



FÖRVALTNINGSHÖGSKOLAN

MÅL FÖR GOD EKONOMISK HUSHÅLLNING

En studie om kommuners uppfyllelse av finansiella mål

Sandra Garis

Program: Kandidatprogrammet i offentlig förvaltning, 180 hp
Kurs: Kandidatuppsats i offentlig förvaltning, 15 hp (FH1504)
Nivå: Grundnivå
Termin: VT/2018
Handledare: Pierre Donatella
Examinator: Emma Ek Österberg

FÖRORD

Jag vill börja med att rikta ett stort tack till alla som har medverkat i min undersökning och som tagit sig tiden att svara på mina frågor. Jag vill även tacka min handledare, Pierre Donatella.

Göteborg, augusti 2018

Sandra Garis

SAMMANFATTNING

Program: Kandidatprogrammet i offentlig förvaltning, 180 hp
Kurs: Kandidatuppsats i offentlig förvaltning, 15 hp (FH1504)
Titel: Mål för god ekonomisk hushållning – en studie om kommuners uppfyllelse av finansiella mål
Titel: Goals for Good Economic Management - a study about municipalities and their fulfilment of financial goals.
Nivå: Grundnivå
Termin: VT/2018
Handledare: Pierre Donatella
Examinator: Emma Ek Österberg
Nyckelord: God ekonomisk hushållning, institutionellt tryck, målstyrning

Syfte: Syftet med denna studie är att öka förståelsen för om och varför kommuner inte lyckas uppfylla sina finansiella mål för god ekonomisk hushållning. Syftet är också att försöka förstå hur kommunerna har reagerat på det institutionella trycket som lagstiftningen om god ekonomisk hushållning innebär.

Teori: Det teoretiska ramverket i studien består av målstyrning och nyinstitutionell teori.

Metod: En kartläggning har gjorts genom insamling av kvantitativ data för att undersöka i vilket utsträckning kommuner uppfyller sitt resultatmål. Kvalitativ insamling av data har skett genom semistrukturerade intervjuer för att svara på varför kommuner inte lyckats uppfylla målet samt hur kommunerna reagerat på det institutionella trycket.

Resultat: Kartläggningen visar att drygt hälften av kommunerna inte uppfyller sitt finansiella mål. Lagstiftningen för god ekonomisk hushållning innebär ett institutionellt tryck i kommuner men trycket leder till olika reaktioner. Empirin bekräftar forskningen om kritik mot målstyrning i offentliga organisationer eftersom svaren som anges till varför inte målen uppfylls stämmer väl överens med teorin.

KÄLLFÖRTECKNING

1. INLEDNING	5
<i>1.1 Bakgrund</i>	5
1.1.0 Kommunallagen 8 kap. – Lagstiftning om målstyrning för god ekonomisk hushållning	5
1.1.2 Kännetecken för god ekonomisk hushållning	6
<i>1.2 Problemformulering</i>	7
<i>1.3 Syfte</i>	8
<i>1.4 Frågeställning</i>	8
<i>1.5 Uppsatsens innehåll och disposition</i>	8
2. TEORETISK REFERENSRAM	10
<i>2.1 Målstyrning</i>	10
2.1.1 Målstyrning och offentlig sektor	11
<i>2.2 Nyinstitutionell organisationsteori</i>	12
<i>2.3 Nyinstitutionell organisationsteori och målstyrning</i>	13
2.3.1 Särkoppling	15
2.3.2 Olika strategiska svar på institutionellt tryck	16
3. METOD	19
<i>3.1 Forskningsmetod</i>	19
<i>3.2 Urval</i>	19
<i>3.3 Datainsamling och litteraturbeskrivning</i>	20
<i>3.4 Analys av data</i>	21
<i>3.5 Avgränsning</i>	23
4. EMPIRI	24
<i>4.1 Kartläggning av kommuner</i>	24
4.1.1 Resultatet av kartläggning	24
<i>4.2 Resultat från intervjuer</i>	26
5. ANALYS	31
<i>5.1 Institutionellt tryck</i>	31
<i>5.2 Strategiska svar på institutionellt tryck</i>	33
7. SLUTSATS	38
<i>7.1 Fortsatt forskning</i>	40
REFESNSER	41
<i>Bilaga 1</i>	47
<i>Bilaga 2</i>	48
<i>Bilaga 3</i>	49

1. INLEDNING

Det första kapitlet kommer att introduceras med en bakgrund för det valda ämnet. Vidare följer en problemformulering och därefter kommer syftet och frågeställningen för uppsatsen att presenteras. Slutligen finner ni uppsatsens fortsatta innehåll och disposition.

1.1 Bakgrund

1.1.0 Kommunallagen 8 kap. – Lagstiftning om målstyrning för god ekonomisk hushållning

Kommunallagen är den lag som bland annat berör ekonomin i Sveriges kommuner och landsting. I enlighet med lagens 8 kap. 1§, krävs att kommuner och landsting ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. Lagen ger fullmäktige i varje kommun och landsting frihet till att själv besluta om vilka riktlinjer som ska vara gällande för god ekonomisk hushållning. Med lagen följer också krav. Lagstiftningen förutsätter att mål och riktlinjer som är av betydelse för god ekonomisk hushållning ska anges för verksamheten. Likaså ska finansiella mål som är av betydelse för god ekonomisk hushållning anges för ekonomin i kommunens budget (SFS 1991:900). Det betyder att kommuner och landsting har ett krav på sig att enligt, kommunallagens 8 kap. 5§, anta någon form av målstyrning som går att koppla till god ekonomisk hushållning.

Riksdagen mottog år 2004 en proposition från regeringen med förslag på ändringar i kommunallagen och i lagen om kommunal redovisning. Förslagen innebar bland annat att mål och riktlinjer som är av betydelse för god ekonomisk hushållning ska formuleras samt att det i förvaltningsberättelsen ska utvärdera huruvida målen har uppnåtts (Prop. 2003/04:105). Senare samma år antogs förslaget av riksdagen och började gälla för samtliga kommuner i landet från och med budget- och räkenskapsåret 2006 (Donatella, Petersson och Brorström 2007, 5, 8).

1.1.2 Kännetecknen för god ekonomisk hushållning

En klar och tydlig definition av vad god ekonomisk hushållning innebär ges varken i lagstiftning eller i förarbeten. Kommunerna och landstingen har en viss frihet att förvalta sin ekonomi inom ramen för kommunalt självstyre och generellt uttryckta krav (Brorström, Orrbeck och Petersson 1999, 10). Att detaljerat reglera vilka verksamheter som ska omfattas av ramlagen för god ekonomisk hushållning samt vad mål och riktlinjer ska inrymma, menar lagstiftaren varken är möjligt eller meningsfullt. Istället ligger ansvaret i händerna på varje enskild kommun eller landsting att, med hänsyn till sina unika förhållanden och förutsättningar, bestämma detta (Donatella, et al. 2007, 2, 9).

Lagen om god ekonomisk hushållning utifrån ett ekonomiskt perspektiv - i enlighet med lagstiftningen ska kommuner och landsting sätta upp mål för sin finansiella ställning och dess utveckling. Målbestämningen ska först ske med utgångspunkt i vad som betraktas som god ekonomisk hushållning och därefter kan en anpassning av målen ske utefter de enskilda förhållandena som råder. Lagen om god ekonomisk hushållning har skett med utgångspunkt i generationsprincipen. Det innebär att ingen generation ska behöva betala för det som förbrukats av tidigare generationer (Donatella, et al. 2007, 11-12). Ett resultat där intäkter överstiger kostnader under en längre tid bör betraktas som god ekonomisk hushållning (Nilsson och Sedigh 2013, 6). I de finansiella målen bör kommuner och landsting också inkludera faktorer som har med osäkerhet att göra samt hur den kortsiktiga och långsiktiga skuldsättningen ser ut. Mål kan också sättas upp för bland annat soliditeten, det vill säga hur stor del av tillgångarna som ska finansiera med egna medel (Donatella, et al. 2007, 11-12). Det handlar således om att styra på både kort sikt och lång sikt.

För att kunna leverera likställd service till kommande generationer har ovanstående resonemang om vad som anses vara god ekonomisk hushållning i praxis oftast översatts till en tumregel. Denna tumregel är framtagen av Sveriges Kommuner och Landsting (fortsättningsvis benämnt SKL) och innebär ett överskott på 2 procent av kommunens årliga skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Det bör tilläggas att denna tumregel nödvändigtvis inte behöver vara tillämplig i alla kommuner. Beroende på de olika förutsättningarna och förhållandena som råder i varje kommun är olika resultatmål lämpliga. I vissa kommuner kan ett högre resultatmål vara nödvändigt

medan det i andra kommuner kan vara tillräckligt med ett resultatmål lägre än 2 procent (Donatella och Petersson 2015, 5).

1.2 Problemformulering

För drygt tio år sedan utgav SKL allmänna råd för hur mål för god ekonomisk hushållning kan utformas (SKL 2005). Lagen om god ekonomisk hushållning ger kommuner och landsting en frihet att själva utforma och definiera mål och riktlinjer för sin ekonomi och verksamhet. En frihet som möjliggör för kommuner att uppnå sin specifika definition av god ekonomisk hushållning (Donatella, et al. 2007, 12). Efter drygt tio år finns en undran över huruvida kommuner uppfyller sina finansiella mål i sina resultaträkningar. Enligt Berlin och Kastberg (2011) är så kallad målstyrning inte alltid en metod som lämpar sig i alla situationer. Hofstede (1981) och Rombach (1991) hävdar att verksamheter inom offentlig sektor i synnerhet är problematiska att styra med hjälp av mål. Trots detta kom kommunallagen att bidra till ökad målstyrning bland landets kommuner. Ett verktyg som antas vara viktig för kommuner att kunna uppnå god ekonomisk hushållning. Dessutom har målstyrning för god ekonomisk hushållning sedan drygt tio år tillbaka lagstiftats och är något som samtliga kommuner bör följa.

En tidigare studie har gjorts av Brorström, Donatella och Petersson där förekomsten och utformningen av mål kopplade till god ekonomisk hushållning har kartlagts. Undersökningen pekar på att det bland ekonomichefer råder en uppfattning om att det i hög grad finns mål som är kopplade till god ekonomisk hushållning. Av studien har också framgått att upprättandet av mål anses betydelsefullt och tros bidra till en positiv utveckling för kommunen (Brorström, Donatella, Petersson 2009, 1). Av samma forskare har en ytterligare undersökning genomförts. Resultatet från denna studie visar huruvida kommuners och landstings mål som är relaterade till god ekonomisk hushållning följer lagstiftningens intensioner eller saknar betydelsefulla beståndsdelar. Studien visade att mål som är kopplade till verksamheten har en del brister medan mål som är kopplade till ekonomin är mer utvecklade. Det visade sig också vara så att mål för ekonomin förekommer oftare än mål kopplade till verksamheten (Donatella et al. 2007, 40).

