visst beslut. Dock kan en ökad detaljeringsgrad för objekt, användandet av fler icke-finansiella mått och en ökad aktualitet öka rapporternas användning vid beslutsfattande.⁹²

Ansvarsstyrning: De ekonomiska rapporterna kan användas för ansvarsstyrning och möjliggör en delegering av ansvar och befogenhet i organisationen. Enligt Samuelson sker ansvarsstyrningen i två steg, först preciseras det ekonomiska ansvaret i budgeten och sedan följs det upp i redovisningen. Denna definition innebär att styrningen baseras på finansiella mått.⁹³ Dock finns det kritik mot att använda dessa mått fullt ut kan mäta ansvar och att det finns andra faktorer som gör detta på ett bättre sätt än finansiella data, och att användningen av finansiella mått begränsas till att handla om ekonomiskt ansvar medan andra signaler används för mätning av ansvar i en vidare mening.⁹⁴ Ansvarsstyrnings måtten förväntas vara finansiella i kommunen för utvärdering av prestationer men att operativa icke-finansiella mått och informell information utnyttjas av operativa chefer för att få snabbt svar på hur verksamheten fungerar. Ansvarsstyrning ses som ett finansiellt uppföljningsmått för delegering av ansvar (kommunal decentralisering), långsiktig finansiell påverkan och utvärdering av prestationer. Prestations utvärdering och ansvars delegering har dock icke-finansiella inslag.

Legitimitera beslut och maktpositionering: Aktörens inflytande påverkar beslutet beroende på hur rationell denne är och vilken betydelse beslutet får för beslutsfattaren t ex maktpositionering, resurser till verksamheten mm. Hur beslut tas beroende på aktörens kunskap om orsak/verkan och objektets mätbarhet ses som påverkbara utifrån hur aktören uppfattar sambanden och måtten. Att rationella beslut kan tas enbart från ekonomistyrningen är en myt. Aktörens kunskaper och kompetens att använda styrmedlen är viktig att beakta i

⁹⁰ Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet.

⁹¹ Thorén, B. (1995) Användning av information vid ekonomisk styrning, Graphic Systems, Stockholm

⁹² Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet.

⁹³ Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet

⁹⁴ Östman, L. Utveckling av ekonomiska rapporter – En empirisk studie med tonvikt på mottagaråsikter och utvecklingsförlopp i företag med datorbaserad redovisning. Stockholm, EFI (ak avh).

det sammanhanget. Det finns ett behov av att göra snabba bedömningar och att det är skillnad på en tänkt och en verklig användning av rapporteringen i aktörernas beslutsfattande.⁹⁵

Syn på användning av informell information och styrmedel: Användningsperspektivet hos aktörerna kommer att variera beroende på nedanstående faktorer påverkar cheferna. De används som utgångspunkter för hur aktörerna påverkas i sina val och användning av informationskällor och styrmedel.

- Normsystemet för skolan (Mellemvik, Olson 1998) sätter begränsningar och reglerar hur aktören ska agera t ex gemensamma avtal, politiska beslut och lagar/förordningar.
- Vilken domän i verksamheten aktören arbetar i (Hansson, Martinsson 1996). Relationen mellan politisk och administrativ nivå.
- Vilken uppfattning om styrmedlets säkra/osäkra samband och förmåga att mäta* objektet aktören har vid sina bedömningar (Mellemvik, Olson 1998). Osäkerhet mellan individer, styrmedel och organisationen om resultatet av en åtgärd. Osäkerheten beror på aktörens uppfattning, relevans för denne och aktörens kompetens.
- Behovet av aktuell, handlingsinriktad och verbal information istället för styrmedel med historisk information (Mintzberg)
- Personliga, politiska och professionella behov av att nyttja styrmedlet för legitimitet och makt.
- Aktörens kompetens att använda komplexa modeller.
- Möjlighet till belöning

* Problem beroende på ekonomistyrningen brister. Irrelevant information (sen, ospecifik mm) leder till användning av egna mått och missförstånd mellan chefer. Svårförståeligt styrmedel (ofta fallet med politiska beslut) gör den oanvändbar.

3.4 Vilken styrningsnivå riktar sig undersökningen till?

90-talet har inneburit förändringar som vidgat ekonomistyrningsbegreppet. Men även i kommunen finns det ett traditionellt tänkande där de viktigaste delarna har varit budgetering, kalkylering och redovisning, precis som i tillverkningsföretagen, för att nå de monetära målen för planering och uppföljning. Företags aktiviteter brukar delas upp i strategisk styrning, ett års styrning (taktisk) och operativ styrning (löpande)⁹⁶. Det är ettårsstyrningen och operativa styrningen som ska undersökas. Det finns flera argument för att dessa är svåra att särskilja. Ökad delegering av befogenhet och ansvar samt ökad processorientering som med sin horisontella inriktning talar emot den taktiska styrningen som betonar vertikala samband. Betoning av icke-finansiella mått vid sidan av finansiella förändrar fokus och ständiga förbättringar av verksamheten motsätter taktiska styrningens statiska budgetmål som bestäms årligen⁹⁷. Den sistnämnda budget fokuseringen är mycket stark i kommunal verksamhet eftersom den saknar marknadskrafter nästan helt men utbildningsenheterna i Göteborgsstad har en horisontell organisation med professionella pedagoger som närmast arbetar processinriktad med det kurssystem skolverket föreskriver. Vilken inriktning Göteborgs

⁹⁵ Mellemvik, F., Olson, O. *Regnskap i förändring*, 1996, Cappelen Akademisk förlag as, Oslo

⁹⁶ Samuelsson, L.A. *Controller handboken*. 2001. Tabs tryckeri småland.

⁹⁷ Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet.

kommun betonar, horisontell eller vertikal ska undersökas genom intervjuer på flera befattnings nivåer.

3.4.2 Vilken information behöver undersökas?

Användningen av information från ekonomiska, bearbetade och verksamhetsnära rapporter kommer att undersökas. Ekonomiska rapporter är rapporter från verksamhetens ekonomisystem eller rapporter som följer upp flödet i verksamheten. Verksamhetsrapporter från det verksamhetsnära stödsystemet dvs de rapporter som används i det dagliga rutinarbetet och ekonomifunktionen inte har direkt tillgång till undersöks. Det kan röra sig om system för reparationer eller åtgärder för datorer i datasalar skall fungera tillfredsställande, kopiatorer skall fungera och material till skolans salar finnas mm. Det kan också röra sig om elevbeskrivande variabler som frånvaro, resultat och socialt beteende. Rapporter som handlar om redovisning, kostnader för enheter, kostnader för material och tjänster hör till ekonomifunktionen.

Därutöver undersöks bearbetade rapporter som presenterar en användarvänlig analys. Exempelvis antalet elever i en klass som krävs för att gruppen skall vara lönsam kan vara ett mått. En verksamhetsnära rapport typ är operativa rapporter som kan vara svårt att se en motsvarighet till i ett utbildningssystem⁹⁸. Antalet godkända elever per läsår belönas för närvarande⁹⁹ och kan ses som en motsvarighet. Lärarledd tid med eleverna är ett annat mått. För närvarande garanteras en gymnasieelev 2150 timmar (86 % av 2500p) lärarledd undervisning på tre år i de universitetsförberedande programmen, vilket genererar 2500 poäng¹⁰⁰. Andra intressanta nyckeltal är tjänstefördelning för personal eller antal elever per studiegrupp.

Eftersom det är användningen av ekonomistyrningen jag undersöker så hamnar fokus på att kartlägga vilka mått och information som används och hur de används för att rikta uppmärksamheten på problem i verksamheten, ansvarsstyrning med hjälp av rapporterna eller annan information och understödandet av beslut¹⁰¹. I beslutsfattandet kan mer än rationella beslut utifrån analyser av rapporter fattas t ex påverkan från eget maktbehov, legitimering av budgetanslag mm. Saknas mått eller information inhämtas för att bedöma ovanstående ska de kartläggas i möjligaste mån.

⁹⁸ Inom tillverkningsindustrin är produktions volym och genomloppstider typiska mått

⁹⁹ Kommunens bidrag baseras på antalet godkända elever. Om det förbättrar utbildningsresultatet eller ger en betygsinflation kan diskuteras i annat forum.

¹⁰⁰ Tidigare gjordes ingen skillnad mellan poäng och timmar, men kostnadernas ansågs för höga så timantalet sänktes. Det står dock vilken kommun som helst fritt att satsa mer pengar och ge fler timmar till eleverna.

¹⁰¹ Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet.

4. Fallstudie – informations användning och styrmodeller i gymnasieutbildningen i Göteborgs stad

Intervjuerna har ordnats efter befattnings nivå med rektorer på Göteborgscentrums gymnasieenheter först, sedan utbildningsförvaltningen och sist utbildningsnämnden.

4.1 Rektorsintervjuer på gymnasieenheter i Göteborgs centrumenheter.

Respondenterna är rektor Christer Holmström på Hvitfeldtska gymnasiet, Inger Lundgren på Katerinelund och Staffan Hallström på Burgården. De tre gymnasierna tillsammans med Schillerska gymnasiet där Inger är tillförordnad rektor ingår i område centrum i Göteborgs Stad.

Nedan presenteras en klassificering av vanliga nyckeltal i skolvärlden utifrån begreppsparat finansiell – icke finansiell information som används genomgående i undersökningen.

Finansiell information som beskriver kvantitet (elevpengen gör dem monetära baserat på redovisningens historiska data)

Antal elever per klass

Antal elever/kursgrupp

Antal elever per studie grupp

Antal elever per program

Antal årsarbetare (=total- och medellönekostnad)

Övertid

Kort och lång sjukskrivning

Antal m² per elev

Beläggningsgrad

Slitage kostnader

Ekonomiska rapporters information om verksamhetens resultat, likviditet och kostnader

Icke-finansiell information som beskriver kvalitet

Frånvaro

Andel godkända elever.

Personalomsättning

Mötes information och operativa rapporter rörande verksamhetens måluppfyllelse

Organisation av kurser och lärare tex utifrån tjänstefördelning.

Nöjd elev index

Nöjd medarbetar index

4.1.1 Använda styrmedel

För styrningen säger rektor på Hvitfeldtska att han styr främst via tjänstefördelningen och den ekonomiska styrningen (hur mycket pengar som finns att fördela). Därefter kommer utbildningsplaneringen med programupplägget på skolan och vilka resurser som kan fördelas på dem. Här menar rektor på Hvitfeldtska att det finns beslut tagna uppifrån som gör att

många kostnader redan är fastställda och opåverkbara t ex lokalkostnader och overhead kostnader (den service förvaltningen anser ska finnas centralt och enheterna dela på kostnaden för). Det finns ett kostnadstak för programmen som avgörs av de fasta kostnaderna och personal intensiteten som idag utgör ca 70 % av kostnaderna. Resten av pengarna kan fördelas om det finns något över. Om det finns pengar över fördelar rektor på Hvitfeldtska medel för fortbildning och utveckling av verksamheten och fördelar verksamhetsanslagen till arbetslag och ämnesinstitutioner.

Rektor på Katerinelund skapar verksamhetsmål av den målstyrning hon får från förvaltningen som hon delegerat vidare till sina studierektorer som fått ett sektorsansvar. Sektorerna ska skapa undervisningsmål och utvärdera. Utifrån sektorernas verksamhetsmål utarbetar sedan rektor på Katerinelund budgeten tillsammans med sin ekonom. Viktigast vid resursfördelningen blir schemaläggning för idrott och hälsa profilen skolan har och stöd och hjälp till dem som varit på match eller är svaga elever. Naturligtvis styr ekonomin säger rektor på Katerinelund så egentligen måste säkerställandet av undervisningen vara nummer ett att det finns lärare. Det bygger på klasser och arbetslag som ansvarar för tre årskurser med ca 100 elever. Sedan fördelas mycket på fasta kostnader som lokaler, leasing, datanätet mm. Resten kan fördelas efter behov i sektorerna som mest grundar sig på antalet elever i sektorerna men också på andelen svaga elever. Det kan vara läromedel och utrustning i ämnet.

Rektor på Burgården styr utifrån skollagen, läroplaner, kommunalskolplan och arbetsplanerna på skolan. Sedan fördelar han pengarna från budget och sätter ambitionsnivån t ex fortbildningspeng per lärare. Inför fördelningen tittar han på vilka intäkter som kan fås från kommunen (förvaltningens fördelning) och egna uppdrag (café och konferens intäkter) sedan räknas personalbudgeten fram som brukar vara 75 % av omslutningen och fördelning av lokaler och organisations förslag följer t ex antal elever per program. Mål sätts med nyckeltal för nivåer som andel godkända elever och specifika effektmål vad som är viktigt för Burgården t ex bättre rykte på grund av bråk i höstas. Först måste han alltid titta på personal och lokal kostnader sedan kan verksamhetsanslag och investeringar komma. Rektor på Burgården har satt begränsningar med krav på positivt resultat och bygga ett eget kapital på 7 % för Burgården.

	Rektor Hvitfeldtska	Rektor Katerinelund	Rektor Burgården
Tjänstefördelning	1		
Ekonomiska ramar	1		2
Programupplägg/sektor	2	3	
Fortbildning	2		3
Arbetslag	3		3
Ämnena	3		3
Undervisningsmål		1	2
Schemaläggning		2	
Teknisk support		2	
Läroplaner, skollag mm			1
Personalbudget	1		2
Lokal budget	1		2

Figur 4: Rangordning av använda styrmedel

Flera styrmedel har samma siffra beroende på att de faller inom samma område.

4.1.2 Vilket är informationsbehovet?

Viktigast för att nå bra resultat anser rektor på Hvitfeldtska vara ekonomin, att *få resurser* till skolan. Därefter kommer *kontrollen över personalplaneringen* som måste vara väl utformad. Sist vill rektor på Hvitfeldtska hitta en *verksamhetsidé som omfattar alla*. Han kallar det ”Det inre livet” där mål och verksamhetsidéer genomsyrar skolan. Rektor på Hvitfeldtska efterlyser en medvetenhet hos personalen där man t ex kan se den lilla skolan i den stora utan att förlora helhetssynen. Skolan är redan indelad i fyra större enheter och 13 arbetslag vilka behöver se både den stora skolan och den lilla. Detta förutsätter en bra programstruktur och kunskap om den hos alla.

Det viktigaste för att nå bra resultat anser rektor på Katerinelund vara *personal (främst lärare)* som arbetar bra, är kreativa, positiva och glada så de kan skapa en god elevtrivsel.

Att skolan har en *bra arbetsmiljö* med rättvisa belöningsystem, en arbetsbelastning på rätt nivå och att medarbetarna är delaktiga och har inflytande på verksamheten.

Sist avgör *grundmaterialet* menar rektor på Katerinelund. Duktiga elever är billigare att undervisa än svaga och då menar hon både socialt och intellektuellt. Det viktigaste är att eleverna har goda kunskaper både ämnesvis och socialt.

Rektor på Burgårdens recept för bra resultat är duktig personal (lärare, skolledare m fl), en ekonomi i balans så resurser kan fördelas där de behövs och följas upp samt att elevernas kunskapsnivå är tillfredställande.

4.1.3 Varifrån hämtas och hur används informationen?

Den viktigaste informationen för att styra anser rektor på Hvitfeldtska vara olika skolspecifika nyckeltal nämligen; antal elever per klass där outnyttjade platser kan fyllas från externt håll, antal elever per kursgrupp för att vara effektivt utnyttjande intern av personalresursen. Personalresursens användning kontrolleras också genom antal utlagda undervisningstimmar och personalens tjänstefördelning.

Som nummer två, sätter rektor på Hvitfeldtska, information om aktuell tjänsteorganisation med uppgifter om tjänstledigheter, sjukfrånvaro, pensioneringar mm även fortbildnings behov genom kompetensinventering och förhållandet rekryteringsbehov eller övertalighet anses viktiga.

Som tredje informationskälla vill rektor på Hvitfeldtska ha kontinuerlig uppföljning av hur informationen når ut i arbetslagen, kontinuerliga möten med arbetslagsföreträdarna och skapa ett forum för pedagogisk diskussion i arbetslagen. Dessutom önskar sig rektor på Hvitfeldtska tydligare informationskanaler med återkoppling från lärare och arbetslag. Eventuellt kunde kunskapsnätet användas för detta.

. För många system gör att medarbetarna känner sig stressade eftersom de pressas att ta fram information till alla modeller samtidigt som de ställer prestationskrav på medarbetarna. Ledningen får också problem att använda modellerna när informationen blir diffus beroende på för mycket information. Möjligheten att utvärdera prestationer, måttens förmåga att rikta uppmärksamheten på problem och att utgöra beslutsunderlag (vara precisa nog för att bli användbara) är avgörande för vilken information och hur informationen används. Problem uppstår t ex om informationen är för aggregerad för att mäta en prestation i förhållande till ansvar och påverkan.