Ingen forskning talar om för oss huruvida kommuner i själva verket lyckas leva upp till sina egna formulerade mål för god ekonomisk hushållning eller ej. Det vore således intressant att undersöka detta eftersom lagstiftningen överlämnar ansvaret till kommuner och landsting att formulera sina unika mål, utefter sina unika förhållanden, för att uppnå sin specifika definition av vad god ekonomisk hushållning innebär.

1.3 Syfte

Syftet med denna studie är att öka förståelsen för om och varför kommuner inte uppfyller sina finansiella mål för god ekonomisk hushållning. Studien syftar också till att undersöka hur kommunerna har reagerat på det institutionella trycket som lagstiftningen om god ekonomisk hushållning inneburit. Tanken är att få en inblick i graden av måluppfyllelse av resultatmålet samt hur det resoneras bland kommunerna i framtagandet av finansiella mål för god ekonomisk hushållning.

1.4 Frågeställning

- Finns det något institutionellt tryck på kommunerna och vilka strategier använder kommunerna mot det?
- Vilka förklaringar finns till att kommuner inte lyckas uppfylla sitt resultatmål?

1.5 Uppsatsens innehåll och disposition

Efter detta inledande kapitel kommer uppsatsen andra kapitel där den teoretiska referensramen presenteras. Där redogörs för målstyrning och den nyinstitutionella teorin.

I det tredje kapitlet presenteras vilka metoder som använts för att besvara på frågeställningarna och för att uppnå studiens syfte. Även en beskrivning av hur urvalet och insamling av data gått till ges. Slutligen förklaras också hur arbetet har avgränsats.

Det fjärde kapitlet innehåller en presentation av kartläggningen som genomförts. I samma kapitel redovisas även intervjuer med ekonomichefer i olika kommuner.

I det femte kapitlet analyseras empirin med stöd i den teoretiska referensramen som presenterats i det tredje kapitlet. Det sjätte och sista kapitlet består av en slutsats som dras utifrån analysen.

2. TEORETISK REFERENSRAM

I detta avsnitt görs en redogörelse för ämnet målstyrning samt för den nyinstitutionella teorin. Analysen kommer att göras med stöd i denna referensram.

2.1 Målstyrning

Den cybernetiska skolan under mitten av 1950-talet och början av andra hälften av 1900-talet, sägs många gånger ha gett upphov till fenomenet målstyrning. Den cybernetiska styrningen går ut på uppföljning av mål som fastställts utefter vad som anses vara viktigt att styra mot (Berlin och Kastberg 2011, 80). Det huvudsakliga syftet med målstyrning i en organisation är att uppfylla mål (Modell & Grönlund 2006). Tydliga mål blir således grundstenen för styrningen i organisationen. Utifrån huvudmålen formuleras därefter mer specifika mål för olika delar i organisationen (Pihlgren och Svensson 1991). Med målen som ska styra organisationen i rätt riktningen ges en stor frihet till medarbetarna för hur målen ska uppnås (Modell och Grönlund 2006).

Enligt Berlin och Kastberg (2011) som gjort en sammanfattning av tidigare forskning kring målstyrning, lämpar sig inte verktyget i alla situationer. Hofsteds (1981) talar om fyra kriterier för att målstyrning ska fungera. Det första är att målen ska vara *tydligt formulerade*, det andra är att resultatet ska kunna *mätas*, det tredje är att det ska finnas *kunskap* kring hur processen sker, och det sista att aktiviteten ska vara *återkommande*.

En organisation som utformar, följer upp och agerar efter sina uppsatta mål, tenderar att oftare uppfylla sina mål. När mål inte utformas tillräckligt bra kan det uppstå så kallade målkonflikter och målförskjutning. Målförskjutning innebär att organisationer enbart siktar på att nå sitt mått för måluppfyllelse och det långsiktiga målet förbises (Poister, Aristigueta och Hall 2015, 24-26).

Att kontinuerligt göra uppföljningar av mål är en central tanke inom målstyrningsteorin. För att göra uppföljningen möjlig krävs *tydliga* och *mätbara* mål

samt att målen är *uppföljningsbara*. Det finns tre kategorier för att skilja på mätbarheten av mål. Den ena är *mätbara mål*, som innefattar kvantifierade mål som tydligt pekar på vad som ska uppnås. Den andra är *generella mål* som omsluter mål på en mer övergripande nivå som ska eftersträvas. Den tredje kategorin är *uppföljningsbara mål* som innebär att det är svårt att bedöma om målen är mätbara eller ej, men det i viss utsträckning går att uppskatta graden av uppfyllelse (Almqvist och Högberg 2003, 17-18).

2.1.1. Målstyrning och offentlig sektor

Den offentliga sektorn har i decennium tagit till sig av målstyrning. Modell och Grönlund (2006) menar att det kan betraktas som en del av organisationstrenden New Public Management. Många gånger framställs målstyrning som ett positivt verktyg för styrning med det finns också de som dömer målstyrningen.

Rombach (1991) förutspådde under början av 1990-talet att den offentliga sektorn inte hade lång tid till att bli helt fri från målstyrning. Organisationer ser ofta på målstyrning som en idealisk modell för måluppfyllelse men för att det ska fungera krävs det en hel del. Målen ska vara tydligt formulerade, de anställda ska ges utrymmer till deltagande och inflytande i målformuleringen, målen ska kunna återföras, vara uppföljningsbara samt kunna mätas. En annan viktig del är att uppfyllelse av mål ska ges stöd och belöningen av ledningen i organisationen (Rombach 1991, 106-107). Det finns ytterligare problematik i den viktiga belöning som Rombach (1991) talar om eftersom belöning i offentlig sektor inte är tillåten och att det dessutom ofta finns en avsaknad av vinstmotiv (Pihlgren och Svensson 1991).

Ytterligare kritik mot målstyrning i offentlig sektor är den förvirring som kan uppstå då det kan finnas skillnader mellan det angivna målet och det verkliga målet. Det är inte ovanligt att det uppstår målkonflikter i offentliga organisationer, en följd av att olika mål som formulerats inte är förenliga med varandra (Rombach 1991). Ännu en problematik inom offentlig sektor är politiken. Politiker i olika partier kan skapa sig olika definitioner och uppfattningar av ett mål och vill påverka och åstadkomma förändringar under sin mandatperiod. Enligt Rombach (1991) styr inte politiker för att

uppfylla mål i syfte att främja verksamheten, utan snarare för att gynna sin politiska ideologi.

Ekonomiska riktlinjer och mer detaljerade frågor nämns som exempel på frågor som kan skilja sig åt mellan olika politiska partier, ett sätt att visa väljarna vart partiet står. Problemet som lyfts fram är mål som inte kan eller ska vara oklara. Huvudmål läggs på en abstrakt nivå och är tämligen ointressanta bland väljarna. Anledningen till att de hamnar på en abstrakt nivå är att politiken skiljer sig från det praktiska arbetet och att olika partiers värderingar skiljer sig åt (Rombach 1991). Enligt Rombach (1991) är tanken med abstrakta mål att de ska bli mer konkreta och mätbara längre ner i hierarkin. Dock finns svårighet för tjänstemän i offentliga verksamheter som utför det praktiska arbetet, det vill säga omformulera huvudmålen till mer detaljerade delmål eftersom målen går att tolka på olika vis (Pihlgren och Svensson 1991; Rombach 1991).

2.2 Nyinstitutionell organisationsteori

Centrala begrepp inom den nyinstitutionella teorin behandlar hur organisationer får ökad legitimitet och hur olika aktiviteter löskopplas från varandra för överlevnad. Det talas också om hur organisationer inom olika organisationsfält blir alltmer lika varandra, även kallat isomorfism (Eriksson-Zetterquist 2009, 63). Med ett organisationsfält menas att organisationer som är lika varandra i institutionell organisation och produktion kan antas befinna sig inom samma organisatoriska fält (DiMaggio och Powell, 1983; Grape, Blom och Johansson 2006).

Det händer många gånger att organisationer antar allmänna institutionella regler. Det betyder att organisationsstrukturen i företag och organisationer inom en bransch blir alltmer homogena (DiMaggio och Powell 1983). Allteftersom arbetsmarknader, skolor och stater visade på homogena organisationssätt etablerades begreppen organisationsfält och isomorfism inom den nyinstitutionella teorin. Till följd av att det samverkas på fältet utvecklas organisationer till att bli alltmer lika varandra i strukturen, detta är vad som benämns som isomorfism (Eriksson-Zetterquist 2009, 73, 74). Meyer och Rowan (1977) menar att isomorfism inte bara leder till legitimitet utan i slutändan också till överlevnad.

Tvingande isomorfism handlar bland annat om politiska påtryckningar. Staten betraktas vara den enhet som tydligt utövar sådant institutionellt tryck. Starka organisationer skapar tvingande isomorfi vilket resulterar i att mindre och svagare organisationer på fältet blir mer lika varandra eftersom de mer eller mindre tvingas rätta sig efter både formella och informella krav (DiMaggio och Powell 1983; Eriksson-Zetterquist 2009, 79). Sådana tvingande regler bevaras genom sanktionssystem där regelbrott resulterar i någon form av bestraffning. Även regler utan sanktionssystem kan uppfattas som tvingande då det hävdas leda till att gå miste om kunder och anseende om de inte efterföljs (Tengblad 2006, 10).

Den normativa isomorfismen rör professioners och utbildningars inflytande i vad som anses vara det rätta sättet att göra saker på (Eriksson-Zetterquist 2009, 78-80). När organisationer fylls av högutbildade akademiker tenderar organisationerna att flytta sig i samma riktning (DiMaggio och Powell 1983). DiMaggio och Powell (1983) menar vidare att organisationer i stor utsträckning påverkas av det organisatoriska fält som den tillhör då det finns svårigheter att verka och handla helt självständigt.

Imiterande, eller mimetisk, isomorfism handlar om att osäkerhet är en drivande orsak till att organisationer efterliknar varandra. Att imitera andra organisationer som betraktas vara mer framgångsrika är ett sätt att vid osäkerhet inte behöva komma med egna lösningar för att komma tillrätta med problem (Eriksson-Zetterquist 2009, 78-80). DiMaggio och Powell (1983) menar att organisationer eftersträvar att likna andra organisationer som ofta är framgångsrika och innehar både legitimitet och politiskt inflytande, vilket också är det som många organisationer vill uppnå.

2.3 Nyinstitutionell organisationsteori och målstyrning

Stor del av den litteratur som handlar om målstyrning är präglad ett instrumentellt synsätt. Vilka problem som uppstår och vilka möjligheter som finns handlar i stort om hur användaren når det rätta sättet att forma sin målstyrning. Något som kan vara avgörande för att lyckas med målstyrningen. Det vill säga huruvida det finns fullkomlig information för hur systemet ska fungera (Modell 2003, 333-334; Modell och Grönlund 2006, 22). När ett målstyrningssystem inte fullbordas, menar den nyinstitutionella teorin, att det inte behöver vara en följd av ett instrumentellt

misslyckande. Däremot kan det betraktas som en följd av många begär på information från olika intressenter (Modell 2003, 333-334).

Ett klassiskt organisationsteoretiskt synsätt är att betrakta organisationer som rationella verktyg för att uppnå önskade mål. Detta synsätt skiljer sig från den institutionella teorins syn på organisationer som fokuserar på hur organisationers agerande påverkas av vad som tas för givet och att omgivande organisationer har en inverkan på en organisation. Således kommer organisationer följa formella och informella regler snarare än att välja rationella handlingssätt. För att överleva eftersträvar organisationer effektivitet, men också efter att betraktas som legitima av både interna medlemmar och av omgivningen (Eriksson-Zetterquist 2009, 5, 12, 64). Valen av styrning och organisering förklaras därav inte som rationella val i syfte att optimera organisationens verksamhet (Meyer och Rowan 1977). När det sker organisatoriska förändringar eller nya styrreformer, menar Modell och Grönlund (2006, 27), att det antas ske ett anammande av strukturella lösningar, så kallade myter, inom ett organisatoriskt fält.

Meyer och Rowan (1977) talar om att skapandet av myter inte är något som sker i inom organisationer, utan något som skapas av dess omvärld. Det handlar om att normen om vad som är rationellt är en allmän värdering som används för att förklara och förstå vad vi gör. De kan uppfattas som väldigt påtvingande och kan leda till att organisationer många gånger anpassar sig till myterna framför organisationens arbetsuppgifter. Det är också myter som har en stor påverkan på organisationer eftersom när de blir institutionaliserade också betraktas som legitima. När organisationer inte klarar att införliva sådana institutionaliserade delar i sin struktur riskerar de att förlora förtroende från sin omgivning och sina interna medlemmar. Almqvist och Högberg (2003) påpekar att myter inte alltid behöver vara lösningen till de problem som de säger sig vara, utan är något som organisationer antar mer ceremoniellt. Ett sätt att vinna legitimitet från sin omgivning (Modell och Grönlund 2006: 28).

2.3.1 Särkoppling

Särkoppling är ett verktyg för en organisation att bevara bilden av legitimitet hos sina medlemmar och sin omgivning. Organisationer som är för strikt styrda kan nämligen skapa konflikter och därmed riskera att förlora legitimitet hos omgivningen och andra aktörer (Eriksson-Zetterquist 2009, 68). När det visar sig att en rationaliserad myt inte lämpar sig praktiskt i en organisations verksamhet, kan den formella strukturen komma att skilja sig från den faktiska verksamheten. Detta är vad som benämns särkoppling (Almqvist och Högberg 2003). Särkoppling är således ett sätt till att försöka lösa det praktiska problemet samtidigt som det visas för omgivningen att det arbetas efter en legitim organisationsstruktur (Johansson 2006, 18-19; Modell och Grönlund 2006, 28).

Särkoppling handlar om hur formella strukturer delvis kopplas isär från vad som görs i praktiken och från vad visas för omgivningen. Denna särkoppling innebär att en organisation blir bestående av två olika strukturer. Den ena är den informella strukturen som samordnar vad individerna i organisationen gör och den andra är den formella strukturen som lätt kan anpassas när trender, normer och lagar ändras (Eriksson-Zetterquist 2009, 68-69).

Särkoppling antas resultera i en så kallad löskoppling. Det betyder att det råder ett visst samband mellan de två strukturerna och att de därmed inte är helt separata (Eriksson-Zetterquist 2009, 68-69). Det är en strategi som kan användas då organisationen inte lyckas agera i enlighet med vissa krav. Löskoppling resulterar i att det bildas en struktur som utåt sett visar att organisationen anpassar sig efter institutionella krav men samtidigt ser till att institutionella krav utifrån inte påverkar organisationen negativt (Nygaard 2002, 211). En följd av löskoppling kan bland annat vara att tankar inom organisationen leds åt separata håll. En annan påföljd kan vara att organisationsstrukturer som inte överensstämmer med vad som görs i praktiken kan uppmärksammas bland interna medlemmar och hos omgivningen. Löskoppling kan också resultera i något positivt för organisationer. Det finns nämligen gånger då det kan bidra till ökad legitimitet. När en organisation anammar institutionaliserade lagar, regler och normer bli den mer lik andra organisationer och vinner på så vis med legitimitet (Eriksson-Zetterquist 2009, 68-71).

2.3.2 Olika strategiska svar på institutionellt tryck

Oliver (1991) är en forskare som beskriver organisationers reaktioner mot institutionellt tryck. Reaktionerna antas vara medvetna strategier hos organisationer, vilket kan vara en förklaring till varför organisationer inom samma fält reagerar på olika vis. Indelningen av reaktioner sker i fem olika grader av överensstämmelse som var och en har olika strategier för hur organisationer anpassar sig till det institutionella trycket. De fem kategorierna är samtycke, kompromiss, undvikande, trots och manipulation.

Samtycke kan antingen ske genom att en organisation imiterar mer framgångsrika organisationer eller genom att medvetet och strategiskt implementera förändringen. Anledningar till att organisationer anpassar sig till institutionellt tryck kan vara att det är avgörande för överlevnad. Till normer och regler som blivit så pass allmänt accepterade sker de en naturlig anpassning eftersom de blivit institutionaliserade. Att integrera institutionaliserade regler och normer är ett sätt att öka sin legitimitet bland omgivningen (Oliver 1991).

Kompromiss innefattar reaktioner till följd av att organisationer upplever att en förändring inte är lämpade för verksamheter men samtidigt inte vill motsätta sig en organisation på högre nivå. Det kan uppstå konflikter mellan normer och regler och den rådande kulturen i verksamheten. Det kan också finnas olika krav från flera aktörer och intressenter som kan upplevas motstridiga. I sådana fall visar organisationen i stort sätt inget motstånd utan tenderar att formulera krav på en miniminivå på till exempel en lagstiftning. Till skillnad från samtycke uppfylls således påtryckningar endast delvis då andra intressen också är av värde att främja (Oliver 1991).

När en organisation däremot visar mer motstånd mot en förändring hamnar det i kategorin *undvikande*. Här kan organisationer utåt visa ett samtycke och framställa planer utan avsikt att verkligen fullfölja det (Oliver 1991). Att visa en sådan fasad för omgivningen anses många gånger vara tillräckligt för att vinna den legitimitet som den nyinstitutionella teorin menar att organisationer eftersträvar (Meyer och Rowan 1977). Det kunna liknas vad som tidigare beskrivits som särkoppling. Det finns olika tillvägagångssätt att dölja undvikandet. Det kan ske genom att formulera rationella

planer och rutiner som svar på det institutionella tryck som finns på organisationen. Det kan också döljas genom att minska på granskning och inspektion (Oliver 1991).

När organisationer gör ett mer omfattande motstånd mot en förändring kategoriseras det som *trots*. Det betyder att en viss förändring inte anammas av organisationen alls. Trots är vanligt i situationer där externa sanktioner sällan uppstår och där interna intressen skiljer sig kraftigt från institutionella tryck. Det kan också ske i de fall då organisationer tydligt kan bevisa fördelar med sitt handlande (Oliver 1991).

Den sista kategorin är *manipulation*. Det förklaras genom att organisationer anpassar institutionella påtryckningar så att det passar den egna organisationen. Det kan betraktas som ett välmedvetet försök till att påverka institutionellt tryck. Huvudmålet med manipulation av institutionellt tryck är att neutralisera institutionella motsättningar samtidigt som organisationens legitimitet och inflytande gynnas (Oliver 1991).

2.4 Institutionell teori i tidigare studier

Valet att använda mig av institutionell teori för att förstå insamlad data finner jag bland annat stöd i tidigare forskning om ekonomi i offentlig sektor. I dessa studier har institutionell teori använts för att förstå varför utvecklingen av ett visst arbetssätt ser ut som det gör. Bland annat har en studie gjorts om normer och modeller för redovisning som genom gränsöverskridande interaktioner rör sig mot en alltmer internationell standardisering. Standardiseringen kopplas till institutionell teori och de olika formerna av isomorfism. Det ses som ett resultat av att organisationer tvingas anta praxis som betraktas som legitim. Bland annat talas det om tvingande isomorfism i form av regler som övertygar organisationer att anta liknande strukturer och processer. Även den normativa isomorfismen nämns och kopplas till att ledande organisationer inom branschen bidrar till att vissa processer och strukturer ses som legitima (Oulasvirta 2012, 274-275).

Ytterligare en studie har gjort av Haraldsson och Tagesson som beskriver och analyserar hur redovisningsprinciper och god redovisningssed uppfylls inom svensk vatten-och avloppssektor. Även här används institutionell teori för att forma hypoteser

och för att förstå valet av bokföringsätt i offentliga organisationer. Enligt institutionsteorin kommer valet av bokföringsmetod i offentliga organisationer att röra sig efter en trend och anpassas till praxis då det institutionella trycket är starkt inom offentlig sektor (Haraldsson och Tagesson 2014, 294).

En tredje studie som använder institutionell teori som grund för sin analys är skriven av Carpenter och Feroz. Enligt studien antas samtliga myndigheter i ett land förändras och anpassa sin redovisning efter allmänt accepterade redovisningsprinciper som betraktas som legitima. Antagandet bygger på institutionell teori och den tvingande och normativa isomorfismen (Carpenter och Feroz 2001, 592-593).

3. METOD

I detta avsnitt kommer jag att redogöra för vilka metoder jag valt att arbeta utifrån vid insamling av det empiriska materialet. Vidare följer en beskrivning av urval, datainsamling och litteraturbeskrivning, analys av data och slutligen avgränsning.

3.1 Forskningsmetod

Forskningsmetoden har huvudsakligen skett i två steg. I det första steget har kvantitativ data insamlats. En kartläggning av kommuner har genomförts i syfte att säkerställa att ämnet är aktuellt, det vill säga visa huruvida kommunerna budgeterat i enlighet med sitt resultatmål för god ekonomisk hushållning eller inte. Användning av kvantitativ insamling av data, menar Esaiasson, Gilljam, Oscarsson och Wängnerud (2017), är fördelaktigt då svar vill sökas efter hur frekvent olika förhållanden är bland de studerade kommunerna. Ytterligare en fördel anses vara att allmänna slutsatser kan dras utifrån en bredare analysenhet.

I det andra steget har kvalitativ data insamlats. Ett urval på fyra kommuner har deltagit i undersökningen genom att svara på frågor kopplade till studiens syfte. Den kvalitativa ansatsen anser jag vara det tillvägagångssätt som är bäst lämpat för få en djupare förståelse för att kunna svara på studiens frågeställningar. Den kvalitativa forskningsmetoden innebär nämligen en större anpassningsbarhet än den kvantitativa. Det betyder att det går att anpassas forskningsdesignen genom omväxling av arbetssätt under forskningsprocessen. Intervjuer är också lämpliga att genomföra när det bland annat söks efter hur individer gör något och vad de anser om något (Ahrne och Svensson 2015). Enligt Bryman och Bell (2003) är den kvalitativa arbetsmetoden också ett bra tillvägagångssätt för att få en djupare förståelse inom ett område.