Rektor på Hvitfeldtska skaffar sig information om *nyckeltalen* via systemen Gerda där antal elever/klass, antal elever/kursgrupp finns, till viss del via förvaltningens nytillkomna informationsbank ”siffror som talar” och tjänstefördelning och medelkostnad för lärarna via

systemen PLM och PLATS. Lokalt på skolan utnyttjas Novaschem för lokal beläggning mm. Ytterligare ett system PERKOS visar aktuellt utfall av kostnader och intäkter på olika ansvarskonton som delats upp sektorsvis t ex fördelningen av lärarkostnader per programandel, tyvärr hamnar lärarkostnaden som en kostnad på arbetslaget och blir svår att fördela.

Osäkerheten i siffrorna menar rektor på Hvitfeldtska är för stor, vet man inte vad som läggs in blir det fel. Datasystemet kunde vara mycket bättre och mera verksamhetsspecifikt. Rektor på Hvitfeldtska skulle vilja få direkta beräkningar på kostnader för program och sektorer på skolan och aktuella uppgifter om elevkostnad/m2, kursdeltagare/kurs eller vad en medellärare kostar. Istället måste han göra beräkningarna själv för att få fram grunddata och uppskatta utifrån Gerda och de andra systemen var genomsnitt mm ligger. Gerda uppdateras varje vecka eller oftare de övriga löpande.

Antal elever/klass är en alarmklocka för rektor på Hvitfeldtska. Vi räknar med 32 elever per klass och har därför en brytpunkt på 16 elever för att slå ihop två till en. Alternativet är att minska timtalet på kursen. Nu finns ett krav uppifrån på att månadsrapportera och får ej betalt för avhoppade elever mer än en månad framöver men kostnadsansvar för personal (och därmed tjänstefördelningen) ligger kvar på årsbasis. Svårt med pedagogisk planering.

Aktuell tjänsteorganisation, fortbildning och rekryteringsbehov

Tjänsteorganisationen uppdateras på Gerda nästan varje dag så därifrån och från samråd med personal sekreteraren 1ggr/vecka om rekryteringsbehov och övertaligheter skaffar rektor på Hvitfeldtska sig sin information. Det finns också särskilda Rehabmöten som ledningsgruppen håller vid behov vanligen måndagar för sjukfrånvaro mm ska kunna kontrolleras. Fortbildningsbehovet sköter studierektorerna utifrån utvecklingssamtal och budgetrestriktioner som sker 1ggr/år men strävan är 2ggr/år. Direkt kan rektor på Hvitfeldtska agera genom beslut om att sätta in vikarie eller inte men ur pedagogisk synpunkt kan han inte undvika kostnaden, eleverna måste ha sin undervisning.

Kontinuerlig uppföljning hur information når ut till arbetslagen

Här anser rektor på Hvitfeldtska att han inte får någon bra information. Väger han tänker sig är kontinuerliga möten med arbetslagsföreträdare, skapa ett forum för pedagogiska diskussioner i arbetslagen och eventuellt informationskanaler med återkoppling på kunskapsnätet. Personalkonferensen blir för stor för att få återkoppling genom men rektor på Hvitfeldtska försöker besöka arbetslagsmötena men det kräver schemalagda möten. Därutöver försöker rektor på Hvitfeldtska lyssna av verksamheten, kollegor och elever lämnar mycket information.

Åtgärder rektor på Hvitfeldtska vidtar är att lyfta upp aktuella frågor till skolkonferensen där consensus beslut kan tas eller mera kontroversiella frågor som schemalagningen går via olika samverkans vägar, LSG och skolkonferensen.

Rektor på Katerinelund viktigaste information för att se *hur väl personalen arbetar är det hon lyssnar av i personalrummet*. Sedan har hon 2 formella träffar per vecka där sektorernas ledare (studierektor) är med. Ena tillfället är med arbetslagen och andra med ämnen och sektorer. Dessutom har hon utvecklingssamtal 1ggr/år där kompetensutveckling lyfts fram och med övrig personal har hon täta träffar formellt möter hon dem på arbetsplatsträffar 1ggr/månad och personalmöten 1ggr/månad. Det är viktigt att mötena är givande poängterar rektor på Katerinelund så det känns viktigt att delta. Träffarna är schemalagda via ett kalendarium för läsåret och muntliga men rektor på Katerinelund för minnesanteckningar och ibland skrivs protokoll. Inger agerar inte direkt utifrån informationen utan delegerar till sektorsledarna som får ta tag i problemet själva och komma med förslag. Det är de som ser

problemet som ska lösa det säger rektor på Katerinelund. Arbetsbelastningen på lärarna är ett större problem som inte kan delegeras men Rektor på Katerinelund ger ingen förklaring till hur det ska lösas.

Att *arbetsmiljön är tillfredställande kontrollerar hon genom samma formella möten* och det formella arbetet LSG och fack gör samt skolutvecklingsgruppens arbete med läraravtalet som är främst arbetstid, arbetsomfattning och miljöfrågor.

Vilken *kvalitet grundmaterialet på eleverna* har kontrollers genom intagningsystemet varje år där medelbetyget kan avläsas. För planeringens skull önskar Ingrid att det fanns social information så beredskapen kan höjas innan och inte efter att eleven gått på skolan en tid. Väl på skolan uppdateras informationen på lektioner i elev lärarmötet och via prov. De åtgärder rektor på Katerinelund anser att hon gör är främst marknadsföring av idrottsprofilen på skolan där förbundet bedömer meriter och skolan betygen men också hemsidan.

Viktigaste information för rektor på Burgården att *kontrollera om personalen är duktig* är för skolledarnas del deras täta kontakt och samarbete medan för lärarna genom elevernas utsago (ej via betygssättning som rektor på Burgården anser vara ett trubbigt instrument) och annan personals uppfattning, arbetslagsträffar och programråd, föräldrarnas åsikter och i utvecklingssamtalen. Mötestillfällen finns flera varje vecka. För att säkerställa att ha en duktig personal ger rektor på Burgården möjlighet till fortbildning, är noggrann vid rekryteringen och tar hand om duktiga lärarkandidater, försöker hålla en bra arbetsmiljö med högt till tak för åsikter och att det är ordning och reda på elever, städ och annat praktiskt. Vid problem försöker han skapa sig en bild av problemet och vidare befordrar till berörd skolledare att åtgärda tex samtal med berörd lärare. Gäller det skolledare tar han samtalet själv.

För att ha *ekonomin i balans så resurser kan fördelas där de behövs och följas upp* utnyttjar rektor på Burgården sin ekonom på skolan (75 % tjänst) där de diskuterar månadsrapporter och delår. Om budgeten inte kan hållas i sektorerna förväntar sig rektor på Burgården att studierektorn lamar. Det är viktigt att vara realistisk och budgeten diskuteras ofta. Han gör prognoser på elevavhopp (elevpengsbortfall) och periodiserar tex efter konferenssäsong på hösten. Det finns tyvärr stor osäkerhet i planering tycker rektor på Burgården som just fått en hyres höjning på 500 000 kr (beroende på kommun/förvaltningens felräkning på semesterlön) och fasta kostnader för lokaler och personal kvarstår även om intäkten minskar pga elevavhopp. De åtgärder rektor på Burgården kan göra är att öka intäkterna eller spara. Organisatoriskt kan grupper slås samman och bli större, valen bli färre i skolan (mindre attraktiv skola?) och vänta med vikarie insättningen.

Kontroll av att *elevernas kunskapsnivå är tillfredställande* gör rektor på Burgården genom att titta på läsförståelsetest med nya elever, betygsstatistik och resultat från nationella prov. Han förebygger problemen genom inrättande av ett specialpedagogiskt centrum, extra läsläsningsstöd i en studiehall och biblioteket. Skolvårdar har anställts för att skapa aktiviteter bla en somalisk för att locka invandrare och ett nytt effektivare frånvarosystem "Historik" som är unikt för Burgården.

<i>Informationskälla och rektor</i>	<i>Från ekonomiska rapporter</i>			<i>Från bearbetade rapporter</i>			<i>Från verksamhetsnära rapporter/möten</i>			<i>Från informella källor</i>		
	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Informationsbehov												
Ekonomin i balans så resurser kan fördelas	x	x	x	x	x	x	x					
Nyckeltal												
Antal elever per studiegrupp / kursgrupp / klass				x			x					

Antal elever per program			x			x				
Aktuell tjänsteorganisation										
Antal årsarbetare och lönekostnad	x									
Antal anställda och sjukfrånvaro	x		x							
Sysselsättningsgrad	x		x							
Icke-finansiell information										
Kontinuerlig uppföljning hur information når ut till arbetslagen									(x)	
Fortbildning och rekryteringsbehov			x			x			x	
Kontrollera kvalitet på personalens arbete							x	<u>x</u>		x
Bra arbetsmiljö (rättvisa belöningsystem, en arbetsbelastning på rätt nivå och att medarbetarna är delaktiga)							x			
Kontrollera att antagna elevers kunskapsnivå är tillfredställande				x	<u>x</u>			<u>x</u>		

Figur 5: Informationsbehov för att nå bra resultat (1= rektor Hvitfeldtska, 2 = rektor Katerinelund, 3= rektor Burgården)

4.1.4 Vilken formell information finns? Tillgängliga rapporter

Resultat räkning, Balansräkning och protokoll används mest men databaserna (Gerda, PLATS, PLM, PERKOS och Novaschem) används också flitigt. De första kommer månadsvis och de sista löpande ca varannan vecka. För att skaffa sig övrig information tror rektor på Hvitfeldtska på BSC för gymnasiet men använder för närvarande de protokoll han får från ämnes-, arbetslagsträffar samt LSG och skolkonferens. Att RR och BR används mycket beror på att rektor på Hvitfeldtska är hårt styrd av ekonomin och vill få en uppfattning om organisationen är för utvidgad och vilken effekt gamla beslut fått, men känner samtidigt en viss hopplöshet med att vända ”en oljetanker” med långsiktiga kostnader (en elev genererar kostnader under tre år). ”siffror som talar” undersöks spontant men oregelbundet och används minst eftersom siffrorna är alldeles för osäkra, indata stämmer dåligt och då blir utdata ännu sämre.

Rektor på Katerinelund tittar mycket lite på ekonomiska rapporter som balansräkning mm det får ekonomiansvarige sköta och larma vid problem. Ekonomin är god säger Inger, vi får lite extra för idrotts antagningar och kan bland annat servera frukost till idrottarna på morgonen. Det rektor på Katerinelund tittar på är elevantalet på skolan för avhopp och rekrytering är viktigt för anslagen till skolan och många kostnader är fasta. Budgeten ligger på ca 56 miljoner och bara ca 1,3 miljoner av dessa är rörliga och kan fördelas. Ekonomen Birgitta håller i ekonomin de diskuterar varje dag så Ingrid anser att hon har all information hon behöver och ingen utnyttjas mindre än någon annan däremot måste en hel del rapportering skapas till förvaltningen. Verksamhetsrapportering från möten med skolledningen används till

detta. Sedan kommer en hel del rapportering från förvaltningen via möten och totalen (resurs fördelningen/användningen mellan skolorna) och via rektorsmöten där skolchefen och ekonomichefen är närvarande.

Rektor på Burgården får och kontrollerar totalbudgeten varje månad och delbudgetarna från respektive sektor. Den intäktsgivande delen ser han varje vecka eftersom han attesterar fakturorna. I övrigt litar han på sin ekonom (Charlotte Lundell). Resten utnyttjar rektor på Burgården efter behov tex personal-, elev- och betygsstatistik.

4.1.5 Ansvarsfördelning

4.1.5.1 Kommunikation

Rektor på Hvitfeldtska diskuterar ansvarsområde med skolchefen 1ggr/år ibland 2ggr/år och det sker i utvecklingssamtal. Därutöver diskuteras löpande per telefon 2ggr/vecka, rektorsledningsgruppmöten 2ggr/månad och personliga möten 2ggr/år. Oftast diskuteras bekymmer som uppkommit vid platsbesök och utvecklingssamtal, ärenden rörande verksamheten tex personalpolitik policy, skolverksfrågor och kommunens policy för externa elever. Ekonomi och resurser diskuteras också ofta.

Med underordnade diskuteras dagligen personligen och i möten varje månad om policy.

Rektor på Katerinelund svarar spontant ”inte ofta” på frågan om hur ofta hon diskuterar med överordnad. Om det uppstår något problem eller svårigheter med tex elevärenden, policy frågor tar de kontakt. De diskuterar mjukare frågor på möten eller via mail ”men de har ingen betydelse” säger Inger eftersom de ändå inte får några resurser. Det är ändå skönt att skolchefen visar förståelse för problemen. Utöver dessa möten får skolan besök 2gångar om året när skolchefen kommer ut och tittar.

Med sina underordnade diskuterar rektor på Katerinelund dagligen angående elevvårdsärenden, verksamheten, schema, sjuka, vikarie och andra ting. De har också sitt ledningsgrupp möte varje vecka.

Rektor på Burgården diskuterar inte ofta med skolchefen ungefär en gång i månaden via mail eller telefon. Det brukar gälla organisatoriska frågor tex lokalhanteringen efter delningen av Vux, utvecklingsidéer och verksamhetsfrågor. Med underordnade diskuterar han en gång i veckan med ledningsgruppen och arbetsplatsträffar var tredje vecka utöver informella möten tex lunch. Informationen har lagts in i en databas där protokoll förs direkt i datorn även personal budgeten och investerings äskanden läggs in i databasen så alla kan nå dem. Ekonomin, personal och LSG frågor är stående punkter på dagordningen och mycket praktiskt avhandlas tex schema, föreläsning bokningar och tillvalsutbudet. Rektor på Burgården vill inte ha några informationsmöten men måste ändå informera om förvaltningens direktiv.

4.1.5.2 Prestationsutvärdering

Rektor på Hvitfeldtska blir utvärderad 1ggr/år i utvecklingssamtal om balansen i organisationen och personligen. Utvärderingen sker genom skriftliga kriterier om ekonomi, budget, personal och verksamhetsmål som är tydliga men svåra att påverka tycker rektor på Hvitfeldtska. Om något är negativt reagerar skolchefen snabbt och omgående nästan dagen efter genom tillsägelse och hårdare styrning att/vad man ska göra åt det. Skolchefen anser att det är fel att säga hur man ska göra och sedan säga att det är fel vilket rektor på Hvitfeldtska uppskattar, men förutsätter att chefen har en uppfattning om hur problemet ska lösas.

Det som verkar centralast i utvärderingen uppfattar rektor på Hvitfeldtska vara ekonomin, elever och föräldrars syn på verksamheten och ”rykten” om verksamheten. Skillnaden mellan den personliga prestationen och verksamhetens resultat tycker rektor på Hvitfeldtska är liten. Rektor på Hvitfeldtska förknippas mycket med verksamheten och tycker att skolchefen har liten medvetenhet om organisationen.

I sin egen utvärdering av underordnade diskuterar rektor på Hvitfeldtska måluppfyllelse av verksamhet och ekonomi 1ggr/år. Han värderar då *bemötande* högst d v s hur man tar sig an ett ärende gentemot elever, föräldrar, personal och andra grupper, att man har en *positiv intuition* eftersom organisationen bygger på lärande krävs ödmjukhet och allvar, ingen nonchalans. Därefter värderas *effektivitet i arbetet* och strävan mot gemensamma mål. rektor på Hvitfeldtska tycker att han skiljer på personlig prestation och verksamhetens eftersom han har bra kontroll på förutsättningarna för att klara jobbet och har tät kontakt med underordnade.

På frågan om hur ofta rektor på Katerinelund blir utvärderad svarar hon först att det varierar, vi utvärderar oss själva tycker hon och nu kommer ju svaren från det balanserade styrkortet. Sen så har hon möte för utvecklingssamtal hos skolchefen en gång om året som är muntlig men skrivs ned där de följer en mall om hur budget, personal och verksamhet fungerar. Det är många punkter i mallen så alla delar kommer inte rektor på Katerinelund ihåg men ovanstående ses som centrala. Ekonomin, då tänker rektor på Katerinelund på budgeten, är alltid föremål för diskussion och kopplat till lön, vilka förändrings- eller utvecklings åtgärder man gör när verksamheten förändras främst med avseende på personaltrivsel och undervisningsmetoder och tredje i ordningen är nog delegeringsförmågan med ansvarsfördelning som är viktiga i utvärderingen. Reaktionen på negativa differenser gör honom inte glad säger Inger även om hon inte fått uppleva det själv. Vi har god ekonomi och inte blivit utsatta. Han är positiv när det går bra och visar sitt gillande för vår organisatoriska förändring av Katerinelund och positiva ekonomiska resultat.

Skillnad på personlig prestation och verksamhetsresultat tycker Inger att chefen gör och även om tidigare år enbart varit utvecklingssamtalet så har rektorerna för första gången fått göra ett Merkur urvalstest för att kartlägga kompetensutvecklingsbehov och få en profil på personliga insatser.