3.2 Urval

I denna studie uppgår det totala antalet kommuner som ingår i kartläggningen till 25 stycken. Kommunerna har valts utifrån en lista från SKL där kommunerna är listade efter bokstavsordning (SKL 2017). Sveriges samtliga 290 kommuner har rangordnats slumpartat och därefter har det sökts efter årsredovisningar och budgetdokument i tur

och ordning tills att det totala antalet kommuner med tillgängliga och användbara handlingar uppnått 25 stycken. Valet av att endast göra ett delvis slumpmässigt urval av kommuner baseras på att undersökningen inte syftar till att undersöka samband mellan andra faktorer såsom demografi och geografi.

Följande kommuner valdes att ingå i studien:

Borgholm, Botkyrka, Danderyd, Emmaboda, Falköping, Forshaga, Gnesta, Habo, Höör, Kil, Knivsta, Lerum, Ljungby, Mjölby, Norberg, Norsjö, Orust, Sandviken, Sotenäs, Tidaholm, Tranemo, Upplands Väsby, Västervik, Älmhult och Östhammar.

3.3 Datainsamling och litteraturbeskrivning

I denna studie har jag valt att använda mig av såväl primärkällor som sekundärkällor. Inledningsvis har jag använt mig av böcker, vetenskapliga artiklar, men också av rapporter och lagar. Dessa källor belyser främst god ekonomisk hushållning, målstyrning och institutionell teori.

Som tidigare redogjorts för i beskrivningen av god ekonomisk hushållning ska varje kommun och landsting enligt proposition 2003/04:105 och Kommunallagen 8 kap. 5§, upprätta mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning. Av denna anledning var nästa steg efter urvalet av kommuner att samla in relevanta dokument för varje kommun som innehåller information om mål för god ekonomisk hushållning och huruvida de uppnåtts.

3.3.1 Intervjuer

Intervjuer har genomförts för att samla in primärdata och för att kunna uppnå syftet med studien. Intervjuer kan ske genom att träffa respondenten personligen eller genomföra intervjun över telefon (Patel och Davidsson 2011). Eftersom respondenterna befinner sig på olika orter runt om i landet har det inte varit möjligt att genomföra intervjuer på plats. Den begränsade tiden och resurserna resulterade i att telefonintervjuer ansågs vara bäst lämpat.

Jag har använt mig av semistrukturerade intervjuer där det inte är nödvändigt att ställa frågor i en viss ordning. Det gör att det går att hålla ett mer öppet samtal och

respondenten kan svara mer fritt (Bryman och Bell 2003). I semistrukturerade intervjuer finns det möjlighet att föra ett mer naturligt samtal snarare än att utgå från fler detaljerade frågor. Det ger också möjlighet till att ändra och förtydliga frågorna under intervjuens gång beroende på vilken kommun som diskuteras och vilka svar som ges. Intervjuer är också ett bra tillvägagångssätt då det går att gå in på djupet och få en mer nyanserad och omfattande bild genom att ställa följdfrågor (Eriksson-Zetterquist och Ahrne 2017).

I urvalet av vilka som ska ingå i intervjuundersökningen är en central väg att utgå ifrån att initialt välja vilka organisationer som ska ingå i undersökningen. När ett godkännande har erhållits är nästa steg att välja ut individer att intervjua. Vilka som väljs ut påverkas i stor utsträckning av forskningsfrågan (Eriksson-Zetterquist och Ahrne 2017). Av denna anledning var första steget efter urvalet av kommuner som ska ingå i undersökningen, att kontakta en ledande person i kommunen. Via mejl informerades det om studiens syfte. Eftersom studien berör kommunalekonomi delegerades frågan naturligt vidare till ekonomichefen i kommunen. Efter ett godkännande att delta i undersökningen bokades därefter telefonintervjuer in.

Intervjuerna har skett med utgångspunkt i en intervjuguide (se Bilaga 1). Eftersom semistrukturerade intervjuer ger möjlighet till att anpassa frågorna utefter intervjuobjektet och följdfrågor kan ställas innehåller intervjuguiden endast elva huvudfrågor. Bland de respondenter som valt att delta i undersökningen fanns det de som önskade vara anonyma. Av den anledningen kommer varken namnet på kommunerna eller personerna som deltagit att anges på någon av dem. Det som kan understrykas är att samtliga respondenter är ekonomichefer.

3.4 Analys av data

Som tidigare nämnts i det inledande kapitlet krävs att kommuner ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. Kommunerna har frihet att själva formulera mål och riktlinjer för såväl finansiella som verksamhetsmässiga mål för god ekonomisk hushållning. Med hjälp av Tabell 1 och den kvantitativa data ska det lättare kunna identifieras i vilken utsträckning kommuner lyckas uppfylla sina eget formulerade resultatmål.

	Ja	Nej	Totalt
Antal kommuner			
Andel i procent			

Tabell 1 - Uppfyller kommunerna sitt resultatmål?

När en forskare analyserar kvalitativ data krävs analysverktyg och strategier (Ahrne och Svensson 2015). Av denna anledning har två analysmodeller konstruerats utifrån den teoretiska referensramen för att utgöra ett stöd vid analysen av den insamlade empirin. De båda analysmodellerna har sin utgångspunkt i institutionellt tryck.

Under telefonintervjuerna har det fokuserats på att undersöka hur institutionellt tryck syns i kommuner samt hur reaktioner mot trycket ser ut. När svar från respondenterna har identifierats till någon av kategorierna i analysmodellerna har ett "X" markerats i den berörda kolumnen. Att kategorisera intervjumaterialet i olika ämneskategorier är en metod som sägs vara det vanligaste verktyget i analys av kvalitativ data. Den innebär att långa intervjuer förkortas till enklare ämneskategorier. På detta vis går det att avgöra på vilket sätt ett fenomen förekommer i materialet och förenklar för jämförelser mellan varandra samt mellan teorier och antaganden (Kvale 2009, 219).

Den första analysmodellen fokuserar på hur institutionellt tryck syns i kommunerna och kan öka förståelsen för hur trycket påverkar kommunerna. Det som mäts är den nyinstitutionella teorins olika former av isomorfism.

KOMMUN			
	Normativ	Imiterande	Tvingande
Kommun 1			
Kommun 2			
Kommun 3			
Kommun 4			

Analysmodell 1, Institutionellt tryck

Den andra analysmodellen avser identifiera vilka strategier kommuner använder mot det institutionella trycket. Tanken med analysmodellen är att öka förståelsen för

varför kommuner inte uppfyller sina mål. Analysmodell 2 har sin utgångspunkt i Olivers strategier mot institutionellt tryck.

Kommun					
	Samtycke	Kompromiss	Undvikande	Trots	Manipulation
Kommun 1					
Kommun 2					
Kommun 3					
Kommun 4					

Analysmodell 2, Strategiska svar på institutionellt tryck

3.5 Avgränsning

Med hänsyn till tidsplanen för denna uppsats har det inte varit möjligt att studera Sveriges samtliga 290 kommuner. Mot bakgrund av detta har därför en avgränsning på 25 kommuner gjorts. För att minimera risken att avvikande resultat ett enskilt år ska påverka resultatet och slutsatsen som dras, har jag valt att studera de utvalda kommunerna under en tidsperiod på tre år. Åren som studeras är 2014, 2015 och 2016 för att få ett så nutida resultat som möjligt.

Som det redogjorts för i inledningen sätter kommuner årligen upp en rad olika mål för god ekonomisk hushållning, såväl finansiella som verksamhetsmässiga. Eftersom mål för verksamheten inte skulle bidra till att uppnå syftet för studien uteslöts dessa och de finansiella målen begränsades till att ingå i undersökningen. Vidare kan kommuner likaså sätta upp olika slag av finansiella mål för god ekonomisk hushållning. Detta har vidare avgränsats till att endast beröra resultatmålet då jag fann det vara det resultatmål som flest kommuner använder sig av.

4. EMPIRI

I detta avsnitt redovisas den data som inhämtats från kommunernas årsredovisningar och budgetdokument. Även resultatet från telefonintervjuerna kommer att redovisas i detta kapitel.

4.1 Kartläggning av kommuner

4.1.1 Resultatet av kartläggning

	Ja	Nej	Totalt
Antal kommuner	11	14	25
Andel i procent	44 %	56 %	100 %

Tabell 1 – Uppfyller kommunerna sitt resultatmål?

I undersökningen om kommuner uppfyller sina resultatmål för god ekonomisk hushållning, har arbetet inletts med att söka efter årsredovisningar och budgetdokument för varje kommun. Därefter har det uppsatta resultatmålet jämförts det resultat som redovisas eller genom uträkningar med hjälp av siffror i resultaträkningen. Tabell 1 visar att det finns kommuner som uppfyller sitt resultatmål som kommuner som inte gör det. Det går således att konstatera att ämnet för uppsatsen är aktuell. Det vill säga att det går att undersöka om kommuner kan ha reagerat olika på lagstiftningen för god ekonomisk hushållning och resonerar olika i sin formulering av sina finansiella mål vilket resulterat i att målen inte uppfylls.

Målet och resultatet mellan år 2014 och 2016, för varje kommun som ingår i kartläggningen, har redovisats i en tabell (se Bilaga 3). För varje kommun har ett genomsnitt beräknats för de tre åren som talar om hur den genomsnittliga avvikelser gentemot kommunens mål ser ut. Siffrorna i Tabell 1 ovan är baserade på kommunernas genomsnittliga avvikelse. Undersökningen visar att 56 procent (14 stycken) av de undersökta kommunerna i sin resultaträkning inte uppfyller sitt resultatmål.

Vad som gick att observera i undersökningen som gjordes av kommunernas dokument var att de satt upp ett tydligt resultatmål för god ekonomisk hushållning. En del andra finansiella mål kopplade till god ekonomisk hushållning fanns också tydligt redovisade, däribland soliditetsnivå och kassalikviditet. Resultatmålet var emellertid det enda resultatmålet som samtliga kommuner hade satt upp. Att de finansiella målen fanns tydligt redovisade kan ses som en bekräftelse på Donatellas et al. (2007) studie som också visade att de finansiella målen för god ekonomisk hushållning förekommer oftare och är mer väldefinierade än de verksamhetsmässiga målen.

Vad som däremot gick att uppmärksamma var att det sällan argumenteras för varför just det valda resultatmålet lämpar sig för att kommunen ska uppnå god ekonomisk hushållning. Det framgår även sällan hur det har resonerats för att komma fram till just det målet. Många gånger beskrivs det endast kortfattat och i vissa fall hänvisar kommunerna endast till SKL:s tumregel på 2 procent av kommunens skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Nedan följer exempel på hur det kan se ut.