När rektor på Katerinelund själv utvärderar underställda gör hon det muntligt en gång om året i utvecklingssamtal och mer allmän utvärdering i en enkät en gång om året så totalt blir det två tillfällen per år. Det Inger tittar på är;

- 1) Hur det fungerar med eleverna
- 2) Hur de bidrar till utvecklingen på skolan
- 3) Vilken samarbetsförmåga de har.

Rektor på Katerinelund tycker att hon skiljer på personlig prestation och verksamhetens resultat. Det viktigaste är hur de hanterar eleverna så deras sociala förmåga värderar rektor på Katerinelund starkt medan personligheten kan variera och har ingen betydelse tycker hon. Naturligtvis värderas utvecklingen av verksamheten men är mindre viktig.

Formellt blir rektor på Burgården utvärderad personligen och muntligen 1 ggr/år i utvecklingssamtalet men verksamheten blir utvärderad vid varje delårsbokslut skriftligen. Vid negativa differenser för skolchefen en konstruktiv diskussion tycker rektor på Burgården och lämnar mycket ansvar. Centralt brukar vara ekonomin, hur verksamheten leds (tydlighet mm), hur man agerar i den operativa ledningsgruppen (rektorerna) och hur skolan fungerar. Han lyssnar av eleverna mycket och även lärarna. Tydlig skillnad på personlig prestation och

verksamhet tycker rektor på Burgården. Det syns där andra gjort mycket bra jobb utan att klara ekonomin.

Rektor på Burgården utvärderar sina underordnade två gånger per år i ett utvecklingssamtal och ett lönesamtal. Händer något särskilt ger han direkt respons. Till utvecklingssamtalet använder rektor på Burgården ett skriftligt självvärderingspapper som chef och underordnad fyller i och diskuterar utifrån men han har det som en frivillig metod därför blir det muntligt med dem som inte vill använda den. Centralt är att de underordnade når uppsatta mål både ekonomiskt och för verksamheten, hur de hanterar sin underordnade (de får inte vara för fyrkantiga men inte heller konflikträdna och våga ta beslut de tror på), de ska kunna ge kritik uppåt och ha god kompetens inom sitt område. Han anser sig skilja på personlig prestation och verksamheten eftersom han kan se verksamhetens möjlighet att lyckas och om man har duktiga medarbetare så är det lättare att lyckas.

<i>Utvärderingsfrekvens / rektor</i>	<i>Årligen</i>			<i>Månadsvis</i>			<i>Veckovis</i>			<i>Dagligen</i>		
	<i>1</i>	<i>2</i>	<u><i>3</i></u>	<i>1</i>	<i>2</i>	<u><i>3</i></u>	<i>1</i>	<i>2</i>	<u><i>3</i></u>	<i>1</i>	<i>2</i>	<u><i>3</i></u>
Ekonomisk resultat	<i>x</i>	<i>x</i>	<u><i>x</i></u>	<i>x</i>	<i>x</i>	<u><i>x</i></u>						
Ledarskap	<i>x</i>	<i>x</i>	<u><i>x</i></u>									
Verksamhetsmålen uppfyllelse	<i>x</i>	<i>x</i>	<u><i>x</i></u>									
Hantering av problem		<i>x</i>	<u><i>x</i></u>			<u><i>x</i></u>				<i>x</i>		

Figur 7: Prestationsutvärdering av rektorer (1= rektor Hvitfeldtska, 2 = rektor Katerinelund, 3= rektor Burgården)

4.2 Intervjuer på Utbildningsförvaltningen i Göteborgsstad.

Lars-Olov Lernberg Skolchef i Göteborgs utbildningsförvaltning har varit skolchef i Göteborg under 2,5 år men jobbat med liknande arbetsuppgifter i 25 år i skolöverstyrelsen, utbildningsansvar i Södermanlands län och skol chef i Nacka och Botkyrkas kommuner i Stockholmsregionen. Skolchefen är exekutiv chef för kommunens skolverksamhet. Huvudprocessen är undervisning eller snarare elev lärande och stödprocesser är funktionerna personal, ekonomi, lokal och säkerhet, planering, utveckling och IT.

Skolchefens närmsta chef är stadsdirektören (Lars Roslund) och nämndpresidiet i kommunfullmäktige. Presidiet består av ordföranden Frank Andresson (tidigare Vivianne Nilsson) och vice ordförande Agneta Granberg. Han är kontrakterad som förvaltningschef i kommunstyrelsen och att stå till förfogande som förvaltningschef för skolan.

Underordnad personal är rektorerna operativt och strategiskt ledningsgruppen som består av sex tjänstemän med ansvar för stödfunktionerna personal, ekonomi, lokaler och säkerhet, planering, utveckling och IT. Tanken är att rektorerna ska kunna vända sig till respektive funktion för stöd (se bilaga 3).

Marie Alkvist-Carlsson ekonomichef i Göteborgs utbildningsförvaltning har varit ekonomichef här i 1,5 år och jobbar med att samordna budget, månadsrapportera,

delårsrapportera och årsredovisa. Hon har stöd av en stab på 14 personer och kan köpa tjänster (rapporter) från stöd och service enheten (40-50 anställda) till internpris. Det rör sig ofta om utredningsuppdrag t ex klusterorganisationens konsekvenser. Närmsta chef är Lars-Olov Lernberg och underställd är Ingela Håman som är controller.

4.2.1 Användning av styrmedel

Skolchefen styr med hjälp av mål och ekonomi. Målen är uppdelade i fyra nivåer. Den högsta är *övergripande mål* som sätts av kommunfullmäktige och styr all verksamhet i staden (inte bara utbildning). Nästa nivå är *inriktningsmålen* som förvaltningen sätter själva. År 2002 fanns 25 mål utan inbördes rangordning men till 2003 har man bestämt att 5 är prioriterade säger skolchefen bland annat utvärderingsbar utvecklingsplan per elev och elevernas representation i kurs och programråd. I förvaltningens budget finns dock bara fyra inriktningsmål nämligen följande med något annorlunda formuleringar;

- Skolan skall stödja det pedagogiska arbetet med demokratifrågorna samt fortsätta utveckla elevdemokrati och lokala styrelser. Skolan skall uppmuntra, stödja och skapa förutsättningar för ett aktivt medborgarskap
- Skolan skall ta tillvarata kompetens i mångfalden bland elever och personal. Skolan skall verka för att bryta den etniska och ekonomiska segregationen.
- Skolan skall utveckla ett hälsofrämjande arbete och påverka ungdomar att aktivt ta avstånd från droger. Samarbetet mellan sär-, grund- och gymnasieskolan skall utvecklas.
- Skolan skall erbjuda en modern och konkurrenskraftig grundutbildning, utveckla samarbetet med högskola och näringsliv, integrera miljötänkande och miljöåtgärder i alla verksamheter och fortsatt utveckla internationella kontakter och fungera som mötesplats för olika nationaliteter.

Tredje nivån är *effektmålen* som skolorna sedan ska bryta ned till verksamhetsmål som ska fastställas i sitt sammanhang av nämnden (utbildningsförvaltningen). För närmare beskrivning se bilaga 4.

Ekonomichefen styr genom budget handlingar och uppföljning. Hon skapar de ekonomiska ramarna för varje skola och delaktig i verksamhetsmålen för dem. Uppföljningen sker genom att titta på avvikelser ifrån budget vid månadsrapporteringen, delårs och årsredovisningen. Dialog med skolan för att rätta till krävs. Oftast har hon enskilda eller gemensamma möten med berörda när problem uppstår, därför varierar kontakten mycket beroende på hur skolan går.

	Skolchefen förvaltningen	Ekonomichef förvaltningen
Demokrati i skolan	1	
Mångfald i skolan	1	
Hälsofrämjande arbete	1	
Konkurrenskraftig utbildning	1	
Effektmål	2	
Budget avvikelser		1

Figur 8: Uppgiven användning av styrmedel (inriktningsmål)

4.2.2 Vilket är informationsbehovet?

För att nå bra resultat anser skolchefen att;

- 1) Eleverna känner till verksamhetsmålen och att individuella mål formuleras och uppföljning genomförs. Skolchefen vill se mer av portfolio pedagogik i skolan där eleverna samlar sitt material som kan visas upp. Han nämner Vinga gymnasiets metod i sammanhanget eftersom de lyckats bra med sin portfolio. Man kan samla videoklipp, bilder och resultat säger skolchefen.
- 2) Lärarnas attityd till måluppfyllelsen är viktig poängterar skolchefen för att nå ett gott resultat.
- 3) Förutsättningarna eleverna och lärarna har för att utföra sitt arbete är viktig t ex lokaler, ekonomi och material säger skolchefen.

I det sista kommer vi in på ekonomin i kommunen och skolchefen tar fram en liten folder i sin agenda och säger ”Denna bär jag alltid med mig”. Det är Göteborgs stads författningssamling och han läser upp följande författningstext. *Verksamheten skall bedrivas inom givna ramar även om den medför att de i budgeten angivna målen och riktlinjerna inte kan uppnås.* Detta måste jag följa säger skolchefen.

För gott resultat anser ekonomichefen följande i nämnd ordning är viktigast;

- 1) Bra ledarskap d v s engagemang, entusiasmera personal, hålla överenskomna resultat.
- 2) Ha överensstämmelse mellan ekonomiska resurser och verksamhetsmål
- 3) God samverkan mellan och inom enheterna (gymnasier, fack och förvaltning emellan)
- 4) En omvärldsanalys d v s vilken utbildning kommer att efterfrågas

4.2.3 Varifrån hämtas och hur används informationen?

Information om *elevernas kännedom om verksamhetsmål* får skolchefen genom att begära individuella utvecklingsplaner för eleverna på respektive skola. Vinga exemplet kommer upp igen för de har planer för respektive kurs och eleverna får bedöma sig själva i en loggbok. Han kontrollerar att de finns i samband med besök på skolorna 2 gånger om året då han pratar med elever och rektor på skolan och ibland lärarna. Då vill skolchefen veta anledningar till elevers avhopp och misslyckade resultat på kurserna. Utvecklingschefen på förvaltningen är också ute på besök för att observera verksamheten och skolan utvärderar sig själv. Skolchefen söker efter hur målen uppnåtts och att det finns en analys av måluppfyllelsen på enheterna.

Saknas uppfyllelse av målen reagerar skolchefen med tuffare ton gentemot den ansvarige rektorn och krav på tydligare redovisning av resurserna. De områden som följts upp försöker han betona genom att redovisa sin analys med att berätta ”du har gjort ...” och de som inte följts upp med ”du skall...”. Skolchefen kommer in på hur han belönar sin operativa enhet genom lönesättning och förklarar att vid senaste lönesättning fanns ett nominellt lönepåslag på 500 kr – 3 000 kr beroende på rektorns prestation. Samtidigt försvarar han det kritiserade omorganisationsförslaget med kluster med att han vill få en rektor/chef som ansvarar för lokaler mm för flera skolor så att övriga ska bli mer pedagogiska ledare. Målet är ca 30 lärare per pedagogisk ledare vilket ska höja måluppfyllelsen.

För att ta reda på *lärares attityder* använder skolchefen den nyligen genomförda medarbetar enkäten som ingår i det balanserade styrkortet för gymnasiet. På sina besök vid skolorna gör skolchefen intervjuer med 8-10 representativa lärare i ca 30 min, elevintervjuer och lektionsbesök där han försöker lyssna av och skapa sig en bild av verksamheten som han jämför med intervjuerna. Han gör ca 1 besök per vecka. Sedan återkopplar skolchefen till rektorerna om vad han sett i ett en timmes samtal. De diskuterar målkopplingen på skolan och skolchefen anser att rätt mycket tid satsas på detta. Efter besöket rapporterar skolchefen

muntligen till nämnden (=presidiet + Helen Odenjung i kommunstyrelsen som ansvarar för skolfrågor och övriga i kommunfullmäktige), skriftligen är olämpligt med tanke på risken för missbruk om t ex media får tag i uppgifterna. Dessutom hämtas information vid de månatliga nämndsammanträden som görs på en skola då rektor får presentera verksamheten i ca 1 timme (skolchefen brukar tipsa rektorn i förväg om vad nämnden vill veta) och sedan ca 2 timmars sammanträde.

Elever och lärares förutsättningar för att kunna arbeta ser skolchefen genom att studera rapporter från skolorna och jämföra dem med de ekonomiska siffrorna t ex personal situationen med sjukfrånvaro, tjänsteunderlag och fördelning osv. Skolchefen letar efter trender i rapporterna. Han gör en kontroll ungefär en gång per månad. Åtgärderna sker oftast genom någon av funktionerna i strategiska ledningen som pratar direkt med rektorn. Utbildningsnämnden kallar in rektorn för en rapport och tar fram stöd och föreslår en lösning t ex arbetskraft. Nämnden kan dock inte tillföra finanser eftersom det råder brist på finanser för oförutsedda utgifter. Skolchefen kan inte själv äska pengar från sina överordnade utan enbart redovisa genom rapporter varje månad, kvartal delår och årligen samt att föra en diskussion med politikerna. Skolchefen säger att han är noga med att inte avslöja sin politiska hållning när han gör det.

Ekonomichefens informationskällor för *bra ledarskap* främst medarbetar enkäten som hon anser ger absolut mest. Sedan kan man se vad enstaka personer och facket anser samt om statistik och resultat visar på ledarskapets goda kontroll och positiv personal. Enkäten ska komma en gång per år övriga källor är mera adhoc. Åtgärderna hon gör är olika men är det en generell brist sätts utbildning in men är det enskilt krävs enskilda samtal.

Överensstämelsen mellan ekonomiska resurser och verksamhetsmål får ekonomichefen reda på genom verksamhetsmål från skolorna och budgethandlingar från kommunfullmäktige. Det senare styrs av Göteborgs stads författningssamling "Riktlinjer för genomförande av budgeten" och övergripande mål från fullmäktige samt inriktningsmål för förvaltningen. Målen uppdateras årligen men den ekonomiska ramen kan ändras under året. Icke överensstämmelse innebär en diskussion med stadskansliet om vad besluten grundar sig på och hur de har räknat. Ekonomichefen ansvar tillsammans med övriga förvaltningen om resursfördelning för respektive skola för måluppfyllelse och de följer en modell som till 90 % grundar sig på antal elever på en viss programtyp. Resten styrs av elevernas särskilda eller sociala behov.

God samverkan mellan och inom enheterna visar sig främst vid möten med fackförbund och rektorer men också om gemensamma eller egna avtal görs tex skolmåltider, leverantörsregistret visar var inköp gjorts, personalavdelningens rapporter om personal utnyttjandet tex övertalighet och andra slumpvisa kontroller. Kontrollerar gör hon ca en till två gånger per kvartal. Har egna avtal träffats så tar hon upp en diskussion om nya gemensamma avtal. För inköp styrs mycket via upphandlingsbolaget för att få mängdrabatter. Vakanser och övertalighet åtgärdas via personal avdelningen så omflyttningar kan ske.

En *omvärldsanalys* dvs vilken utbildning kommer att efterfrågas är tuffare att få information om men ekonomichefen beställer befolkningsstatistik årligen av stöd enheten för att se antal 16 åringar som kan söka. Osäkerhet om sökande utanför den kullen finns så hon tittar på konjunktur utvecklingen, sjunker möjligheten till arbete så påverkar det elevunderlaget. Konkurrens från friskolor bedöms med avseende på risken för lägre lokalbeläggning, friställande av personal, marknadsföringsåtgärder. Elevpengen kommer framöver att vara

lika och den fördelar förvaltningen till både friskolorna och de kommunala så kostnaden är lika. Hon tittar också på program organisationen på skolorna (antal platser) och bransch kontakter på yrkesutbildningarna varje år. Sedan måste man hålla sig ajour med statliga skolutredningar om vad som är på gång så dagligen är hon ute på skolverkets hemsida och letar på Internet. Informationen utnyttjas för att kunna bedöma budgeten. Visar effekterna av informationen på att ge nya utredningsuppdrag, intäkter eller kostnader.

<i>Informationskällor</i>	<i>Från ekonomiska rapporter</i>		<i>Från bearbetade rapporter</i>		<i>Från verksamhetsnära rapporter</i>		<i>Från informella källor</i>	
	1	2	1	2	1	2	1	2
Elevernas kännedom om verksamhetsmålen							X	
Lärares attityder			X		X		X	
Elever och lärares förutsättningar för att kunna arbeta	X		(X)	X	X	X		
Bra ledarskap				X		X		X
Överensstämmelse mellan ekonomi och verksamhetsmål	X		(X)	X	X	X		
Samverkan mellan och inom enheterna				X		X		
Omvärldsanalys				X				

Figur 9: Använda informationskällor för att täcka informationsbehovet och nå bra resultat (1= skolchef, 2 = ekonomichef)

4.2.4 Vilken formell information finns? (Tillgängliga rapporter)

Skolchefen får rapporter om verksamheten från rektorerna, ekonomiska rapporter och personal rapporter (tjänstefördelning, utveckling/avveckling, anställningsläget tex övertid, kort/lång sjukfrånvaro och kategoriserat efter kärnämne eller yrkesämne) för de sista två finns allt elektroniskt och minsta faktura kan kontrolleras men de går inte att samköra. Dessutom får skolchefen rapporter om lokalutnyttjandet tex normalt eller skadeberoende slitage och belägningsgrad och om elevstatistik som elevprestationer, avhopp/nyrekrytering och frånvaronivåer på skolorna. Alla använder han parallellt och luckor i informationen inhämtas från ovan nämnda möten. Han gör en noggrannare kontroll varje månad men får han signaler måste kontroll göras direkt. Skolchefen vill förfina systemet för bättre uppgifter. Nu måste han beställa rapporter han behöver tex från rektorerna eller stöd och service.

Ekonomichefen får ekonomiska rapporter (BR, RR) och tittar mest på den månadsvis. Hon får också elevstatistik och personal statistik som nyttjas ofta, nyttjande grad av företagshälsovård och medarbetar- samt elevenkäter är mer på årsbasis. Övriga rapporter måste hon beställa.

4.2.5 Ansvarsfördelning

4.2.5.1 Kommunikation

Skolchefen diskuterar med sina överordnade (presidiet och stadsdirektören samt nämnden) dagligen via mail och har möten med nämnden 1 gång per månad och med presidiet var 14:e dag. Telefon utnyttjas bara vid mycket brådskande ärenden tex pressuttalanden och fullmäktige frågor och har utvecklat ett signalsystem på mobilen för sådana alarm. Oftast diskuteras orsaker till osäkra faktorer och problem, vad som händer på skolorna alltifrån incidenter till elevärenden samt ekonomin men den "går i sin lunk" säger skolchefen.

Ekonomichefen diskuterar med överordnad via samtal och mail varje dag och det rör oftast obalanser på totalen dvs hela förvaltningen ekonomiska resultat. Underordnad är bara kontrollern och de mailar och talar personligen mycket informellt varje dag. Hon har också regelbunden kontakt med stöd funktionen ett par gånger i månaden eftersom många tjänster beställs därifrån. Det rör sig oftast vad fokus i utredningarna ska ligga, vilka kontakter som ska tas och vilka politiker som ska informeras.

4.2.5.2 Prestationsutvärdering

Skolchefen utvärderas stadsdirektören och nämnden en gång om året formellt med hjälp av ett 6-7 sidor formulär som diskussionsunderlag till lönebedömningen. Kommunstyrelsen utvärderar honom oftare genom visat förtroende och sina politiska beslut samt hur de lyssnar på hans rapportering. Att kunna argumentera är viktigt om man har med politiker att göra, man får inget förtroende genom att vara en ja-sägare det krävs lite motstånd säger skolchefen. Skulle negativt resultat uppvisas kommer skolchefen bli satt under förmyndarskap och inga investeringar kunna göras men hålls budgeten är det fritt. Centralast i nämndens och stadsdirektörens bedömning anser skolchefen vara följande i nämnd ordning;

- Ekonomin hanteras klokt. Att vara aktiv när budgeten inte hålls, fördela resurser rättvist och våga ta obekväma beslut självständigt.
- Att han agerar inom helheten Göteborgs stad och inte kör något eget race. Viktigt att bidra till gemenskapen.
- Ledarskapsfrågorna är viktiga tex chefsutveckling och avveckling, lojalitet och tydlighet.
- att driva utbildningsfrågor

Skolchefen tycker att de överordnade gör skillnad på hans individuella prestation (ledarskap, agerande) och verksamheten (det är ok att verksamheten går dåligt bara man visat vad man vill).

Sina egna utvärderar han formellt 1 ggr/år men informellt hela tiden. Skriftligen tas några kärnpunkter upp som sedan diskuteras. Skolchefen tittar främst på hur rektorerna agerar, hanterar ekonomin och ledarskapet. Efter samtalet skickar han ett brev som kvittens på hur han sett på samtalet och prestationen och som kopplas till lönesättningen. Han tycker att han skiljer kraftigt på personlig prestation och verksamheten. Styrmedlet är lönen påpekar skolchefen igen.

Ekonomichefen blir själv utvärderad i utvecklingssamtal varje år formellt och skriftligen där personliga insatser värderas och muntligen om verksamheten löpande. Visas negativa resultat blir skolchefen bekymrad och tar upp det för beslut i den strategiska ledningsgruppen. Själv tar han beslut bara om det är bråttom. Centralt är samarbetsförmåga att kunna bjuda på sin kompetens, att nå resultat och prestera som överenskommet och vara flexibel och öppen för nya förslag. På frågan om skolchefen gör någon skillnad på personlig prestation och

verksamhetens resultat svarar hon först nej men ändrar sig senare och säger att måste han ju göra.

Utvärderingen av sin underordnade controller sker formellt en gång om året och via utvärderingsmöten med stöd och service varje kvartal då bara resultat värderas. Controllern Ingela utvärderas muntligen men stöd o service kommer att bli skriftligt. Hon följer själv samma kriterier som skolchefen i sin bedömning och skiljer på personligt och verksamhet när det gäller Ingela.

<i>Utvärderingsfrekvens / rektor</i> <i>Utvärderat ansvarsområde</i>	<i>Årligen</i>		<i>Månadsvis</i>		<i>Veckovis</i>		<i>Dagligen</i>	
	1	2	1	2	1	2	1	2
Ekonomisk resultat	x	x	x	x				
Ledarskap	x							
Helhets agerande i Gbg stad	x							
Driva utbildningsfrågor	x							
Hantering av problem	x	x		x	x	x		
Samarbetsförmåga		x						x

Figur 10: Prestationsutvärdering av förvaltningen (1= skolchef, 2 = ekonomichef)

4.3 Intervju med utbildningsnämnden på stadskansliet

Fram till hösten 2002 har Vivianne Nilsson varit ordförande för utbildningsnämnden och Agneta Granberg vice ordförande. Ny ordförande är Frank Andersson. Eftersom avgående av sagt sig utbildningsfrågor och pågående inte är tillräckligt insatt har Vice ordföranden och kommunalrådet Agneta Granberg intervjuats. Utbildningsnämnden består av 9 yrkespolitiker och 6 ersättare (fritidspolitiker) ur kommunstyrelsen i Göteborg. Agneta har suttit i kommunfullmäktige sedan 1979 och haft förtroendeuppdrag sedan 1990 där hon fastställer övergripande budgetmål grundat på delegationsordningen. Delegationsordningen är kommunstyrelsens styrdokument för vad som faller inom nämndens beslutsområde t ex inköp som överstiger 1 miljon, budget för respektive skola tas av nämnden medan rektorsanställningar av skolchefen.

4.3.1 Använda styrmedel

Agneta styr genom att ge uppdrag till utbildningsnämnden t ex yrkanden till budget eller den nu aktuella förflyttningen av Vinga gymnasiet etc. Det är inte så strukturerat som i det privata påpekar hon utan problem som uppstår lyfts fram till kommunstyrelsen och eventuellt tillsätts en utredning.

4.3.2 Vilket är informationsbehovet

För att nämnden ska nå ett bra resultat anser Agneta att man måste erbjuda en *bra utbildning* sett dels *från elevperspektiv* och dels *från stadens perspektiv*. Med det sista menas att staden ska vara attraktiv för arbetskraft och företag vilket kräver välutbildade medborgare. Dessutom

krävs naturligtvis att *ekonomin för utbildningsnämnden går ihop med resursanvändningen* enligt de mål som satts upp. Nämnden sätter övergripande och inriktningsmål för förvaltningen som bryter ned dem till effekt och verksamhetsmål. Agneta själv anser att mer resurser skulle behövas till gymnasierna.

4.3.3 Varifrån hämtas och hur används informationen?

Information om *utbildningens kvalitet utifrån elevperspektiv* hämtar nämnden från elevernas val av gymnasieskolor och ses som den viktigaste informationen. Göteborgsregionens administration presenterar ett preliminär val i februari sedan väljer eleverna i mars-april och i juni, uppföljning sker i augusti och september. Under uppföljningen säger elevströmmarna mellan skolorna en del om vilken skola eleverna föredrar. Nämnden tittar också på betygsresultaten, avbrutna studier och frånvaron på skolan. Ekonomin är viktig så att kursgrupperna är stora nog att vara ekonomiskt bärande och att personal frånvaron inte är för stor kontrolleras. Nämnden diskuterar med skolchefen om eventuell utveckling eller nedläggning av verksamheter. Särskilt stöd för vissa elever, utveckling systemen och utbildning för personalen diskuteras i nämnden och kan leda till utredning i kommunfullmäktige som ger nämnden uppdraget. Vid problem tar ofta elever, lärare eller föräldrar kontakt med nämnden. Nämnden vill jobba på att kontakten mellan grundskolan och gymnasierna ökar både samverkansmässigt och informationsöverföring mellan stadierna. Diskussion förs i kommunfullmäktige och införs i budget dokumentet.

Information om *utbildningens kvalitet utifrån stadens perspektiv* hämtas från statistik om elevernas resultat. Nämnden tittar på betygsutveckling i snitt per läsår, avbrutna studier kontrolleras halvårsvis och nämnden jämför efter hur lång tid eleven byter till individuellt program istället slutligen görs stickprov under en vecka på gymnasierna en gång om året. Andelen som söker vidare till högskola och universitet samt hur många som anställs efter universitetet är viktigt. Västsvenska handelskammaren och Chalmers är aktiva i att ta fram information om detta. Annars svänger det upp och ned med information på det området. Göteborgsregionens kommunövergripande mål på högskola – näringsliv flödet diskuteras ca 1ggr/månad. Utbildningsrådet för yrkes utbildning håller kontakten med näringsliv och högskola via möten ca 4-5 ggr/år när det gäller frågan om ämneskunskaperna är tillräckliga. Nämnden vill veta vilken utbildning som efterfrågas. Tycker de något verkar intressant i uppgifterna tas de upp till det politiska planet i kommunstyrelsen och kan leda till uppdrag.

Information om *ekonomi och resursanvändning* kommer ifrån månads-, delårs- och årsrapporter. Nämnden tittar på avvikelser från totalbudgeten och går på djupet där skillnader uppstår. Lättast är det att se personalkostnader men brukar kontrollera kursutbudet så gruppstorlekarna är stora nog för att vara ekonomiskt gångbara och att personal frånvarostatistiken (ålder, yrkesgrupp och trivsel) är rimliga. Lokal kostnader brukar inte ägnas någon uppmärksamhet eftersom de är bundna av centrala avtal och tar flera år att ändra. Nämnden får ekonomisk information från utbildningsnämndens prognoser och från budgetsekreteraren i kommunstyrelse gruppen (hör till ett politiskt parti). Där problem uppstår diskuterar nämnden med skolchefen, hans förvaltning och berörd rektor. Först begärs en balanserad budget (nämnden omfördelar i princip inte resurser) sedan kan konkreta direktiv ges efter analys. Nämnden beslutar om eventuell förflyttning eller nedläggning.

4.3.4 Vilken formell information finns?

Formella rapporter är de ekonomiska och bearbetade rapporterna men en hel del information hämtar nämndens vice ordförande Agneta Granberg från Internet, spontan information och tidskrifter som kommunaktuellt, skolledaren mfl. Vilken information som eftersöks beror på efterfrågan från politiskt håll och verksamheten i partiet. Det handlar främst om att ha information på förhand och veta vad människor tycker i olika frågor.

4.3.5 Ansvarfördelning

4.3.5.1 Kommunikation

Viceordföranden saknar chef men diskuterar med underordnade skolchefen och skoldirektören som ingår i ledningsgruppen ca 2 ggr/vecka via e-mail, möten och telefon. Det rör avrapportering från skolchefen och eventuella uppdrag, viktiga frågor på enheterna tex avstängning av elever eller aktuella debatter.

4.3.5.2 Prestationsutvärdering

Agneta utvärderar sig själv genom återval var 4:e år men kan titta på revision och bokslut som innehåller kvalitetsbedömningar tex elevresultat och jämställdhet.

Nämnden utvärderar sin underordnade skolchef 1 ggr/år. Då bedöms ekonomiskt resultat, ledarskapet dvs styrning av ledningen och rektorerna samt dialogen mellan skolchef och rektor. Hur mycket skolchefen bidragit till måluppfyllelsen för verksamheten bedöms. Skillnad mellan personlig prestation och verksamhet görs eftersom nämnden är medveten om organisationens stelhet. De anser sig ta hänsyn till vilka möjligheter chefen har att förändra.

5. Analys

5.1 Varifrån information kommer

5.1.1 Tillgängliga rapporter

Ekonomiska rapporter

De ekonomiska rapporter som används är månads, delårs och årsredovisningar vilket framgår tydligt i samtliga intervjuer. Staffan H påpekar problemet med att läsår och budgetår inte stämmer överens vilket kräver prognostiseringar om elevantal mm för varje höstterminsstart som faller under samma budget. Rapporterna används uteslutande för finansiell kontroll.

Bearbetade rapporter

De gemensamma databaserna för utbildningsförvaltningen och gymnasieenheterna är Gerda, PLATS, PLM och PERKOS samt "siffror som talar" och de utnyttjas för att få fram avvikelser från budget och resultat i verksamheten.

- 1) Elevstatistik – antal elever/program, antal elever/klass, antal elever/kursgrupp, frånvaro och andel godkända elever. (PERKOS)
- 2) Personalstatistik – antal årsarbetare, personalomsättning, övertid, kort och lång sjukskrivning, tjänstefördelning. (PLATS och PLM)
- 3) Lokalutnyttjande – antal m² per elev, beläggningsgrad och slitage (Novaschem)

Rapporterna används för att rikta uppmärksamheten på främst finansiella problem men även arbetsmiljömässiga t ex lokalyta och sjukskrivningar. Nytt är det balanserade styrkortet.

Hvitfeldtskas rektor påtalar problem med utformningen av bearbetade rapporter och saknar verksamhetsnära finansiella mått som medelkostnad för lärare, kostnad per elev och kurs.

Operativa (Verksamhetsnära) rapporter

Här fanns en uppsjö av rapporter där protokoll och minnesanteckningar från olika typer av möten samlats. Mycket tid ägnas åt mötena och är den information som används mest på förvaltningsnivå och näst mest på rektors nivå. Följande typer av möten nämns.

- 1) Ledningsmöten
- 2) Programråd
- 3) Arbetslagsmöten
- 4) Arbetsplatsträffar
- 5) Personalmöten
- 6) Rehabmöten
- 7) Operativa rektorsmöten (verksamhetsnära för förvaltningen)
- 8) Skolchefens besök på gymnasieenheterna
- 9) Verksamhetsrapporter från rektorerna

Informell information

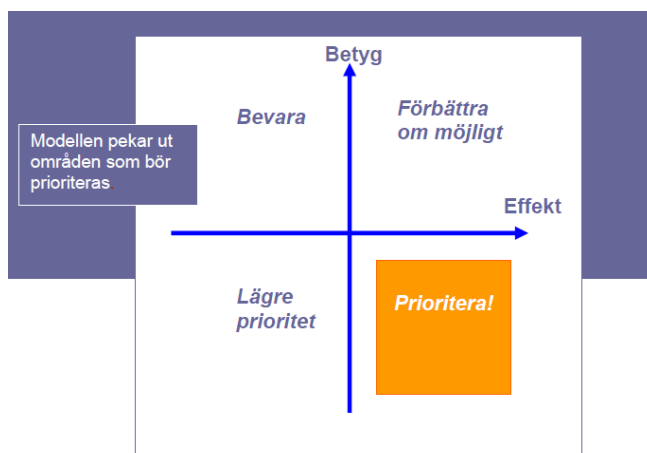
Personlig kontakt sker oftast dagligen och muntligen, per telefon eller mail används på alla nivåer. Båda nivåerna använder informell information. På förvaltningsnivå lyssnar skolchefen av lektioner och intervjuar elever och lärare. På rektors nivå har de kontinuerlig kontakt med studierektorer och sektors ledare samt spontan kontakt med elever, lärare och övrig personal

beroende på vad som händer på skolan. Den personliga kommunikationen är viktig för cheferna för att få snabba svar och kunna skrida till handling (Lind 1996, Bruns och McKinnon 1993) .

5.1.2 Utformning av rapporter

Till att börja med kan man konstatera att ekonomistyrningen i utbildningsförvaltningen är komplex, hela 18 mått kan identifieras utöver traditionella mått. Risken är uppenbar att rapporterna förlorar sitt syfte och att transaktionskostnaderna ökar.¹⁰² Om ekonomistyrningen är svår att förstå uppstår problem. Problemet uppstår när flera skilda faktorer slås ihop till ett mått och bara ”ekonomer” kan läsa dem. De tenderar därför till att användas för att försvara sig mot överordnade och uppfattas som direkt felaktiga¹⁰³.