”Kommunens resultat ska långsiktigt uppgå till 2 procent av skatteintäkter och skatteutjämning” – Forshaga kommun, Årsredovisning 2015

”Det motsvarar 1,2 procent av skatter och generella statsbidrag, vilket är lägre än de 2 procent som anses förenligt med god ekonomisk hushållning” – Ljungby kommun, Budget 2015

”Kommunens finansiella målsättnings för 2015 är att resultatet ska uppgå till minst 0,5 procent av skatteintäkter och kommunal utjämning” – Västervik kommun, Årsredovisning 2015

Av kartläggningen gick det att finna vissa kopplingar. Det gick att se att 14 av de 25 kommunerna som ingått i kartläggningen någon gång under de tre studerade åren använt sig av ett resultatmål där 2 procent anses tillräckligt. Av totalt 32 gånger som kommunerna använt sig av 2 procent som sitt resultatmål uppfylls målet endast åtta gånger (se Bilaga 3). Som tidigare nämnts är det den procentsats som framtagits av SKL som en tumregel och riktlinje för resultatmålet för god ekonomisk hushållning. Det leder till ytterligare intressanta aspekter som kommer diskuteras mer i nästa stycke.

Samtliga kommuner har gjort någon form av uppföljning av sitt resultatmål. Det går att utläsa i kommunernas årsredovisningar och budgetdokument. Om inte resultatet är tydligt framställt i årsredovisningen så kan läsaren själv utläsa och beräkna huruvida resultatmålet är uppfyllt eller ej, med hjälp av siffror i resultaträkningen. I de flesta fall finns också ett eget stycke i årsredovisningen som rör god ekonomisk hushållning i kommunen och där det redogörs för kommunens ställning i förhållande till målet. Vad som däremot sällan framgår är av vilka anledningar kommunen inte lyckats uppfylla sitt mål.

4.2 Resultat från intervjuer

I detta avsnitt presenteras telefonintervjuerna med de fyra ekonomichefer som deltagit i undersökningen.

Kommun 1

De finansiella målen för god ekonomisk hushållning formuleras av kommunfullmäktige utifrån en modell som har framtagits i kommunen. Kommunen gör egna bedömningar av sitt resultatmål utifrån sina förutsättningar.

Kommun 2

Kommunens finansiella mål för god ekonomisk hushållning formuleras av kommunfullmäktig som huvudsakligen följer SKL:s rekommendationer vid formuleringen av resultatmålet.

Kommun 3

Kommunfullmäktige antar de finansiella målen för god ekonomisk hushållning. SKL:s rekommendationer och hur andra kommuner formulerar sitt mål är av stor betydelse.

Kommun 4

Kommunens finansiella mål för god ekonomisk hushållning beslutas av kommunfullmäktige. Resultatmålet bestämts utifrån prognoser och kommunens ställning.

De fyra kommunerna som studerats närmare har valts utifrån intressanta observationer i kartläggningen. Dels kommuner som uppfyller sitt resultatmål och kommuner som inte uppfyller sitt resultatmål samt kommuner som använder sig av SKL:s tumregel på 2 procent och kommuner som tycks göra sin egen bedömning av målet.

Samtliga ekonomichefer som deltagit i telefonintervjuerna förklarar enhetligt att målen för god ekonomisk hushållning har utvecklats och dess omfattning ökat efter att lagstiftningen om lagen om god ekonomisk hushållning trädde i kraft. I ett fall gick det så långt att ny modell framtoogs som utgångspunkt i arbetet med mål för god ekonomisk hushållning. Det tyder alltså på att lagstiftningen har haft en påverkan på de svenska kommunerna genom att kommunerna lagt ner mer tid i dess formuleringar samt att dess betydelse tycks ha ökat.

”Innan implementeringen av lagstiftningen hade vi i kommunen mer vaga nyckeltal”

– Kommun 3

”Efter implementeringen av lagen framställdes det i vår kommun en modell som innehåller en samling nyckeltal. Det är den modellen vi utgår ifrån när vi sätter upp våra mål” – Kommun 1

”Lagstiftningen ledde till att målen för god ekonomisk hushållning diskuterades mer än tidigare och fick också ett eget stycke i årsredovisningen” – Kommun 4

”Nu arbetar vi mer med att tydligt visa vilka mål för god ekonomisk hushållning som vi har och jag kan också tillägga att uppföljningen av målen, vad jag har fått höra, har blivit mer omfattande än innan lagstiftningen implementerades” – Kommun 2

Kommunerna skiljer sig i hur formuleringen och bestämmandet av sina finansiella mål för god ekonomisk hushållning går till. Formuleringen av målen bör ske med utgångspunkt i kommunens ställning och förutsättningar. Samtidigt har SKL i sina riktlinjer för mål för god ekonomisk hushållning framställt en tumregel som många kommuner tycks använda sig av (Donatella och Petersson 2015, 5). Två av

respondenterna medger att deras kommuner utgår från tumregeln på 2 procent, dock mot olika bakgrund.

”Vi har gått på de 2 procent som många andra kommuner gör” – Kommun 3

*”Vi gör ingen egen bedömning utan utgår från den allmänt kända tumregeln på 2 procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och utjämning som vuxit fram. Säger jag att vi behöver ett resultatmål på 4 procent finns det ju ingen legitimitet i det”
– Kommun 2*

I det första citatet kan det betraktas som ett val som gjorts i en jämförelse till andra kommuner. Valet grundar sig i att många kommuner också använder sig av samma mål. Av svaret går att dra slutsatsen att ingen egen bedömning av resultatmålet görs för att sätta upp ett unikt resultatmål anpassat till kommunens unika förutsättningar. Detta strider till viss del mot tanken att kommuner bör göra sin egen bedömning av sina mål för att uppnå sin definition av god ekonomisk hushållning. I det andra citatet går det att tyda att användandet av 2 procent är ett sätt att försvara sitt val. Eftersom det inte tycks finnas någon legitimitet i att själv formulera ett resultatmål går det att dra slutsatsen att kommunen menar på att ett mål som går att hänföra till något SKL har sagt vinner mer legitimitet.

Det finns också tillfällen där det påstås att hänsyn tas till kommunens förutsättningar vid formuleringen av resultatmålet. Arbetet att formulera ett mål efter kommunens förutsättningar kan betraktas som en ansträngning för att uppnå sin specifika definition av vad god ekonomisk hushållning innebär för den specifika kommunen.

”På grund av hänsyn till en sen prognos med kraftigt ökade kostnader och skatteintäkter som planar ut, togs ett beslut att sänka det ekonomiska målet från de 2 procent som vi haft tidigare” – Kommun 4

”Vi väljer att fastställa ett resultatmål utefter vad vi klarar av. Formuleringen av mål sker till viss del genom att beräkna skillnaden i skatter och bidrag utifrån SKL:s prognos” – Kommun 1

Samma kommun som i det senaste citatet förklarar också att det huvudsakliga steget i formuleringen av finansiella mål också görs i jämförelse med andra kommuner. Till skillnad från Kommun 3 som endast tittar på att vad andra kommuner väljer för mål, används det i Kommun 1 en jämförelsegrupp som stöd för att avgöra vilken ekonomisk position kommunen har, för att därefter kunna fastställa sitt resultatmål. I Kommun 1 används således jämförelsen eftersom det inte enskilt går att avgöra vilket finansiellt mål som krävs. Kommun 4 berättar att arbetet med mål för god ekonomisk sker i dialog med andra ekonomer i andra kommuner och att ekonomiska teorier används som stöd i arbetet.

Att det går att utläsa någon form av uppföljning av kommunernas mål för god ekonomisk hushållning har nämnts sedan tidigare. Detta är också något som respondenterna bekräftar. Interna kontroller görs löpande men också externa kontroller av revisorer som mäter och utvärderar varje mål.

”Vi gör interna kontroller på ekonomiavdelningen och rapporterar detta. Sedan gör också revisorerna en granskning av de finansiella målen” – Kommun 3

”Det sker uppföljnings av målen för god ekonomisk hushållning. Förutom revisorerna som granskar det så har vi på ekonomisidan koll på detta och det sker löpande diskussioner” – Kommun 4

När det gäller resultatmål som inte uppfyllts i kommunerna ges olika svar och orsaker till varför. Respondenterna konstaterar att målen för god ekonomisk är av stor betydelse och att det strävas efter att uppfylla dessa i såväl budgeten som i resultaträkningen. Det finns emellertid andra mål i kommunen som behöver vägas in och av den anledningen uppfylls inte alltid resultatmålet. Såväl andra finansiella mål för god ekonomisk hushållning som mål kopplade till verksamheten för att hålla en viss standard, är exempel på andra mål som ibland prioriteras högre än resultatmålet.

”Vi har många andra mål som gör att vi inte alltid lyckas uppfylla vårt resultatmål. Bland annat har vi mål för soliditet och kassalikviditet som väger väldigt tungt för hur vår budget utformas och därmed påverkar hur vi uppfyller målen” – Kommun 3

”Andra överväganden måste göras i verksamheten vilket kan leda till att vi i kommunen inte alltid lyckas uppfylla vårt resultatmål” – Kommun 2

I Kommun 2 lyfts även problematiken att de som sätter målen inte alltid är samma personer som verkställer dem. Av svaret går att tolka att olika uppfattningar och prioriteringar bland de anställda i organisationen kan vara ett skäl till att målen inte alltid uppfylls. Kommun 1 lyfter på samma sätt fram att olika personer och enheter i kommunen kan ha motstridiga krav på vilken nivå ett visst mål ska läggas. Förutom de olika kraven som råder internt mellan olika personer och enheter finns det bevisligen också krav från omvärlden som kan påverka vilka mål som ska sättas och prioriteras högre än andra. Av detta går att döma att mål och krav, såväl interna som externa, kan stå i strid med varandra och av den anledningen uppfylls inte alltid alla mål. Det framgår också tydligt att olika politiska värderingar kan vara en bidragande orsak till vilka prioriteringar som måste göras i kommunen. Följande förklaringar har getts till varför kommunen inte alltid lyckas nå upp till sitt resultatmål:

”Det kommer också krav från omvärlden och från verksamheten på förväntade insatser” – Kommun 4

”Politiken påverkar många gånger vilka prioriteringar som måste göras. Målen har ju förändrats under mandatperioden. Det gör också att det finns ett visst tolkningsutrymme för det som står för verkställandet. Oftast får man bara en siffra på ett resultatmål men får inte veta hur det ska uppnås”

– Kommun 1

”Det ges inga detaljerade direktiv för vad målet faktiskt innebär och inte heller för hur man ska uppnå resultatmålet, och andra finansiella mål för den delen också. Det ges bara ett resultatmål och så får man själv komma fram till hur det ska uppnås. Om det nu gör det” – Kommun 2

5. ANALYS

Detta kapitel har sin utgång i den insamlade empiriska informationen som analyseras med stöd i den litteratur och teoretiska referensram som har presenterats i tidigare kapitel.

5.1 Institutionellt tryck

Enligt undersökningen går det att konstatera att lagstiftningen om god ekonomisk hushållning har inneburit ett institutionellt tryck på Sveriges kommuner.