Vad som ska mätas är bestämt i budget i traditionell mening och i ”balansen” som ska gälla för hela göteborgs stad och aktörer i utbildningsförvaltningen fått vara med att ta fram mått för. Fyra ”pusselbitar” ingår; elever och föräldrar, medarbetare och utveckling, uppdrag och ekonomi och verksamhet och processer. Mätning utförs av SCB och sammanställs i en åtgärdsmatris.



Figur 10: Åtgärdsmatris

Objekt är vad företaget mäter det ekonomiska resultatet på. Detta kan exempelvis vara organisatoriska enheter, detaljrikedomen anger vilken som är den minsta enhet som kan urskiljas ur rapporten och omfattning anger vilken som är den högsta nivån som kan urskiljas. En ökad decentralisering ökar behovet att mäta prestationer på en lägre organisatorisk nivå för att kunna följa upp delegeringen av ansvar och befogenhet. Rapporterna verkar inte ge den information som efterfrågas lokalt på gymnasierna t ex kostnader för undervisning för en viss kursgrupp. Däremot ges en helhetsbild för förvaltningen och möjlighet till prestationsmätning.

Finansiella mått som intäkter och kostnader styr.

Icke-finansiella måtten kvalitet, produktivitet, innovationsförmåga och flexibilitet fås i viss mån av BSC. De icke-finansiella måtten är viktiga för att stödja verksamhetscheferna i deras styrning av verksamheten. Högre chefer använder sig av finansiella mått i större utsträckning vilket kan förklaras av att de har en begränsad kunskap av verksamheten i en specifik enhet.

Tid aspekten för finansiella mått sker månadsvis medan BSC sker årsvis d v s aktualiteten och frekvensen är dålig för de icke-finansiella måtten och kräver informell information för att styra.

¹⁰² Ouchi, William G (1980-03). Markets, bureaucracies and clans. I *Administrative Science Quarterly* vol.25 nr.1 ss.129-141

Mellemvik, F., Olson, O. *Regnskap i förändring*, 1996, Cappelen Akademisk förlag as, Oslo

¹⁰³ Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet.

5.1.3 Aktörernas informationsbehov

En uppsjö av mått finns men ändå upplevs saknad av mått på framförallt rektorsnivå. En förklaring är att kunskap och arbete med elever är svårsmätt. Exempelvis kan tiden som en lärare ska arbeta ge ett felaktigt intryck. Ofta kan lärarens tid som inte ägnas till lektioner uppfattas som ineffektiv därför att måttet varit undervisningstimmar. Nu kan i själva verket lärarens tid med elever vara mycket större och verksamheten för förberedelser i ämnet och sidouppgifter för att stödja och kontrollera elevers resultat och välmående vara stora men ändå uppfattas ha låg produktivitet. Måttet är för dåligt för god beslutsrelevans.

På rektorsnivå finns en frustration över måttens begränsning att mäta det som är relevant för att fatta beslut i verksamheten och att budgetår och verksamhetsår inte stämmer överens. Finansiella mått och bearbetade rapporter används men för att styra verksamheten saknar beslutsfattarna mått som medelkostnad för lärare, kostnad per elev och kurs. Systemet PERKOS visar aktuellt utfall av kostnader och intäkter på olika ansvarskonton som delats upp sektorsvis t ex fördelningen av lärarkostnader per programandel men lärarkostnaden hamnar som en kostnad på arbetslaget och blir svår att fördela mellan programenheter.

Tidsperspektivet på rapporterna gör att informell information används mest . En brist är att formella informationen kommer för sent till cheferna för att ha någon inverkan på den löpande styrningen¹⁰⁴.

¹⁰⁴ Johnsson H.T., Kaplan R.S. *Relevance lost the rise and fall of management accounting*. 1987. Boston, Harvard business school press.

5.2 Vilken information används?

5.2.1 Finansiell information och icke finansiell information

Den viktigaste informationen för cheferna på rektorsnivå handlar om ekonomisk effektivitet t ex finansiella nyckeltal för elev och personal statistik, mått på hur information når ut till personalen, personalens prestationer och elevernas kunskapsnivå. För förvaltningen handlar viktig information om överensstämmelse mellan ekonomiska resurser och verksamhetsmål att det finns förutsättningar för att kunna nå dem, vilken attityd lärarna har, elevernas kännedom om verksamhetsmålen, samverkan mellan skolorna, gott ledarskap och pålitlig omvärldsanalys. Användningsfrekvensen på de rent finansiella rapporterna är månadsvis för alla nivåerna.

Bland de verksamhetsnära rapporterna används, enligt nummerordningen på förra sidan, de första fyra varje vecka på rektorsnivå och får tolkas som viktigast för direkta styrningen av gymnasieenheterna. Personalmöten och rehabmöten sker varje månad. Den första är mer av informerande karaktär eftersom ingen av rektorerna anser sig kunna föra en dialog med så mycket personal samtidigt. De sista tre är förvaltningens informationsinhämtning för att kunna följa upp gymnasieenheterna där besöken är en kombination av informell information och möte med rektor och representativa lärare och övriga två formella.

Det finns ett behov av informell information och verksamhetsnära rapporter på alla nivåer men behovet är klart störst på rektorsnivå. Det tyder på ett behov av att mäta icke finansiella prestationer som Lind säger i sin rapport.¹⁰⁵ Att de formella rapporterna är alltför aggregerade för enheterna kan också vara en anledning till behovet.

5.2.2 Användning av de formella styrmedlen budget och prestationsmätning

Traditionella och finansiellt baserade styrmedlet budget

Budgeten uttrycker förväntningar för den kommande tidsperioden. Normalt varar den ett år men kvartals och månadsrapporter är vanligt. Vanligtvis beskriver budgeten finansiella data men kan även inkludera icke-finansiella data. Gör den inte det så bygger många finansiella data på icke-finansiella i grunden. Syftet med budgeten är flera t ex planering, målsättningar, resursfördelning, uppföljningsunderlag och underlag för ansvarsfördelning¹⁰⁶.

Budgeten används vid direkt styrning till planering och uppföljning men fungerar då inte för att motivera de anställda. Varianter med programstyrning där budgetprocessen blir komplicerad men medarbetarna är delaktiga finns men motivationen har uteblivit när processen blivit för krånglig. Budget vid indirekt styrning där enheterna får planera själv inom givna ramar används för att klargöra försäljningsmål, resultatmål och nyckeltal. Budgeten blir då ett underlag för diskussion av måltalen, underlag för ansvarsfördelning och kontrollinstrument för de fördelade ansvaret¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet.

¹⁰⁶ Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H. *Den nya ekonomistyrningen*, 2002, Liber Malmö

¹⁰⁷ Bergstrand, J., Olve N-G., *Styr bättre med budget*, 1996, Liber-Hermods, Malmö

Eftersom rektorsnivå och förvaltningsnivå unisont svarat att budget och ekonomi är den viktigaste komponenten så måste slutsatsen vara att Göteborgs stad styr med detta traditionella medel i störst utsträckning. Uppföljning av prestationer sker med hjälp av finansiella mått.

Det officiella syftet med budgeten (det syfte ledningen valt) och den faktiska användningen (hur chefer på olika nivåer använder budgeten) av den ute på avdelningarna kan skilja sig åt. Budgeten kan användas för flera syften utöver planering och uppföljning som kontroll, tinga fram lärande och framåtblickande, motivera och kommunicera och fördela resurser, ansvar, makt och status mm. Allt kan inte göras samtidigt utan det blir ett val cheferna gör. Budgetarna (budgetsystemet) måste vara i balans med organisationsstrukturen, misslyckas detta får man mycket arbete med att fylla informationsbehoven. Även ett redovisningssystem som är väl samordnat med budgetsystemet krävs för att kontrollera utfallet om så inte är fallet kommer kontrollen vara ineffektiv och att ta mycket tid. Avvikelse upptäcks sent, analyser försvåras eller sker inte alls¹⁰⁸.

Flera aktörer ägnar mycket tid åt att skapa eller beställa rapporter och klagar över arbetsbördan att skapa rapporterna. Budgeten fungerar som kontroll medel för kommunledningen men är inte i balans med skolornas och förvaltningens organisationsstruktur. Vilket visas av arbete med att fylla informationsbehovet.

Nyckeltal för prestationsmätning

Ett viktigt formellt styrmedel är prestationsmätning. Prestationsmått kan vara såväl av finansiell (räntabilitet på eget-, totalt- och sysselsatt kapital) som icke-finansiell karaktär (t ex index för tillfredsställelse hos kunder och medarbetare, ledtider, kvalitetsmått mm), måttet kan avse utfallet av framtida önskvärda prestationer (t ex betyg i framtiden) och uttryckas som relations- och som absolut tal. Vanliga nyckeltal och styrmått är räntabilitet på eget och totalt kapital, kapacitetsutnyttjande och antal undervisningstimmar per lärare. Det första måttet är knappast tillämpligt i kommunal verksamhet. Måtten används i flera sammanhang t ex för lönsamhets- och resultatberäkning, kostnadskontroll, ansvarsutkrävande och rapportering till intressenter. Eftersom prestationsmätning tar sin utgångspunkt direkt i delmål nedbrutna från verksamhetsplanering och uttrycker hur strategiska mål ska uppnås så kan prestations mätning sägas ha till syfte att implementera strategin¹⁰⁹.

5.2.3 Användning av moderna styrmodell som balanserade styrkort och icke-finansiella styrmedel

Balanserade styrkort

Ett senare komplement till prestationsmätning är användningen av modernare formella styrmedel t ex balanserade styrkort som presenterar en metod för att sammanlänka företagets vision och strategi med kortsiktigare operativa verksamhet och påvisa flera olika aspekter av verksamheten. Styrkortet fokuserar på tre tidsdimensioner, dåtid, nutid och framtid¹¹⁰. Olve et al (Olve et al 1999) kallar dem igår, idag och i morgon. I de finansiella måtten finns resultaten av vad som skett och de kompletteras med operativa mått som är avgörande för framtida

¹⁰⁸ Nilsson, N., *Styr rätt*, 1995, Liber-Hermods, Malmö

¹⁰⁹ Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H. *Den nya ekonomistyrningen*, 2002, liber Malmö

¹¹⁰ Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H. *Den nya ekonomistyrningen*, 2002, liber Malmö

resultat. Målen för varje perspektiv¹¹¹ bryts ned i delmål för att underlätta uppföljningen. Verksamheten måste skapa förutsättningar för framtiden som kanske inte ger vinster i år utan i framtiden. Kortet ska också ta hänsyn till de mjuka och mer subjektiva delarna i verksamheten. Det är därför viktigt att kritiska framgångsfaktorer har identifierats vid utformningen av kortet så inte tid slösas på att ta fram onödigt information utan koncentration på det väsentliga¹¹². Syftet med BSC (balanced scorecard) kan antingen vara för att skapa beslutsunderlag till ledningen för styrning och betona hierarki och centrala beslut eller för att understödja enheternas decentraliserade beslutsfattande så de kan ta självständigt ansvar och styra en komplex verksamhet efter behov. Det senare innebär att medarbetarna själva utformar mått som hjälper dem att styra verksamheten¹¹³. Utgångspunkten för BSC är brister med finansiella mått och kopplingen strategi – operativ verksamhet medan intellektuellt kapital skillnaden mellan marknadsvärde och värdet i balansräkningen annars är de mycket lika¹¹⁴.

Göteborgs stad har utvecklat en sådan modell men måtten som ingår verkar inte vara tillräckligt användbara för beslutsfattare längre ned i organisationen. Det är tydligt att rektorer önskar andra mått än de som ingår i "balansen" och måtten inte tagits fram av medarbetarna i organisationen utan snarare fungerar som kontrollmetod för beslutsfattare högre upp i organisationen och ett sätt att legitimera beslut. Mycket tid ägnas åt att ta fram rapporter som inte kan användas anser någon rektor. Kommentaren stärker intrycket av en kontrollerande organisation som vill ha mått att mäta rektorernas prestation.

Det balanserade styrkortet har genomförts med en elevenkät och en medarbetar enkät på skolorna. Medarbetar enkäten ansåg förvaltningens ekonomichef var den viktigaste rapporten hon hade om personalen och även skolchefen såg den som viktig. På rektorsnivå fanns trots allt ett stort intresse och en framtidstro på övriga delar av kortet.

Används information för att mäta prestationer eller som uppföljning för att utveckla strategier för verksamheten?

Huvudsyftet med ekonomistyrningsmodeller är att hjälpa ledningen att nå organisationens mål genom ett ramverk som identifierar relevanta styrmått, utveckla planer, följa upp verksamheten och analysera avvikelserna¹¹⁵. Uppgifterna som ekonomistyrningsmodellerna tar fram blir olika beroende på vilken tidshorisont planeringen har. Planeringen kan vara långsiktig på 3-5 år framåt och kallas strategisk, den kan vara en ett års planering (taktisk planering) eller en löpande operativ planering¹¹⁶. Till den strategiska planeringen hör affärsplanen med del planer som marknadsplan, investeringsplan och balanserat styrkort. Till den taktiska ettårsplanen som också brukar kallas verksamhetsplan hör framför allt budgeten och bygger på affärsplanen. Prissättning, produktionsvolym mm bestäms på denna nivå. Operativt styrs den löpande verksamheten med verksamhetsnära mått t ex kan en konsultfirma mäta antalet debiterade timmar per anställd.¹¹⁷

Med så starkt fokus på budget tenderar förvaltningen sakna längre strategiska planer utan har närmast en rad ettårsplaner staplade på varandra. Organisationen har med andra ord enbart taktisk ettårsplan och saknar strategi. På nämndnivå finns heller ingen strategi utan fokus ligger på utvärdering och kontroll som betygsnivå för kvalitet på utbildningen ur stadens

¹¹¹ Fyra perspektiv som beskriver delmål för finansiellt (igår), kunden (idag), processen (idag) och utveckling (imorgon). Se även beskrivning BSC utformning i bilaga 2

¹¹² Olve, N.G., Roy, J. Wetter, M. *Balanced scorecard i svensk praktik*. 1999. Liber ekonomi, Malmö

¹¹³ Ewing, P., Samuelsson, L.A., *Styrning med balans och fokus*. 1998. Liber ekonomi, Malmö

¹¹⁴ Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H. *Den nya ekonomistyrningen*, 2002, liber Malmö

¹¹⁵ Simons, R., *Levers of control*, 1995, Harvard Business school Press, Boston

¹¹⁶ Samuelson, A. *Controllerhandboken*.2002. Sveriges verkstadsindustrier. Tabs tryckeri ab, Småland

¹¹⁷ Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H. *Den nya ekonomistyrningen*, 2002, liber Malmö

perspektiv och gymnasieval för skolans kvalitet ur elevperspektiv. Budget används för att rikta uppmärksamhet på avvikelser men något helhetsgrepp tas inte, exempelvis tas lokalkostnader inte i beaktande.

Strategi anger hur man går tillväga för att förverkliga en verksamhetsidé och uppnå målen på lång sikt. Strategibegreppet är en samlingsformulering på av mål och handlingar som syftar till att uppnå konkurrensfördelar, förbättra företagets position gentemot kunderna och fördela resurser. Strategin kan uttryckas och formuleras på olika sätt och på olika nivåer. Det finns fler skolor och idébildningar om strategiformulering. Största skillnaderna beror på om formuleringen är en uttalad planeringsprocess eller om den bara dyker upp utan att vara uttalad. Oavsett strategi skola så är de flesta överens om att strategin behövs, uttalad eller outtalad¹¹⁸. Ekonomistyrningens uppgift är att hjälpa till i arbetet med att nå de strategiska målen. Visioner och affärsidéer är strategins utgångspunkt medan strategin är ekonomistyrningens. För att konkretisera måste strategin brytas ned till delmål och handlingsplaner för organisatoriska delar i organisationen. Ur dessa riktlinjer anpassas den ekonomistyrning organisationen behöver¹¹⁹.

Gemensamt för de flesta idébildningar är vikten av att kommunicera strategin till organisationen för att alla ska bli delaktiga och sträva mot samma mål. Även om strategin skapas av ledningen så är det viktigt att tänkandet finns hos fler. Det är lättare att få människorna att engagera sig om de känner sig delaktiga. Då minskar dessutom behovet av direkta order och instruktioner och strategierna kan genomföras mer effektivt. Sättet ledningen motiverar de anställda och lär dem att agera efter en strategi kan vara avgörande för att genomföra en strategisk plan framgångsrikt. Det är viktigt att alla i organisationen är överens om vad en strategi är så diskussionerna blir effektiva. Därför behöver en referensram utvecklas som innehåller begrepp och tankemodeller som berör organisationens strategi¹²⁰.

En rektor diskuterar behovet av att se den lilla skolan i den stora och ha helhetsperspektiv. Samtidigt påpekas kravet på personalen att ha den förståelsen. Förvaltningschefen använder en del direkta order efter utvärdering med skriftlig analys till rektor om ”du gör..” och ”du skall...” som tyder på att om någon egentlig strategi finns så kommuniceras den inte tillräckligt väl eller åtminstone inte tillräckligt motiverande. Det bör dock påpekas att offentlig verksamhet har särdrag som gör strategiska beslut svårare att tydliggöra t ex normer och regleringar ger direktiv från flera håll än förvaltningen, konflikten mellan administrativa nivån och nämndens politiska mm som gör bilden mera komplex.

Kaplan och Norton presenterar fyra faktorer som hindrar en skapandet av en länk mellan ekonomistyrningen och strategin. De menar att visionen och strategin inte är formulerade så att de går att handla utifrån. Den måste vara konkret och tolkas lika för att inte suboptimeringar ska uppstå. Att strategin inte är kopplad till målen. Kopplingen till målen måste uttryckas långsiktigt på alla nivåer annars riskerar avdelningarnas prestationer att bli inriktade på att hålla budget och medarbetare jobbar efter kortsiktiga mål. Vidare menar de att strategin inte är kopplad till budgetprocessen. Ofta är långsiktig strategisk planering separerad från taktisk (ettårig) budgetprocess och man förmår inte att koppla handlingsprogram och fördela resurser för långsiktiga strategiska prioriteringar. Fördelningen sker istället på andra

¹¹⁸ Bengtsson, T., Jacobsson, D., Palmgren, J. *Balanced scorecard – En fallstudie av Digitron AB*. 1998. Handelshögskolan vid gbg universitet, företagsekonomiska institutionen, Göteborg.

¹¹⁹ Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H. *Den nya ekonomistyrningen*, 2002, liber Malmö

¹²⁰ Bengtsson, T., Jacobsson, D., Palmgren, J. *Balanced scorecard – En fallstudie av Digitron AB*. 1998. Handelshögskolan vid gbg universitet, företagsekonomiska institutionen, Göteborg.

kortsiktigare grunder och omfattande förändringsarbete påbörjas utan tanke på strategiska konsekvenser. Operativa rapporter (t ex månads- och kvartals) fokuseras på att förklara skillnader mellan utfallet (faktiska kostnader) och budgeterad drift, inte hur långt man kommit vad gäller strategiska mål. Slutligen kritiserar man att återkopplingen inte är strategisk utan taktisk för att det saknas verktyg för att utvärdera strategiska målen nåtts eftersom måtten är taktiska d v s budgetrapporter månads-, kvartals- och årsvis¹²¹.

Göteborgs stads utbildningsförvaltning har formulerat en vision ”Göteborg är en ledande utbildnings- och kunskapsstad i ett internationellt perspektiv”, en verksamhetsidé ”Elevernas inre motivation och lust att lära, Elevernas delaktighet och medskapande, En helhetssyn” och strategi i 13 punkter. Kopplingen till budget eller mål är precis så vag som Kaplan och Norton varnar för och frustrationen på rektorsnivå att måtten inte fungerar i verksamheten är tydlig.

Företagskultur, lärande organisation och ”empowerment”

Även de mjukare styrmedel som företagskultur, lärande, ledningsstöd och bemyndigande spelar roll i strävan att uppnå de ekonomiska målen och ta fram uppgifter för dem. Dessa styrmedel kan också klassas som moderna.

Företagskulturen kan översättas med inre liv i organisationen d v s sättet att leva, tänka, handla och vara. Man kan identifiera flera komponenter i kulturen som t ex handlingar och beteenden (kommunikationssättet), uttryckta känslor, rutiner och ceremonier (möten eller fest), historia och myt om organisationen, språk och jargong, objekt och ting (kläder, inventarier), rekryterings- och belöningsystem, lokaler och arkitektur, värderingar och uttalade normer (hur man ser på elever och hur personalen ska agera). Syftet kan vara att skapa medel för planering, samordning och motivation men även flexibilitet och decentralisering strävanden så organisationen blir effektivare. Japanskt tänkande där kulturen är en viktig komponent och missnöje med det gamla traditionella planeringssynsättet kan också påverka intresset för kulturen.

Lärande organisation som kan samspela med omgivningen anses viktigt och då avses främst att det är individerna i organisationen som lär sig. Problem, avvikelser och svagheter identifieras och arbetssätt, metoder och rutiner ska ändras för att nå förbättringar. Det förutsätter en positiv syn på människan och dennes förmåga. Lärprocessen kan vara enkelretslärande då problemet löses utan att fundera på orsaken eller dubbelretslärande där även orsaken åtgärdas. En strategi för att snabbt anpassa sig till omgivningen (marknaden, konkurrenter och publika organisationer).

Medarbetarskap (”empowerment”) tänkande hjälper organisationen att nå ekonomiska mål genom att de anställda kan påverka arbetsplatsen, arbetets utförande, kompetensen tas till vara, möjligheter till utveckling mm. Därmed är det en strategi för att öka viljan och engagemanget för en bra arbetsinsats. Tydlig organisation, klara roller och klar ansvarsfördelning med delegerat ansvar är en förutsättning¹²².

Medarbetarnas roll lyfts fram av rektorer och förvaltningschefen men kultur och lärande organisation sågs inte som styrmedel.

¹²¹ Kaplan, R. Norton, D. The balanced scorecard – Translating strategy into action. 1996. Harvard business School Press, Boston.

¹²² Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H. *Den nya ekonomistyrningen*, 2002, liber Malmö

5.3 Hur används information för att styra på olika nivåer?

5.3.1 Brister i existerande modellers användbarhet

Samtliga rektorers svar pekar på att det finns brister i utformningen av existerande styrmedel. En rektor uttalar det och försöker beskriva nyckeltal han saknar. De två andra rektorerna utnyttjar "lyssna av" metoden för sina bedömningar av verksamheten vilket enligt Lind är ett tecken på att centrala system inte kan förse cheferna med den information de behöver. Informell information och verksamhetsnära rapporter dominerar klart användningen på gymnasieenheterna. Resultatet av dålig mätbarhet leder till beteende styrning eller rituellstyrning och om orsaken till ett visst resultat är alltför svårbestämd innebär det rituellstyrning d v s efter det som antas vara bra.

Det kan också vara som Lind (Lind1996) konstaterat att de vill ha informationen informell för att få ett övertag i diskussioner med andra parter. Att skapa egna mått, som en rektor efterlyser, kan dels som Mellemvik, Olsen (Mellemvik et al 1996) och Simons (Simons 1995) hävdar bli ett filter för att presentera en viss typ av information, få legitimitet så verksamheten får resurser eller som maktinstrument med argumentation för egen sak men riskerar också att skapa missförstånd om vad måtten visar mellan cheferna.

På förvaltningen vill skolchefen förfina systemet så han slipper beställa så många rapporter från rektorerna om verksamheten. Skolchefen kompletterar de rapporter han saknar med att beställa bearbetade rapporter från rektorerna eller stödfunktionen. Likaså förvaltningens ekonomichef får beställa mycket rapporter. Detta behov tyder på att verksamheten själv inte maktar med att mäta det som efterfrågas.

5.3.2 Komplexiteten i modellerna och separat användning

Ju mer förfinad och komplex modellen blir desto färre kan använda den förnuftigt säger Mellemvik, Olsen (Mellemvik et al 1996) och det tycks vara fallet på rektors nivå där två av tre delegerat tolkningen till experten, sin ekonom. Att Christer fortfarande säger att han kontrollerar själv kan bero på god egen kunskap eller kontrollbehov av aktuell information. Gapet mellan teori och praktik verkar inte alls vara stort när det gäller budgetanvändning, däremot har det balanserade styrkortet inte kommit längre än till användning av medarbetarenkäten ännu så där finns ett gap.

Rektorssvaren tyder på att många system används parallellt. Informell information och verksamhetsrapportering tycks användas parallellt när det gäller verksamheten. Däremot saknas formella mått för att mäta verksamhetens resultat. Det gör att budget och ekonomiska ramar används separat från verksamheten. Rektorerna och förvaltningen har dock en uppfattning om vad det är som kostar vid resursfördelning t ex personal står för ca 70-75 % av de fördelade resurserna och lokaler 10-20 % beroende på skola. Det syns också att förståelsen mellan nivåerna är liten när resurserna minskar för verksamheten. Vare sig rektors eller förvaltningsnivå anser att de får gehör uppåt för sina resursbehov. Separata system har just den karaktären ett system exempelvis budgeten ändras utan förståelse för hur det påverkar andra styrmedel.

En långtgående decentralisering stöter på problem om det inte finns någon lättförståelig ekonomimodell som samtidigt är meningsfull ur styr- och analysynpunkt. Därför uppstår ofta

besvikelse över redovisningen är svårtolkad. Modellen får för den skull inte bli svårare än nödvändigt för att uppnå det som önskas. Ekonomin kräver en definition av ansvar på olika nivåer i organisationen. Organisationen blir oklar om inte ansvarsgränser och grad av decentralisering bestäms. Syftet med decentralisering är ju att snabbare anpassa sig till förändrade förutsättningar även om behovet att anpassa sig inte kommer från enheten. Men om decentraliseringen finns för att legitimera organisationen mot omvärlden faller syftet helt.¹²³

Göteborgsstad har just detta problem med att hitta balansen med modellens komplexitet mellan svårighet och meningsfullhet.

5.3.3 Hur används ekonomistyrning för att rikta uppmärksamheten på problem i verksamheten?

Uppföljning av budget

På rektorsnivå delegerar två rektorer uppföljningen av ekonomiska rapporter till sin ekonom på skolan för att istället få informell information om läget vid avvikelser från budget. Styrmedlet i förvaltningen är som väntat budgeten. En rektor däremot tycks studera rapporterna hans ekonom presenterar mer på egen hand. Informell information används (Bruns et al 1993, Lind 1996) för att få snabb och aktuell information så man kan handla snabbt. De två första rektorerna tycks använda sina ekonomers ansvar att rapportera avvikelser muntligen för att rikta uppmärksamheten på problem i organisationen.

På förvaltnings nivå används rapporterna för att jämföra med rektorernas rapport om skolverksamheten där han söker trender. Styrmedlet benchmarking är att jämföra sig med andra för att rikta uppmärksamheten på vissa objekt (Ax m fl 2002). Här sker det istället mellan verksamhetsrapport och ekonomisk rapport för gymnasieenheten vilket närmast får ses som en finansiell användning för uppföljning och kontroll av budget och verksamhetsmål.

Uppmärksamhet genom verksamhetsnära rapporter

Mängder av möten genomförs i skolan för att se hur eleverna klarar sin skolgång, ska få demokratiskt inflytande över kurser och program och samordna ämnen och klasser. Personalen och elever får möjlighet att ta upp problem i verksamheten i samband med de olika mötena. På rektorsnivå tar två rektorer upp betydelsen av personalens prestationer. Brister och problem där tas upp genom tillsägelser från rektor själv eller via studierektor. Förvaltningen agerar på samma sätt gentemot rektorerna med skolchefens tillägg att lönen används som kvitto på prestationen.

Informell kommunikation med medarbetare

Dagligen sker riktning av uppmärksamheten på problem i interaktionen mellan chef och medarbetare. Rektorerna diskuterar med skolledningen och övrig personal, förvaltningens skolchef och ekonomichef med operativ och strategisk ledning och utbildningsansvariga politiker diskuterar med förvaltningen. Alla nivåer visar på behovet av aktuell, handlingsinriktad och verbal information istället för styrmedel med historisk information.

¹²³ Brorström, B., Solli, R., *Kommunekonomi principer, praxis och problem*, 1990, Studentlitteratur, Lund

5.3.4 Hur används ansvarsstyrning?

Förvaltningen utvärderar ansvaret genom ett utvärderingsformulär som utvärderar förmågan att hålla budget, förändringar och åtgärder för personaltrivsel och undervisningsmetoder samt ledarskapet (t ex delegeringsförmåga). Ekonomiskt kontrolleras avvikelser i det finansiella ansvaret från budgeten månadsvis, del av år och vid årsredovisningen. Avvikelse leder till problem diskussion om att något måste göras för att hålla budgeten. Ledarskapet gentemot personal och verksamhetens undervisningsmetoder mm följs upp vid besök på skolorna och verksamhetsrapporter från skolorna. Besöken visar lärarnas och elevernas spontana uppfattning om hur verksamheten bedrivs och verksamhetsrapporten är rektorernas egna utsagor om hur verksamheten leds. Uppenbar risk för försköning föreligger då rektorer bedöms efter verksamhetens måluppfyllelse.

Belöningsystem

Skolchefen på förvaltningen poängterar att han styr sina rektorer med hjälp av lönen. Nominella påslag varierade mellan 500 – 3000 kr. Utgångspunkten är måluppfyllelsen, om rektorn håller de mål de kommit överens om. Skolchefen tycker att en rektor kan göra ett bra jobb även om resultatet inte är bra, huvudsaken är att realistiska mål satts. Löpande ger skolchefen beröm för insatser som stämmer överens med förvaltningens inriktnings- och effektmål t ex en rektors uppfattning om skolchefens positiva inställning till organisatorisk förändring och positivt ekonomiskt resultat.

Rektorerna värderar bemötandet personalen har mot elever, föräldrar och annan personal, hur personalen bidrar till skolans utveckling, deras kompetens och samarbetsförmåga samt att uppsatta mål nås.

Decentralisering eller budget styrning?

Göteborgs kommun betonar officiellt horisontell organisationsstyrning med decentralisering och processarbete som ledord. Men fortfarande är budgeten som styrmedel kolossalt central i fördelningen av resurser vilket är ett vertikalt styrsätt som kräver en hierarki vilket går emot skolans klanlika organisation. Den taktiska och operativa styrningen kommer då i konflikt med varandra. Det syns tydligt att samtliga rektorer måste sätta budget och resursfördelning i första rummet och förvaltningens skolchef bär kommunens författningssamling på fickan med budskapet att budget är överordnat verksamhetsmål. Samtidigt sätts mål för beslut så långt ner i organisationen som möjligt så man är beredd att anpassa verksamheten efter omgivningens krav. Konflikt uppstår när rektorerna blir utvärderade efter finansiella mått från budget medan de dagligen arbetar med processer för att ge eleverna en bra studiegång.

Brister budgeten i att beskriva verksamheten så blir det svårt att mäta det man vill mäta och den tänkta funktionen med budgeten blir inte den verkliga. Uppenbar risk för att styra fel föreligger eftersom de finansiella måtten då inte är ett mått på hur verksamheten fungerar.

5.3.5 Med vilken information understöder beslutsfattarna sina beslut?

Rationella beslut grundat på orsak/verkan samband och objektens mätbarhet

Vilken uppfattning om styrmedlets säkra/osäkra samband och förmåga att mäta objektet aktören har vid sina bedömningar (Mellempik, Olson 1998). Osäkerhet mellan individer, styrmedel och organisationen om resultatet av en åtgärd. Osäkerheten beror på aktörens uppfattning, relevans för denne och aktörens kompetens. Aktörens kompetens att använda

komplexa modeller. Två rektorer anser att budgetanslaget är osäkra beroende på elevavhopp minskar resursen men kostnader för lokaler och personal kvarstår året ut. Dessutom har Burgården fått hyreshöjning på 500 000 kr som minskar den operativa resursfördelningen. Verksamheten i sig är svår att mäta så samtliga chefer använder informell information för att bedöma resultatet. ”lyssna av” nämner rektorerna som en källa de litar på.

På förvaltningsnivå försöker man mäta för att skaffa sig en uppfattning om kostnader och måluppfyllelse inför sina beslut. Den politiska nivån reagerar dock enbart på opinion och budgetavvikelser vilket tyder på oförmåga eller ointresse av att följa verksamhetens effektivitet och kvalitet. Man kan se att ekonomiska rapporter används nästan uteslutande på politisk nivå och att verksamhetsnära rapporter och informell information blir viktigare ju längre ner i organisationen man kommer.

Legitimitets och makt beslut

Personliga, politiska och professionella behov av att nyttja styrmedlet för legitimitet och makt förekommer i organisationer (Mellemvik et al 1996, Simons 1995). Personliga behov kan tänkas uppkomma om tjänsten eller egna ryktet uppfattas som hotat, möjlighet att skaffa sig makt eller legitimera beslut om resursfördelning. Några svar kan tyda på det. Skolchefen Lernberg kommer in på lojalitetens betydelse i utvärderingen av underordnades prestationer vilket är ett sätt att konservera beteenden som gynnar organisationens målsättningar exempelvis uttalanden till media rörande den ekonomiska situationen. Lojaliteten kan då sägas stärka politikernas makt genom att framstå som goda beslutsfattare.