Lagstiftningen innebar bland annat att mål och riktlinjer som är av betydelse för god ekonomisk hushållning ska formuleras samt att det i förvaltningsberättelse ska ske en uppföljning av dem (prop. 2003/04:105). Enligt samtliga ekonomichefer som deltagit i intervjuer har lagstiftningen lett till förändringar i kommunerna. Målen har fått en större betydelse genom att de diskuteras mer och redovisas tydligare i kommunens dokument. Dessutom har också uppföljningen av dem ökat. Detta kan kopplas till den tvingande isomorfism som bland annat handlar om att politiska påtryckningar, där staten, tvingar svagare organisationer, i detta fall kommunerna, att anpassa sig till lagstiftningen. Enligt teorin kommer kommunerna också att anpassa till informella krav (DiMaggio och Powell 1983; Eriksson-Zetterquist 2009, 79).

I Analysmodell 1 nedan har det identifierats vilken form av institutionellt tryck som går att identifiera i kommunerna. Det är också dessa tre former av isomorfism som gör att organisationer inom samma fält blir mer lika varandra (DiMaggio och Powell 1983).

Kommun			
	Normativ	Imiterande	Tvingande
Kommun 1		(X)	X
Kommun 2		X	X
Kommun 3		X	X
Kommun 4	X		X

Analysmodell 1, Institutionellt tryck

Som redogjorts för tidigare bör kommuner formulera mål för god ekonomisk hushållning för att uppnå sin specifika definition av vad god ekonomisk hushållning innebär. I enlighet med kartläggningen av hur frekvent kommuner uppfyller sitt resultatmål, visas däremot att drygt hälften av kommunerna inte uppfyller sitt eget definierade mål. Enligt Tengblad (2006) bevaras tvingande regler genom sanktionssystem. Men eftersom sanktioner saknas för kommuner kan det också vara en bidragande orsak till varför kommuner inte tar uppfyllandet av sina mål för god ekonomisk hushållning på så stort allvar. Enligt den information som undersökningen resulterat i finns samma övertygelse i kommuner. Det finns således en uppfattning att lagstiftningen kan förbises eftersom det inte kommer leda till några förödande konsekvenser för kommunerna.

”Vi kommuner påverkas absolut av lagar och normer trots att det saknas sanktionssystem. Vi har såklart ambitionen att följa normer men det är också såklart relaterat till vilka konsekvens som det finns om man inte följer dem. Och jämför man med bolagssidan så saknas det sanktionssystem helt. Man kan säga att lagstiftningen och normen för kommuner på något sätt går ihop för det är inte alltid kommuner följer lagstiftningen” - Kommun 2

Samtidigt menar Tengblad (2006) att även icke-följsamhet av regler som inte leder till sanktioner kan upplevas tvingande då det kan skada anseendet hos omgivningen.

Imiterande isomorfism handlar om att osäkerhet driver organisationer till att efterlikna varandra. Det är också ett sätt att efterlikna organisationer som är framgångsrika och som innehar legitimitet, för att också själva uppnå det (DiMaggio och Powell 1983; Eriksson-Zetterquist 2009, 78-80). Imiterande isomorfism går att finna bland kommunerna som ingår i studien. Drygt hälften av kommunerna har någon gång använt sig av ett resultatmål på 2 procent. Enligt respondenterna i de kommunerna som använts sig av SKL:s tumregel medges att det är en följd av att många andra kommuner gör det men också för att ett mål som går att hänvisa till en organisation som innehar legitimitet också kan göra valet mer godtagbart. Strategin att imitera andra organisationer inom fältet och organisationer som innehar legitimitet blir ett sätt för kommunen att vinna legitimitet på. Även inom imiterande isomorfism antas det skada anseendet hos andra aktörer och omgivningen om detta inte följs (DiMaggio

och Powell 1983; Eriksson-Zetterquist 2009, 78-80). Det kan därmed vara en drivande orsak och en förklaring till varför så stor andel av kommunerna har valt att använda sig av det resultatmål som SKL har presenterat.

SKL:s tumregel för resultatmålet kan utan tvivel betraktas som en myt som blivit så pass institutionaliserad att den betraktas som legitim av kommunerna (Meyer och Rowan 1977). Som tidigare nämnts behöver tumregeln på 2 procent inte vara lämplig i alla kommuner eftersom varje kommun är unik. Samma synsätt har Almqvist och Högberg (2003) på myter som menar att organisationer väljer att anta mer ceremoniellt. Enligt Modell och Grönlund (2006) ett ytterligare sätt att vinna legitimitet på från både interna medlemmar och omgivningen.

Respondenter i Kommun 4 menar på att det sker diskussioner mellan ekonomer i olika kommuner för att förbättra arbetet med god ekonomisk hushållning. I Kommun 1 sker också jämförelser med andra kommuner eftersom det finns svårigheter att själv komma fram till ett passande resultatmål. Dessa tillvägagångssätt som används i arbetet med god ekonomisk hushållning finner jag kopplingar till den normativa isomorfismen. Enligt DiMaggio och Powell (1983) påverkas organisationer i hög grad av det organisatoriska fält som den tillhör eftersom det finns svårigheter att verka helt själv. De utbildade ekonomer i samtalen kommer enligt teorin också bidra till att kommunerna blir alltmer lika varandra.

5.2 Strategiska svar på institutionellt tryck

Enligt Poster, Aristigueta och Hall (2015) finns det tendenser som visar att en organisation som utformar, följer upp och agerar efter sina uppsatta mål oftare också uppfyller dem. Men trots detta visar kartläggningen som gjorts i denna studie att många kommuner inte uppfyller sitt resultatmål trots att det flitigt sker uppföljningar av de finansiella målen för god ekonomisk hushållning. Utifrån empirin går det att utläsa att resultatmålet är tydligt formulerat, kan mätas och är uppföljningsbara. Däremot saknar alla anställda inflytande och delaktighet i själva formuleringen av målen då respondenterna bekräftar att formuleringen och verkställandet av de finansiella målen för god ekonomisk hushållning inte sker av samma personer eller

enheter. Enligt Rombach (1991) är detta en viktig beståndsdel för att målstyrning ska vara helt fungerande.

Enligt respondenterna kan politiken orsaka att mål inte uppfylls. Detta synsätt finner jag kopplingar till den problematik som Pihlgren och Svensson (1991) lyfter fram och vad Rombach (1991) benämner som förvirring i offentligt sektor. Nämligen att mål oftast hamnar på en abstrakt nivå och anses vara en direkt orsak av de olika politiska ideologierna. Med detta följer svårigheter för tjänstemännen att bryta ner målen. Det betyder att det verkliga målet kan skilja sig från det angivna målet och kan tolkas som att enheten som formulerar målet inte har samma mål som den verkställande enheten. Enligt teorin ges utrymme till tjänstemännen i kommunerna att tolka de abstrakta målen på sitt sätt (Modell och Grönlund 2006). Enligt den empiriska data som samlats in finns också ett sådant tolkningsutrymme för den verkställande enheten gällande vad målen faktiskt innebär och hur de ska uppnås.

Politikens påverkan bekräftas ytterligare då respondenter menar på att målen ändrats mellan mandatperioder och mycket riktigt menar också Rombach (1991) att politiker i olika partier kan skapa sig egna definitioner av ett mål och kan på så vis åstadkomma förändringar. Detta gäller inte minst de finansiella målen för god ekonomisk hushållning eftersom ekonomiska riktlinjer nämns som exempel på frågor där politiska partier kan skilja sig åt för att visa vart partiet står.

Det är också vanligt att det inom offentliga organisationer finns flera mål som inte är förenliga med varandra och därför går det inte att uppfylla alla mål (Rombach (1991)). Detta bekräftar också respondenterna som menar att andra mål kan prioriteras högre än resultatmålet som svar på varför det inte alltid uppfylls. Det sägs också finnas mål som strider mot varandra och på så vis förhindrar att ett mål uppfylls.

Att det finns ett institutionellt tryck på kommuner råder inget tvivel om. Däremot kan kommunerna besvara detta tryck på olika vis. I analysmodellen nedan identifieras respondenternas svar för hur kommunen har bemött trycket.

Kommun					
	Samtycke	Kompromiss	Undvikande	Trots	Manipulation
Kommun 1	X				
Kommun 2	X	X	(X)		
Kommun 3	X	X			
Kommun 4	X				

Analysmodell 2, Strategiska svar på institutionellt tryck

Samtliga kommuner har på ett eller annat sätt samtyckt till lagstiftningen om god ekonomisk hushållning genom att följa vissa av dess intentioner. Samtliga respondenterna betonar att lagstiftningen ledde till ett mer omfattande arbete med god ekonomisk hushållning och att det fått en mer tydlig del i kommunens årsredovisning. Samtliga kommuner har också satt upp mål för god ekonomisk hushållning, vilket också är ett av lagens huvudsyften. Detta går att koppla till den strategi som går under namnet *samtycke* och som enligt Oliver (1991) är en medveten implementering för att det bland annat är avgörande för överlevnad.

Enligt uppsatsens kvalitativa data finns det inget som tyder på att kommunerna skulle gå under om de inte följde eller implementerade lagstiftningen om god ekonomisk hushållning i sin verksamhet. Däremot går det att finna tecken på att legitimitet är en faktor som driver kommunerna till samtycke. Enligt en av respondenterna anses lagstiftningen för kommuner kunna betraktas som normer, eftersom det saknas sanktioner för de kommuner som inte följer lagstiftningen. Andra normer för kommunerna i deras arbete för god ekonomisk hushållning kan anses vara de riktlinjer och rekommendationer som SKL presenteras, däribland tumregeln för resultatmålet på 2 procent. Detta finner jag kopplingar till Olivers (1991) teori om att det till normer och regler som blivit tillräckligt accepterade kommer att ske en anpassning till. Att integrera sådana institutionaliserade regler och normer kan betraktas som ett sätt för kommuner att öka sin legitimitet bland omgivningen (Oliver 1991).

Vad gäller uppfyllelsen av målen går det att finna kopplingar till andra strategier. Som det har konstaterats upplever respondenterna att det finns motstridiga krav från både

omvärlden och internt i kommunen. Det ges som en förklaring till varför resultatmålet inte alltid är uppfyllt. Detta kan härledas till strategin *kompromiss* som Oliver (1991) beskriver vara en strategi som används när det kan uppstå konflikter mellan normer, regler och den rådande kulturen i verksamheten samt när det finns motstridiga krav från olika aktörer. Enligt Olivers (1991) teori vill kommuner inte motsätta sig staten trots att en förändring inte upplevs vara lämplig för kommunen. Följden blir att kommunen kommer formulera mål på mininivå på lagar och normer som finns. Det går också göra tolkningen att liknande situation kan tänkas ha uppstått bland kommunerna i Sverige. Av de kommuner som använt sig av ett resultatmål på 2 procent, som kan betraktas som en mininivå på tumregeln, uppges att motstridiga krav leder till att alla mål inte uppfylls. På så vis tas hänsyn till andra intressen samtidigt som påtryckningarna delvis uppfylls (Oliver 1991).