Kluster har kritiserats för sina samordningskostnader av gymnasieenheterna. Samarbete finns redan så till vilken nytta skapas kluster och omorganisation? Skolchefen på förvaltningen som föreslagit förändringen vill se klusterorganisationen som en möjlighet att spara in resurser och hjälpa rektorerna till att bli mer pedagogiska ledare istället för administratörer. Det kan vara ett sätt att visa sin handlingskraft och vidmakthålla sin position eller beslut grundat på fakta. Utredning pågår. En rektor som satt resurser till verksamheten som högst på listan för att nå bra resultat ser ut att ha behov av nyckeltal för att legitimera resurser till verksamheten.

Vilken domän i verksamheten aktören arbetar i (Hansson, Martinsson 1996) och relationen mellan politisk och administrativ nivå har betydelse. Lernberg påpekar att han inte avslöjar sin politiska hållning vilket tyder på klar professionalism utan inblandning i politiska beslut som brukar anses som en brist i förvaltningsverksamhet. Vilken inblandning politikerna har i förvaltningens operativa verksamhet visar tyvärr inte undersökningen.

Däremot upplever rektorerna att ekonomin är kärv och de har tvingats minska sin budget med 1 % per år de senaste åren dessutom kan budgeten komma att ändras löpande. Även förvaltningen upplever svårigheter men skolchefen och ekonomichefen lyfter inte fram det trots risk för negativt eget kapital och förmyndarskap hotar. Det svaga gehöret för verksamhetens behov av säkra resurser för att nå bra resultat tyder på att professionell, administrativ domän och politisk domän jobbar mot varandra genom legitimering av sina beslut. Politiker lämnar över utförande ansvaret för sina beslut till tjänstemän som får hushålla med begränsade resurser.

Gällande normers påverkan

Normsystemet för skolan (Mellemvik et al 1996) sätter begränsningar och reglerar hur aktören ska agera t ex gemensamma avtal, politiska beslut och lagar/förordningar. En rektor påpekar att han styr utifrån skollagen, läroplanen, kommunal skolplan och arbetsplanerna på skolan men att han först måste ta hänsyn till personal och lokalkostnader.

Skolchefen på förvaltningen lyfter också fram att han måste följa politiska beslut, policy och regelverk för utbildningsförvaltningens drift.

6. Slutsatser och vidare forskning

6.1 Vilken information används?

Informationsinhämtningen verkar bygga på två separata system nämligen redovisnings information om avvikelser från budget och verksamhetens subjektiva resultat. Till den första utnyttjas ekonomiska rapporter som oftast överlämnas till ekonomifunktionerna att skötas och bearbetade rapporter från databaserna som cheferna själva verkar kontrollera tillsammans med ekonomen. Elevstatistik om antal elever/program, antal elever/klass, antal elever/kursgrupp, för effektivt resurs utnyttjande och frånvaro samt andel godkända elever för verksamhetens resultat. Personalstatistik handlar helt och hållet om resurs användningens effektivitet antal årsarbetare, personalomsättning, övertid, kort och lång sjukskrivning, tjänstefördelning. Lokalutnyttjande om antal m² per elev, beläggningsgrad och slitage används för kostnads minimeringen.

Generellt verkar rektorerna använda budgeten för planering av resursfördelning för läsåret men som en rektor påpekar stämmer inte läsåret och budgetår överens vilket kräver prognostiseringar om elevantal mm för varje höstterminsstart som faller under samma budget. Budget ses som ett nödvändigt ont när det är verksamheten man vill koncentrera sig på.

För verksamheten används mest informell information och verksamhetsrapporter i form av protokoll och minnesanteckningar från möten.

6.2 Hur används information för att styra på olika nivåer?

Att det finns brister i utformningen av existerande styrmedel står klart med tanke på mängden informell information som används för att bedöma verksamhetens resultat. De centrala systemen kan inte förse cheferna med den information de behöver både beroende på att utbildningsresultat är svåra att mäta, inte är detaljerad nog och den uppdateras för långsamt för att kunna ta snabba, handlingsinriktade beslut. Det krävs nya modeller.

Komplexiteten i modellerna är inte problemet för utbildningsverksamheten utan att det finns en mängd mått som inte är strukturerade och att det saknas mått för icke-finansiella aktiviteter. Att information från budgeten och verksamhetens används separat ser jag som mycket tydligt eftersom ett styrmedel ändras utan förståelse för hur det påverkar andra styrmedel. De hänger förmodligen samman med politiska styrningens rädsla för att ta ansvar för nedskärningar i fungerande verksamheter eller oförmåga att prioritera mellan dem. Jag anser att en modell t ex BSC som visar helheten är lämplig, men måtten kommer att behöva anpassas efter vilken användbarhet de får.

Komplexiteten ligger istället i normsystemet och målstyrningen. Det finns för många variabler för skolan att ta hänsyn till (gemensamma avtal, politiska beslut, policyfrågor och regelverk för utbildningsförvaltningens drift samt skollagen, läroplanen, kommunal skolplan och arbetsplanerna osv) med krav som låser resurserna.

Balanserade styrkortet är mycket efterlängtad av cheferna på båda nivåerna för att kunna mäta icke-finansiella kvaliteterna. Användningen av medarbetar enkäten visar att kortet har en viktig funktion att fylla. Frågan är hur den kommer att användas när den är klar.

Budgetuppföljningen är central och används flitigt för resursfördelning, rikta uppmärksamheten på problem genom avvikelserna och utvärdering av prestationer i verksamheten. Budgeten har mycket högre status än verksamheten. Om det beror på att kommunal verksamhet tror på myten om ekonomistyrningens förmåga att visa orsak – verkan samband eller om det finns en misstro mellan nivåerna om verksamheten är så effektiv som den säger sig vara låter jag vara osagt. Budgeten brister i att beskriva verksamheten eftersom de finansiella måtten inte är ett mått på hur verksamheten fungerar bara hur resurserna fördelats. Jag förstår att detta är offentlig förvaltnings dilemma att behöva ett styrmedel för att fördela resurser och hade jag en lösning skulle jag sälja den dyrt. Det ska bli intressant att se hur budgetstatusen förändras genom styrkortets användning och om chefer får bättre gehör uppåt med den.

Alla nivåer visar på behovet av aktuell, handlingsinriktad och verbal information som hämtas från möten (verksamhetsrapporter) och informell information. Målen som kan sättas utbildningsmässigt från skolverket, från politiska beslut eller lokalt på skolan uppnås bara om ekonomin tillåter. Skolan får ta ansvar för att centrala mål inte uppfylls för att ekonomin inte tillåter vilket måste vara ett kardinalfel i stat och kommuns medborgar service. Det är tydligt att styrmedlen är så separata att man inte förstår vilka kostnader ett beslut leder till eller vilka resurser som krävs för att verkställa det.

Besluten i organisationen understöds av informell information och verksamhetsrapporter till största delen vilket föranleder till min uppfattning om risken för felaktiga beslut utifrån medarbetares förmåga att argumentera för sin verksamhet. Att aktiviteterna är svåra att mäta ser jag som självklart men orsak-verkan sambanden finns där men kan betonas i olika utsträckning av aktörerna i verksamheten. Hur mycket elevernas resultat beror på lärarens undervisningsinsatser, elevens egen förmåga, föräldrastöd eller andra insatser från skolan varierar. Jag tycker därför att den subjektiva uppfattningen om orsak och verkan måste finnas trots risken.

Uppfattningen om hur verksamheten går blir högst subjektiv och innehållet i informationen manipulerbart. Makt och legitimerings aktiviteter för ämnesanslag, arbetslag, projekt mm på skolorna kan få oproportionerligt gehör hos rektorn beroende på att inget mått finns att stödja sitt beslut på mer än medarbetarnas uppfattningar på mötena. Samma osäkerhet finns i den uppgivna informationen från skolorna till förvaltning och från förvaltning till utbildningsnämnd (verksamhetsrapporter). Uppenbar risk för att få verksamheten att framstå bättre än vad den är för att framstå som bättre rektor eller skolchef finns eftersom de utvärderas och belönas just på dessa grunder.

6.3 Vidare forskning

- Vilken betydelse för verksamheten och medarbetarna får beslut grundade på muntlig information istället för rapporter?
- Hur påverkar den kommande användningen av BSC på gymnasiet styrningen i utbildningsverksamheten?
- Hur använd BSC på grundskolan där det redan har implementerats?
- Hur icke-finansiella mått påverkar resursfördelningen.
- Politikernas påverkan på förvaltningarnas operativa drift
- Finns det tankar om budgetlös styrning i en resursfördelande verksamhet?

Bilaga 1

Intervju frågor

Bakgrundsfrågor

1. Vilken befattning har du?
2. hur många år har du varit anställd på nuvarande befattning?
3. Försök sammanfatta din befattningsbeskrivning.
4. Vilka befattningar har du arbetat på tidigare inom kommunal verksamhet?
5. Hur många år tidigare har du arbetat i kommunal verksamhet?
6. Vem är din närmaste chef?
7. Vilka är dina närmaste underordnade?

Återkommande aktiviteter och informationskällor

8. Hur styr du din verksamhet?
9. Vad är viktigt för att din verksamhet ska nå ett bra resultat?
1
2
3

”Vi går igenom hur du skaffar dig information om det du just nämnde. Tag tid på dig att tänka efter innan du svarar.”

Genom gång av första punkten för att nå bra resultat:

Vilka tre typer av information tycker du är viktigast för att styra verksamheten?

Information 1 frågor och samma procedur för information 2 och 3

- a) Hur skaffar du dig den informationen?
- b) Hur ofta uppdateras informationen?
- c) Gör du någonting utifrån den här informationen?

Finns det någon information du inte får eller har tillgång till som du anser att du behöver för att styra första punkten?

Samma förfarande för punkt 2 och 3 som ansetts viktiga för styrningen.

Användning av befintliga ekonomiska rapporter/information

10. Vilka rapporter får du? (fråga specifikt om BR, RR och BCG samt databaser)
11. a) Vilka rapporter/information använder du oftast? (2-3 st beroende på hur många som används) b) Inhämtar du någon egen information?

Frågor för respektive rapport/information:

12. Vilka förklaringar finns det till att du använderrapporten?
13. Vilka rapporter använder du minst?
14. Varför använder du inte rapporten?

15. Hur ofta har du tagit del av rapporten under senaste månaden?
16. Kommer du ihåg varför du studerade rapporten?
17. Frågor kring de rapporter som inte diskuterats tidigare.
18. Situationsspecifika frågor.

Kommunikation mellan chefer

19. Hur ofta diskuterar du med din överordnade kring frågor som rör ditt ansvarsområde? (dagligen, veckovis)
20. Hur kommunicerar du och din chef?
21. Vilka är de vanligaste frågorna ni diskuterar?
22. Hur ofta diskuterar du med dina underordnade? (vilket sätt formellrapport, möten, personligen, tfn, brev, E-mall)
23. Vilka är de vanligaste frågorna ni diskuterar?

Prestationsutvärdering

24. Hur ofta sker utvärdering av dig och din verksamhet?
25. På vilket sätt sker utvärderingen? (rapport eller muntligen)
26. Hur reagerar din överordnade på negativa differenser?
27. Vilka 3 saker uppfattar du som mest centrala när din överordnade utvärderar din prestation?
28. Finns det någon skillnad i utvärderingen av din individuella prestation och bedömningen av hur verksamheten har utvecklats?
29. Hur ofta utvärderar du dina underordnade?
30. På vilket sätt går utvärderingen till av dina underordnade? (rapporter eller muntligt)
31. Vilka 3 saker uppfattar du som mest centrala när du utvärderar dina underordnades prestationer?
32. Gör du någon skillnad i utvärderingen av deras individuella prestation och enhetens prestation?

Ekonomisk förståelse

33. Vilka kontakter har du med ekonomifunktionen?
34. Har du läst någon form av ekonomisk utbildning? Internt eller externt?

Bilaga 2

Beskrivning Balanserat styrkort

Balanced scorecard är det verktyg Norton och Kaplan föreslår ska utgöra ramverket för att översätta verksamhetens strategi och vision till ett antal sammanhängande mått för att se vad som presteras. Ledningen ska tvingas beakta operativa mål som är viktiga och definiera dem så att de motverkar suboptimeringar. Balans mellan kortsiktighet och långsiktighet krävs och leder till utveckling och förbättring inom ett område inte kan ske på bekostnad av ett annat. Måtten är inte allmänna och generiska utan måste relateras till respektive företags eller affärsenhets strategi.¹²⁴

Balanserat styrkort teoretisk struktur och Göteborgsstads

Behovet av att jämföra enheter och besparingsåtgärder i kommunen har tvingat fram ett mätsystem för att kunna analysera nuläget och ta reda på varför vissa enheter går plus och andra minus. I samband med 1997 års budgetprocess sjösattes ett projekt med ledare från kommunen och en konsult från KPMG och en kvalitets utvecklare från SIQ (institutet för kvalitetsutveckling). Valet blev ett balanserat styrkort för att kunna styra kommunens förvaltningar, däribland utbildningsförvaltningen.

Visionen

Visionen fungerar som utgångspunkt och definieras som företagets framtida och önskvärda läge¹²⁵. Visionen måste vara väl definierad för att man ska kunna implementera styrkortet och sedan använda det. Visionen ska genomsyra företaget så organisationen vägleds och styrs mot den gemensamma bilden. Vision och strategi står i centrum i styrkortet och ser verksamheten i fyra perspektiv¹²⁶.

”En offensiv kvalitetsutveckling bidrar till ett framgångsrikt Göteborgssamhälle där varje verksamhet är en lärande organisation som ständigt utvecklas för göteborgarnas bästa”

” Verksamheterna vidareutvecklas genom ett systematiskt förbättringsarbete så att vi med tillgängliga resurser allt bättre tillgodoser göteborgarnas behov”

”Som ett stöd för utvecklingen används gemensamma verktyg som beskriver verksamheterna, dess resultat och hur de uppfattas av dem vi är till för – Göteborgarna”¹²⁷

Fyra perspektiv på organisationen

Fyra perspektiv ska svara på fyra grundläggande frågor som kan återkopplas till företagets strategi och vision. Perspektiven ska leda till balans mellan kortsiktiga och långsiktiga mål, vad som ska uppnås och hur de ska genomföras. De strävar även efter balans mellan hårda objektiva mått och mjuka subjektiva mått. För att kunna identifiera orsak verkan samband, vilket kan vara svårt, ställer man upp en modell som visar sambandet mellan utvalda mått och hur de beror av varandra¹²⁸.

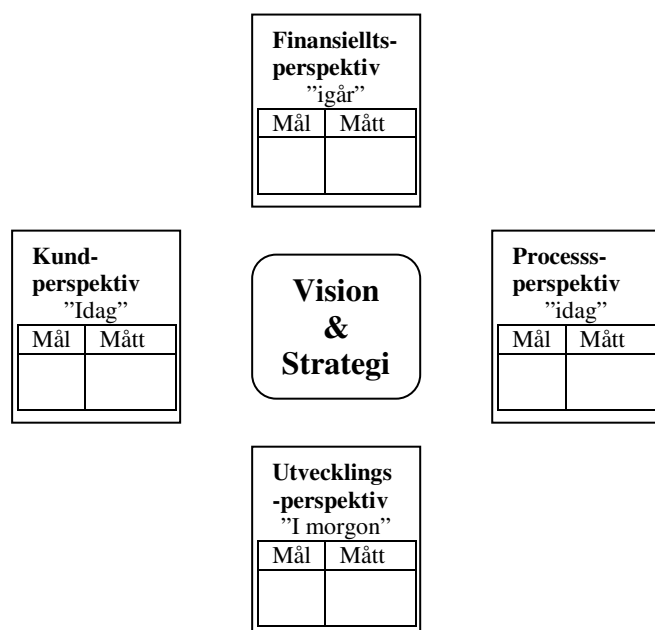
¹²⁴ Kaplan, R. Norton, D. *The balanced scorecard – Translating strategy into action*. 1996. Harvard business School Press, Boston.

¹²⁵ Olve, N.G., Roy, J. Wetter, M. *Balanced scorecard i svensk praktik*. 1999. Liber ekonomi, Malmö

¹²⁶ Kaplan, R. Norton, D. *The balanced scorecard – Translating strategy into action*. 1996. Harvard business School Press, Boston.

¹²⁷ Göteborgsstads Hemsida ”Balansen”

¹²⁸ Kaplan, R. Norton, D. *The balanced scorecard – Translating strategy into action*. 1996. Harvard business School Press, Boston.



Figur 3: Fyra perspektiv på organisationen. Källa Kaplan, R.S., Norton, P.N.

Kundperspektivet

Kundperspektivet handlar om hur våra kunder ser på oss. Det kan vara svårt att betrakta sin egen verksamhet med utomstående ögon men det är nödvändigt för att få veta vad kunden förväntar sig. Organisationen måste kontinuerligt följa upp kundernas behov och önskemål för att överleva på längre sikt¹²⁹. För utbildningen i Göteborg måste man dessutom ha klar för sig vilka som är kunderna, vilket inte är helt självklart för de som arbetar i organisationen¹³⁰.