Agerandet i Kommun 2 kan delvis kopplas till strategin *undvikande*. Det är inte riktigt ett motstånd mot en förändring så som Oliver (1991) förklarar strategin som, däremot har det varit viktigt för kommunen att kunna hänvisa sitt mål till något institutionaliserat för att vinna legitimitet. Av det tillvägagångssättet skulle det kunna kopplas till att hänvisa till något som vinner legitimitet väger tyngre än att formulera ett eget resultatmål som är mer anpassat till kommunen. Enligt teorin kan kommuner i sådana situationer utåt visa ett samtycke och formulera mål utan att ha avsikten att uppfylla dem (Oliver 1991). Enligt Meyer och Rowan (1977) räcker det att visa en sådan fasad för omgivningen för att vinna legitimitet som den nyinstitutionella teorin menar att organisationer vill nå.

Enligt Oliver (1991) reagerar ofta organisationer med *trots* mot en förändring när det saknas sanktioner. Däremot fann jag inga kopplingar till strategin bland kommunerna som ingick i undersökningen. Även om sanktioner saknas finns det något verkar driva kommuner till att följa lagar, regler och normer. Enligt respondenten svar går det att tolka som strävan efter ökad legitimitet. Detta finner jag kopplingar till Tengblads (2006) teori som menar att lagar och normer i en situation där det saknas sanktioner ändå upplevs tvingande eftersom det kan leda till minskad legitimitet om de inte efterlevs.

Enligt Berling och Kastberg (2011) lämpar sig inte målstyrning i alla situationer. Av analysen ovan går att dra samma slutsats för Sveriges kommuner och lagen målstyrning för god ekonomisk hushållning. Att målstyrningssystemet inte fungerar kan vara en följd av många krav från olika intressenter (Modell 2003, 333-334), vilket också analysen har belyst.

Många kommuner tycks drivas av att öka sin legitimitet genom att följa lagar och normer samt imitera andra organisationer. Trenden går också att se i den kartläggning som gjorts (se Bilaga 3). Normer för hur resultatmålet ska se ut kan betraktas som vad Modell och Grönlund (2006) beskriver som strukturella lösningar, eller myter, inom det organisatoriska fältet som inte behöver passande för alla organisatoriska strukturen.

7. SLUTSATS

I detta avslutande kapitel presenteras de viktigaste observationerna och slutsatserna av studien. Dessa baseras på analysen av det empiriska materialet i föregående kapitel. Avslutningsvis ges förslag på möjlig fortsatt forskning inom området.

Från studiens resultat går det att dra slutsatsen att drygt hälften av kommunerna, baserat på underökningen av resultatmålet, inte lyckas uppfylla sina finansiella mål för god ekonomisk hushållning. Lagstiftningen som inneburit ökad målstyrning i landets kommuner har enligt studien visat sig problematisk på flera plan.

Enligt målstyrningsteorin tenderar organisationer som följer upp sina mål också uppfylla dem i högre utsträckning, men trots att det löpande sker uppföljning i kommunerna av målen för god ekonomisk hushållning, är det inget som tyder på att kommunerna uppfyller sina mål för god ekonomisk hushållning i hög grad. Orsakerna till detta har visat sig vara av olika slag.

Lagstiftningen för god ekonomisk hushållning har utan tvivel inneburit ett institutionellt tryck för Sveriges kommuner och det har visat sig på olika sätt. Det institutionella trycket som enligt den nyinstitutionella teorin ska få kommuner att bli alltmer lika varandra har visat sig på olika sätt. Det har upplevts som tvingande eftersom lagen är stiftad av en starkare organisation som kommuner inte vill motsätta sig. Det har också funnits spår av imiterande isomorfism och normativ isomorfism. Kommunerna konstaterar att de dels kolla på andra vad andra kommuner använt för resultatmål, påverkats av normer och organisationer som innehar både legitimitet och anses mer framgångsrika samt att det skett samarbeten mellan utbildade akademiker som kan leda kommunerna i samma riktning. Vad de tre formerna av isomorfism har gemensamt är att de anses öka legitimiteten vilket kommunerna bekräftat vara något som är viktigt.

Likt tidigare forskning (Brorström et. al 2009) fann jag ingen likformighet vad gäller formuleringen av mål inom kommunsverige, trots att en sådan utveckling antas ske

enligt den nyinstitutionella teorin (DiMaggio och Powell 1983; Meyer och Rowan 1977).

Enligt respondenternas svar går det att tyda att kommuner samtycker och kompromissar mot det institutionella trycket. Anledningen till samtycke är att kommunerna tagit till sig lagstiftningen genom att upprätta mål för god ekonomisk hushållning och göra en uppföljning av dessa. Anledningen till att kompromiss används kan antas vara för att det finns motstridiga krav från omvärlden och inom kommuner som gör att kommunerna formulerar en mininivå på normer och regler som inte alls behöver vara lämplig för att den enskilda kommunen ska uppnå god ekonomisk hushållning.

Studiens resultat bekräftar den teoretiska referensramen som har sin utgångspunkt i att målstyrning inte är helt fritt från problem inom den gemensamma sektorn. Det råder således en viss problematik i kommunerna att helt kunna uppfylla lagstiftningen för god ekonomisk hushållning som på något vis har något med målstyrning att göra. Avsaknad av sanktioner, motstridiga krav och politiska motsättningar är exempel på orsaker till varför inte alla mål kan uppfyllas. Kritiken mot målstyrning (Rombach 1991) i offentlig sektor har många år på nacken men troligtvis lär det dröja långt tills kommuner blir helt fria från målstyrning.

Under studiens gång har en undran uppstått huruvida lagen om god ekonomisk hushållning skulle behövas förtydligas för att öka måluppfyllelsen i kommuner. Lagstiftningen ger ingen tydlig definition av vad det innebär utan kommunerna har friheten att formulera egna mål för god ekonomisk hushållning. Mycket tyder däremot på att kommuner mer strävar efter att välja resultatmål som vinner legitimitet snarare än att formulera ett resultatmål som passar den enskilda kommunens specifika definition av vad god ekonomisk hushållning innebär. Hur lagstiftningen kan förtydligas och förstärkas kan diskuteras. Förmodligen skulle sanktionssystem inte vara en lösning på problemet då det skulle kunna leda till att kommunerna istället för att sätta upp mål för att visa vilken ekonomisk ställning de strävar efter, troligtvis skulle sänka nivån för att bevisa att de kan uppnås. Istället skulle mer kunskap kring hur mål lämpade till den unika kommunen formuleras kunna vara ett steg i rätt riktning.

7.1 Fortsatt forskning

För att kunna ge en fullständig korrekt bild av i vilken utsträckning kommuner uppfyller sitt resultatmål för god ekonomisk hushållning skulle en mer omfattande studie av Sveriges 290 kommuner behöva genomföras. En studie som omfattar en längre tidsperiod än tre år skulle också stärka resultatet och därmed också möjliggöra för en analys av utvecklingen historiskt sett. Det skulle således vara intressant att undersöka ett större antal kommuner under en längre tidsperiod. Att intervjua fler kommuner skulle också ge en bättre bild av kommunernas syn på saken och ge fler förklaringar till varför det ser ut som det gör och av vilka skäl vissa skillnader uppstår. Som tidigare nämnts kan kommuner ställa upp olika finansiella mål för god ekonomisk hushållning. Följaktligen kan det i en mer omfattande studie även undersökas huruvida andra finansiella mål budgeteras i enlighet med målen än enbart resultatmålet.

Ytterligare intressant aspekt är att undersöka resultatet i förhållande till olika faktorer. Ett exempel kan vara att undersöka om det råder ett samband mellan ett visst resultat och faktorer som kommuners storlek eller ekonomisk ställning.

7.2 Avlutande reflektioner

Efter insamlingen av data går det att konstatera att det råder en viss bristfällighet vad gäller den öppenheten och tillgängligheten av kommuners årsredovisningar och budgetdokument. I vissa fall har det endast funnits dokument för det aktuella året med det i andra fall inte hittats några tillgängliga dokument alls. Å ena sidan går det att kontakta kommunerna för att begära dokumenten, å andra sidan kan det betraktas som ett demokratiproblem eftersom dokumenten är allmänna handlingar och således bör vara tillgängliga för allmänheten.

REFESNSER

Tryckt källor och litteratur

Ahrne, Göran & Svensson Peter (2015) Kvalitativa metoder i samhällsvetenskap. I G.

Ahrne & P.Svensson (Red), *Handbok i kvalitativa metoder* (s. 8-16). Stockholm:

Liber AB

Almqvist, Roland & Högberg, Olle (2003). Organisationsreformer i kaleidoskop:

Stadsdelsnämndsreformen i Stockholm. *Kommunal ekonomi och politik*, 7(3), 7-45.

Berlin, Johan & Kastberg, Gustaf (2011). *Styrning av hälso- och sjukvård*. Malmö:

Liber

Brorström, Björn, Donatella, Pierre & Petersson, Hans (2009) *På rätt väg! – Mål för*

god ekonomisk hushållning i kommuner och landsting, Göteborg: Kommunforskning i

Västsverige (KFi)

Brorström, Björn, Orrbeck, Katarina & Petersson, Hans (1999). *Finansiell*

bedömning: tre perspektiv. Lund: Studentlitteratur

Bryman, Alan & Bell, Emma (2003) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2.uppl.

Malmö: Liber.

Carpenter, V.L. and Feroz, E.H. (2001). "Institutional Theory and Accounting Rule

Choice: An Analysis of Four Us State Governments' Decisions to Adopt Generally

Accepted Accounting Principles." *Accounting, Organizations and Society* 26 (7): 565-

596.

Eriksson-Zetterquist, Ulla (2009). *Institutionell teori: idéer, moden, förändring*. 1.

uppl. Malmö: Liber

DiMaggio, Paul .J., & Powell, Walter.W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, 147–160.

Donatella, Pierre & Petersson, Hans (2015) *God ekonomisk hushållning, balanskravsutredning och resultatutjämningsreserv – tillämpning i budget och årsredovisning*, Sveriges Kommuner och Landsting

Donatella, Pierre, Petersson, Hans & Brorström, Björn (2007). *Bristfälliga budgetdokument: om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning*. Göteborg: Kommunforskning i Västsverige (KFi)

Eriksson-Zetterquist, Ulla & Ahrne, Göran (2017). Intervjuer. I G. Ahrne & P. Svensson (Red.), *Handbok i kvalitativa metoder* (s. 34-53). Stockholm: Liber AB

Esaiasson, Peter, Gilljam, Mikael, Oscarsson, Henrik & Wängnerud, Lena (2018) *Metodpraktikan – konsten att studera samhälle, individ och marknad*. Norstedts Juridik AB: Stockholm

Grape, Ove, Blom, Björn & Johansson, Roine (red.) (2006). *Organisation och omvärld: nyinstitutionell analys av människobehandlande organisationer*. Lund: Studentlitteratur

Haraldsson, Mattias & Tagesson, Torbjörn (2014), "Compromise and avoidance: the response to new legislation", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 10 Iss 3 pp. 288 - 313

Hofstede, Geert (1981). Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (3), 193-211.

Johansson, Roine.(2006). Nyinstitutionell organisationsteori – från sociologi i USA till Socialt arbete i Sverige. I Grape, Ove., Blom, Björn., & Johansson, Roine (Red.), *Organisation och omvärld – nyinstitutionell analys av människobehandlade organisationer* (pp. 17-45). Lund: Studentlitteratur.

- Kvale, Steinar (2009). *Den kvalitativa forskningsintervjun*, Lund: Studentlitteratur
- Meyer, John., W. och Rowan, Brian. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *The University of Chicago Press*, 83 (2), 340 – 363
- Modell, Sven (2003). Goals versus institutions: The development of performance measurement in the Swedish university sector. *Management Accounting Research*, 14(4), 333-359.
- Modell, Sven. & Grönlund, Anders., (2006) Introduktion och teoretisk översikt. I Modell, S. & Grönlund, A. (red) *Effektivitet och styrning i statliga myndigheter*, 11-39. Lund: Studentlitteratur.
- Nilsson, Anders & Sedigh, Per (2013) *RUR i praktiken – resultatutjämningsreserv, balanskravsutredning*, Sveriges Kommuner och Landsting.
- Nygaard, Claus- Bengtsson, Lars, 2002. ”Strategizing: en kontextuell organisationsteori”
- Oliver, Christine (1991). Strategic responses to institutional processes. *The Academy of Management Review*, 16(1), 145-179.
- Oulasvirta, Lasse (2012) The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspective on Accounting*, 25, 272-285
- Patel, Runa & Davidsson, Bo (2011). *Forskningsmetodikens grunder – Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. 4.uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Pihlgren Gunnar & Svensson Arne, (1991) *Målstyrning 90-talets ledningsform för offentlig verksamhet*, Malmö: Liber ekonomi
- Poister Theodore. H., Aristigueta, Maria P. & Hall, Jeremy L.. (2015) *Managing and Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations. An integrated Approach*. San Francisco: Jossey-Bass.

Rombach, Björn (1991). *Det går inte att styra med mål! En bok om varför den offentliga sektorns organisationer inte kan målstyras*. Studentlitteratur: Lund

Tengblad, Stefan (2006). *Aktörer och institutionell teori*. Göteborg: GRI

Lagar och propositioner

Regeringens Proposition 2003/04:105, *God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting*, Stockholm

SFS 1991:900. *Kommunallag*

Internet

Sveriges Kommuner och Landsting (2005) *Hushållning i lagens namn – att sköta ekonomin med mål, uppföljning och åtgärder*, Stockholm, Edita (SKL) Tillgänglig: <https://webbutik.skl.se/bilder/artiklar/pdf/7164-056-8.pdf?issuusl=ignore>

Sveriges Kommuner och Landsting (2017). *Kommuner, lista*.

<https://skl.se/tjanster/kommunerlandsting/kommunerlista.1246.html>

Hämtad: 2018-04-07

Årsredovisningar och budgetdokument

Borgholm kommun, *Budget 2014, 2015 och 2016, Årsredovisning 2015 och 2016*

Botkyrka kommun, *Årsredovisning 2014, 2015 och 2016*

Danderyd kommun, *Årsredovisning 2014, 2015 och 2016*

Emmaboda kommun, *Budget 2014, 2015 och 2016, Årsredovisning 2014, 2015 och 2016*

Falköping kommun, *Årsredovisning 2014 och 2015*

Forshaga kommun, *Budget 2014, 2015 och 2016, Årsredovisning 2014, 2015 och 2016*

Gnesta kommun, *Årsredovisning 2014, 2015 och 2016*

Habo kommun, *Budget 2014, 2015 och 2016, Årsredovisning 2015 och 2016*

Höör kommun, *Årsredovisning 2014, 2015 och 2016*

Kils kommun, *Verksamhetsberättelse 2014, Årsredovisning, 2014, 2015 och 2016*

Knivsta kommun, *Mål och budget 2015, Årsredovisning 2015 och 2016*

Lerum kommun, *Budget, Verksamhetsplan, Årsredovisning 2014, 2015, 2016 och 2017*

Ljungby kommun, *Budget 2014, 2015 och 2016, Årsredovisning 2015 och 2016*

Mjölby kommun, *Mål och budget 2016-2018, 2017-2019 och 2018-2020*

Norberg kommun, *Årsredovisning 2014, 2015 och 2016*

Norsjö kommun, *Budget 2014, 2015 och 2016, Årsredovisning 2014, 2015 och 2016*

Orust kommun, *Budget 2016, Årsredovisning 2015*

Sandviken kommun, *Årsredovisning 2014, 2015 och 2016*

Sotenäs kommun, *Budget 2014, Årsredovisning 2014, 2015 och 2016*

Tidaholm kommun, *Budget 2016-2018, Årsredovisning 2014, 2015 och 2016*

Tranemo kommun, *Budget 2014, 2015 och 2016, Årsredovisning 2016*

Upplands Väsby kommun, *Flerårsplan med budget 2015-2017 och 2014-2016,*
Årsredovisning 2014, 2015 och 2016

Västervik kommun, *Budget 2014, 2015 och 2016, Årsredovisning 2015 och 2016*

Älmhult kommun, *Budget 2014, 2015 och 2016, Årsredovisning 2014, 2015 och 2016*

Östhammar kommun, *Årsredovisning 2014, 2015 och 2016*

Bilaga 1

Intervjuguide

1. Innebar implementeringen av lagen om god ekonomisk hushållning någon förändring i er kommun?
2. Vilka står för formuleringen av de finansiella målen för god ekonomisk hushållning?
3. Hur resonerar ni när ni formulerar era finansiella mål för god ekonomisk hushållning?
4. Sker det någon uppföljning av målen för god ekonomisk hushållning?
5. Hur stor betydelse har uppfyllelsen av mål för god ekonomisk hushållning?
6. Anser du att det förutom lagstiftning finns normer som ni i er kommun påverkas av, i sådana fall, hur?
7. Upplever ni att det finns institutionaliserade normer kopplade till resultatmålet eller andra finansiella mål för god ekonomisk hushållning?
8. Anser du att legitimitet stärks för kommunen om kommuner följer lagar och normer?
9. Gör ni en egen bedömning av ert resultatmål där ni tar hänsyn till kommunens förutsättningar och ställning och hur stor betydelse har SKL:s tumregel på 2 procent?
10. Vilka förklaringar finns till att ni inte lyckas uppfylla ert resultatmål?
11. Får ni något stöd för hur ni ska formulerar era mål eller sker det på något sätt samarbete med andra i arbetet med god ekonomisk hushållning?

Bilaga 2

Respondenter

Kommun 1 2018-06-21

Kommun 2 2018-07-02

Kommun 3 2018-07-02

Kommun 4 2018-07-04

Bilaga 3

I tabellen nedan presenteras varje kommuns resultatmål och vilket resultatet blev i resultaträkningen 2014, 2015 samt 2016. I den tredje kolumnen går att utläsa hur den genomsnittliga avvikelsen ser ut för varje kommun. I tabellen förekommer i en del fall symbolen ”>”. Som är allmänt känt står tecknet för ”minst. Bokstaven ”G” förekommer i enstaka fall och står för ”genomsnitt”.

Mål och resultat

Kommun	2014	2015	2016	Genomsnittlig avvikelse
1. Borgholm				
Mål:	>2,0 %	>2,0 %	>2,0 %	-0,1
Resultat:	1,7 %	1,9 %	2,0 %	
2. Botkyrka				
Mål:	1,0 %	>1,3 %	0,7 %	+1,4
Budget:	0,8	0,6 %	5,9 %	
3. Danderyd				
Mål:	0,0 %	0,0 %	0,0 %	+4,3
Resultat:	0,1 %	2,2 %	10,7 %	
4. Emmaboda				
Mål:	2,0 %	1,0 %	1,0 %	-1
Budget:	0,0 %	0,8 %	0,2 %	
5. Falköping				
Mål:	>2,0 %	>2,0 %	Bortfall	-0,9
Resultat:	2,5 %	2,4 %		
6. Forshaga				
Mål:	2,0 %	2,0 %	2,0 %	-1,8
Resultat:	0,3 %	0,2 %	0,2 %	
7. Gnesta				
Mål:	G 1,5 %	G 1,5 %	G 1,5 %	+0,2
Resultat:	0,5 %	1,9 %	2,7 %	
8. Habo				
Mål:	>2,0 %	>2,0 %	>2,0 %	-0,9
Resultat:	1,6 %	0,3 %	1,3 %	
9. Höör				
Mål:	>1,0 %	>0,5 %	>0,5 %	-0,5
Resultat:	0,1 %	0,7 %	0,5 %	
10. Kil				
Mål:	2,5 %	2,5 %	2,5 %	+1,3
Resultat:	2,3 %	3,3 %	5,9 %	
11. Knivsta				
Mål:	Bortfall	>0,4 %	>0,6 %	-0,1
Resultat:		0,2 %	0,6 %	
12. Lerum				
Mål:	>2,0 %	>2,0 %	>2,0 %	-0,4
Resultat:	0,9 %	1,9 %	2,0 %	
13. Ljungby				
Mål:	>2,0 %	>2,0 %	1,5 %	-0,8
Resultat:	1,2 %	1,8 %	0,2 %	
14. Mjölby				
Mål:	G 1,0 %	G 1,0 %	G 1,0 %	+3
Resultat:	2,95 %	3,45 %	5,98 %	
15. Norberg				
Mål:	2,0 %	2,0 %	2,0 %	-3
Resultat:	-0,7 %	-0,1 %	0,3 %	
16. Norsjö				
Mål:	2,0 %	2,0 %	2,0 %	0
Resultat:	1,4 %	1,6 %	3 %	
17. Orust				
Mål:	Bortfall	2-4 %	2-4 %	-0,4

Resultat:		1,2 %	2,4 %	
29. Sandviken				
Mål:	>2,0 %	>2,0 %	>2,0 %	-0,6
Resultat:	0,8 %	0,7 %	3,4 %	
19. Sotenäs				
Mål:	2,0 %	>1,2 %	>1,2 %	+0,2
Resultat:	-3,2 %	2,8 %	5,8 %	
20. Tidaholm				
Mål:	1 %	>2,0 %	>2,0 %	+3,7
Budget:	0,1 %	5,7 %	10,3 %	
21. Tranemo				
Mål:	2,0 %	2,65 %	2,65 %	-1,2
Resultat:	1,0 %	1,4 %	1,3 %	
22. Upplands Väsby				
Mål:	2,5 %	2,5 %	2,5 %	+0,6
Resultat:	1,8 %	3,8 %	3,6 %	
23. Västervik				
Mål:	Bortfall	>0,5 %	>1,5 %	+1,5
Resultat:		2,7 %	3,8 %	
24. Älmhult				
Mål:	>1,0 %	>1,0 %	>1,0 %	0,2
Resultat:	0,9	1,1 %	1,6 %	
25. Östhammars				
Mål:	Bortfall	2,0 %	2,0 %	-0,8 %
Resultat:		0,9 %	1,4 %	