Processperspektivet

Organisationen behöver fundera på vad den gör i sina processer och vad de är bäst på. Vilka interna processer ska företaget fokusera på för att tillmötesgå kundernas behov och förväntningar? Hur

bedriver man aktiviteter och verksamheten? Hur ser flödena ut? Vilka flöden är de mest kritiska i organisationen för att nå målen? Frågorna måste besvaras och analyseras för att kunna skapa en helhet och gemensam vision för organisationen¹³¹.

Förnyelse och utvecklingsperspektivet

Organisationen måste ständigt utvecklas för att bli framgångsrik på både kort och lång sikt. Utvecklings- och lärandefokus syftar till att beskriva och styra de förbättringar, förändringar och lärande organisationen behöver för att fortsätta att utvecklas. Detta för att förutse och tillfredställa nuvarande och kommande kundernas behov.

Finansiella perspektivet

Finansiellt tar organisationen hänsyn till ägarnas perspektiv med mått som härstammar från den traditionella ekonomistyrningen och traditionella nyckeltal. Dessa mått ska visa de finansiella effekterna på resultat och resursåtgång i verksamheten. Det finansiella perspektivet ger en bild av den ekonomiska utvecklingen och i företaget en indikation på om hur man lyckats i de övriga perspektiven. Här fastställs flera av de långsiktiga målen och förutsättningar för styorkoret.

I gymnasieutbildningen i Göteborg har man skapat fyra perspektiv. Ekonomi & uppdrag – kostnadsfördelning per elev och totalkostnad. Elever och föräldrar – elevnärvaro, förtroende för skolan, nöjd förälder index, nöjd elev index. Elevens utveckling & medarbetare – nöjd medarbetare index, pedagogtätthet, medarbetarnärvaro, kompetensutveckling, individuell kompetensutvecklingsplan, andel invandrarelever, lokalyta per elev, antal elever per dator. Verksamhet och personal – inte färdigställt

¹²⁹ ibid

¹³⁰ Egen kommentar

¹³¹ Kaplan, R. Norton, D. The balanced scorecard – Translating strategy into action. 1996. Harvard business School Press, Boston.

Strategi

Visionen bryts ned till strategiska mål för perspektiven och perspektiven fastställs. Strategiska mål berättar vad företaget behöver prestera för att nå visionen. I sin strategi lyfter Göteborgsstad fram styrkortet, kvalitet i kommunledningen, erfarenhetsutbyte med SIQ, Verksamhetsinriktad budgetprocess, ledarskaps idé och personalidé, samverkansavtal, IT-satsning och kvalitetskonferens.

Strategin för Göteborgs stad har sedan 2001 presenterats med en målstyrningsmodell i utbildningsförvaltningen. Definitioner av övergripande-, inriktnings-, effekt- och verksamhetsmål har gjorts. De övergripande målen är att förvaltningen vill verka för aktivt medborgarskap, ett tryggt och solidariskt Göteborg, öka arbetet med tidiga och förebyggande insatser och stärka Göteborgs konkurrenskraft och bärkraft i riktning mot ett kretsloppanpassat samhälle. Inriktningsmålen är en samling påståenden om hur skolan ska verka i 25 punkter utan prioriteringsordning och effektmålen anger procentuella begränsningar och pekar på skolans ansvar att begränsa misslyckad skolgång i avseende på betyg och avhopp.

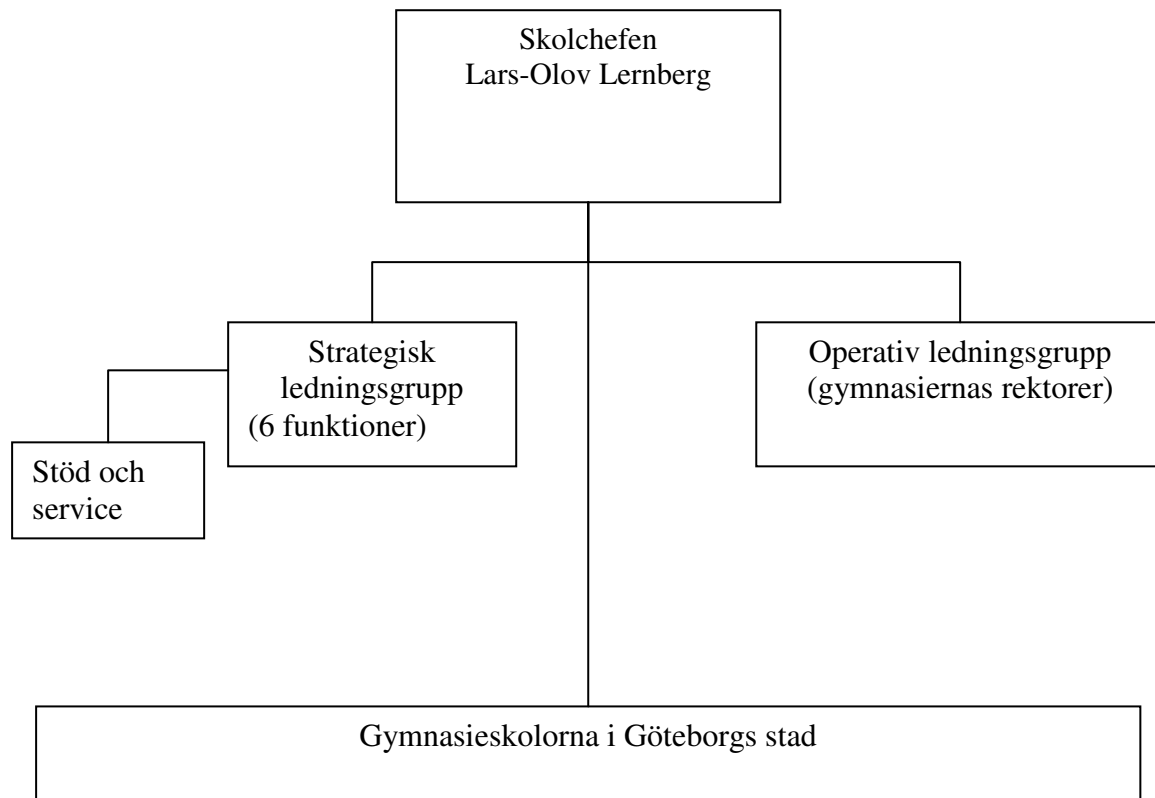
När vision och strategi är färdiga skapas perspektiven och sedan identifieras framgångsfaktorer, nyckeltal för varje perspektiv. Allt mynnar ut i handlingsplaner för verksamheten.

Processen utgår från *konkretisering av vision och strategi* där vad som ska uppnås klargörs. Först bryter ledningen ned visionen och strategierna till strategiska mål sedan ska den i nästa process kommuniceras ut till personalen som behöver involveras och utbildas. Tyngdpunkten på orsak – verkan samband i styrkortet ska få alla i organisationen att förstå hur delarna hänger ihop och hur varje anställds agerande påverkar andra och organisationen som helhet. Avdelningsmål och individuella mål måste stämma överens med de långsiktiga.

I affärsplaneringen måste budgetprocessen och långsiktiga mål samordnas med strategisk planering. Ett problem kan vara att de inte görs av samma personer. Då kan BSC processen underlätta att dessa separata styrmedel riktas mot samma mål. Integrering av ekonomisk planering och verksamhetsplanen utformas. De kvantitativa målen sätts också i affärsplanen och skillnaden mellan de faktiska kvantiteterna och målen ska strategin hjälpa till att jämna ut. Styrkortet måste sedan modifieras i takt med omvärldsförändringar och ny nyckeltal läggs till och tas bort för att kontinuerligt utveckla de fyra perspektiven

Bilaga 3

Utbildningsförvaltningens organisation



Bilaga 4

Göteborgs stads organisation

Göteborgs Stad är en stor organisation där verksamheten bedrivs både i förvaltnings- och bolagsform. Totalt har koncernen en omslutning på 45 miljarder kronor och antalet anställda är ca 45 000. Av dessa arbetar ca 30 000 inom de 21 stadsdelsförvaltningarna. Dessutom finns det ett 20-tal fackförvaltningar och ca 25 bolag.

Kommunfullmäktige med sina 81 ordinarie ledamöter är högsta beslutande organ. Fullmäktige fattar beslut i alla viktigare frågor och bestämmer också hur kommunen ska organiseras, vilka nämnder som ska finnas och hur arbetet ska fördelas. Det är också kommunfullmäktige som utser ledamöter i de bolag som staden äger.

Kommunstyrelsen med sina 15 ordinarie ledamöter svarar för den löpande verksamheten i kommunen. Till sin hjälp har kommunstyrelsen anställda tjänstemän på stadskansliet.

Stadskansliet

Stadskansliet är kommunstyrelsens organisationsstab med uppgift att biträda den politiska ledningen i samhällsledningsfrågor, ekonomisk planering och uppföljning, arbete med stadens övergripande organisationsstruktur och personalpolitik. Stadskansliet svarar dessutom för uppföljning av fattade beslut. Ytterst ansvarig som förslagsställare är stadsdirektören.

Stadskansliet har också till uppgift att biträda kommunledningen och övriga kommunala verksamheter med juridisk och rättslig kompetens. Vidare biträder stadskansliet kommunstyrelsen med kommunens centrala informationsverksamhet.

Källförteckning

Litteratur

1. Almqvist, Roland 2006. *New Public Management: om konkurrensutsättning, kontrakt och kontroll*. Malmö: Liber AB
2. Anthony, R.N. & Govindarajan, V., 1995, *Management control systems. 8th edition*, Homewood:Erwin.
3. Arvidsson, G. Lind, R. *Ledning av företag och förvaltningar*. 1991. SNS förlag, Kristianstad.
4. Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H. *Den nya ekonomistyrningen*, 2002, liber Malmö
5. Bergstrand, J., Olve N-G., *Styr bättre med budget*, 1996, Liber-Hermods, Malmö
6. Brorström, B. Haglund, A. Solli, R. *Extern och intern redovisning – för kommuner och landsting*. 1998. Studentlitteratur, Lund.
7. Brorström, B., Solli, R., *Kommunekonomi principer, praxis och problem*, 1990, Studentlitteratur, Lund
8. Browne, M, *Organizational decision making and information*, 1993, Norwood, NJ:Ablex publishing
9. Dixon, J.R, Nanni, A.J.Jr. & Vollman, T.E. *The new performance challenge – measuring operations for world class competition*. Homewood, Business one Irwin.
10. Christensen, Tom, Læg Reid, Per *The Ashgate Research Companion to New Public Management*. Ashgate e-book
11. Danielsson, A., 1982, *Resultatmätning – förutsättningar och problem*, Stockholm: Management media.
12. Euske, K.J., Lebas, M.J. & McNair, C.J., 1993 ”Performance management in an international setting”, *Management accounting research*, Vol. 4 s.275-299.
13. Ewing, P., Samuelsson, L.A., *Styrning med balans och fokus*. 1998. Liber ekonomi, Malmö.
14. Fletcher, P.T., *An examination of situational dimensions in information behaviours of General managers*, 1991, PhD. Dissertation, Syracuse University.
15. Hagström, B., *Chef i offentlig verksamhet*, 1990, studentlitteratur, Lund
16. Hansson, J. , Martinsson, S., *Så arbetar du med kvalitet*, 1996, Kommunlitteratur, Stockholm
17. Hopwood, A.G.,1973, *An accountingsystem and managerial behaviour*, Farnborough: Saxon house.
18. Jansson, L. *Utveckling och tillämpning av ekonomistyrning i en decentraliserad kommunal organisation*. 1995. CFEO och Lennart Jansson, Kungälv.
19. Johnsson H.T., Kaplan R.S. *Relevance lost the rise and fall of management accounting*. 1987. Boston, Harvard business school press.
20. Johnsson, H.T. *Relevance regained – From top-down control to bottom up empowerment*. 1992. New York, The free press.
21. Kaplan, R.S. Norton, D.P. *The balanced scorecard – Translating strategy into action*. 1996. Harvard business School Press, Boston.
22. Leijon, R.,Lundin, R.A., Persson, U.,*Förvaltandets förändring*. 1984. Doxa AB. Lund
23. Lind J. *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*. 1996. Reprocentralen HSC Uppsala universitet.
24. Luthan, F, Hodgetts, R.M., Rosenkrantz, S.A., *Real managers*, 1988, Cambridge, MA:Ballinger.
25. Lynch, R.L. & Cross, K.F., 1991, *Measure Up! Yardsticks for continous improvement*, Cambridge: Blackwell publishers.

26. Mellemvik, F., Olson, O. *Regnskap i förändring*, 1996, Cappelen Akademisk förlag as, Oslo
27. Nilsson, N., *Styr rätt*, 1995, Liber-Hermods, Malmö
28. Olve, N.G., Roy, J. Wetter, M. *Balanced scorecard i svensk praktik*. 1999. Liber ekonomi, Malmö
29. Patel R., Davidsson B., *Forskningsmetodikens grunder*. 1994, Studentlitteratur, Lund.
30. Peters, T. *Thieving on chaos – Handbook for a management revolution*. 1987. New York, Alfred A Knopf.
31. Repstad, Pål. Närhet och distans. 1999, 62-86. Studentlitteratur. Lund
32. Samuelson, A. *Controllerhandboken*. 2002. Sveriges verkstadsindustrier. Tabs tryckeri ab, Småland
33. Sandberg, T., 1982, *Work organization and autonomous groups*. Lund: Liber (ak. Avh.)
34. Schiller, S. *Redovisningssystem – användning och utveckling*. 1987. Göteborg, BAS (ak avh)
35. Svenska kommunförbundet. *Kommunerna fram till 2000*. 1995. Kommentus förlag ,Stockholm
36. Thorén, B. (1995) *Användning av information vid ekonomisk styrning*, Graphic Systems, Stockholm (ak. Avh.)
37. Womack, J.P., Jones, D.T. & Roos, D, 1990, *The machine that changed the world*, New York: Rawson Associates.
38. Östman, L. (1973) *Utveckling av ekonomiska rapporter – En empirisk studie med tonvikt på mottagaråsikter och utvecklingsförlopp i företag med datorbaserad redovisning*. Stockholm, EFI (ak avh).

Artiklar

1. Bengtsson, T., Jacobsson, D., Palmgren, J. *Balanced scorecard – En fallstudie av Digitron AB*. 1998. Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, företagsekonomiska institutionen, Göteborg.
2. Bruns Jr, William J, McKinnon, Sharon M. *Information and managers: A field study*. Journal of Management accounting Research, Fall93, vol5, p84-
3. Eccles, E.G. *The performance measurement manifesto*. Harvard business review. Jan-Feb, s131-137.
4. Euske, K.J., Lebas, M.J. & McNair, C.J. *Performance management in an international setting*. Management accounting Research. Vol. 4 s275-299
5. Isaac, Johan, *International journal of public sector management*, 2000, vol 13 issue1, p19
6. Kaplan, R.S. Norton, D.P. *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management system*. 1996. Harvard business Review, jan-feb.
7. Plowman, Paul, *Financial Accountability & Management*, May94, Vol. 10 Issue 2, p77
8. Ridgway, V.F. *Dysfunctional consequences of performance measurements*. 1956. Administrative Science Quarterly, vol 13, s65-105
9. Samuelsson, L.A. *Används ekonomistyrningen i företagen?-En kommentar till en aktuell fråga*. EFI research paper nr 6554. Stockholm,EFI
10. Simons, R., *Levers of control*, 1995, Harvard Business school Press, Boston

11. Turney, P.B.B. *Using activity based costing to achieve manufacturing excellence. Journal of cost management for manufacturing industry*. 1989. Summer, s 23-31

Forskningsrapporter

1. Jansson, L., *Utveckling och tillämpning av ekonomistyrning i en decentraliserad kommunalorganisation*, 1995, CFO rapport.
2. Brorström, B., Solli, R., *När intäkten kom*, 1994, KFI rapport
3. Lapsley, Irvine. Making sense of complexity . I *Management accounting research* [1044-5005] år:2000 vol:11 iss:2 sidor:169 -169
4. Lapsley, Irvine et Pallot, June. Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. *Management accounting research* [1044-5005] år:2000 vol:11 iss:2 sidor:213-229
5. Ouchi, William G (1980-03). Markets, bureaucracies and clans. I *Administrative Science Quarterly* vol.25 nr.1 ss.129-141

Intervjuer

Lars-Olov Lernberg Skolchef på utbildningsförvaltningen

Marie Alqvist-Carlsson Ekonomichef på utbildningsförvaltningen

Christer Holmström Rektor för Hvitfeldtska gymnasiet i Göteborg

Inger Lundgren Rektor för Katrinelundsgymnasiet och tillförordnad för Schillerska gymnasiet

Staffan Hallström rektor för Burgårdens gymnasium

Agneta Granberg politiker i kommunstyrelsen