

Ekonomistyrning i kommunerna – idealmodell och verklighet

av LASSE OULASVIRTA

Den finska modellen för kommunal ekonomistyrning

I början av år 1997 trädde två viktiga reformer i kraft inom den kommunala ekonomistyrningen i Finland. För det första började kommunerna använda affärsmässig bokföring istället för den därtills tillämpade kamerala bokföringen. Den allmänna bokföringslagen började således gälla även i kommuner. För det andra förnyades kommunernas budget- och ekonomiplaneringsmodell. Man slopade den obligatoriska femåriga kommunplanen och tog istället i bruk en treårig ekonomiplan. Både budget- och bokslutsmodellen innehåller en resultat-

del, en finansieringsdel och en balansräkning. Budgeten och den treåriga ekonomiplanen understryker fullmäktiges ansvar för att formulera mål, anknyta anslagen till målen och att utvärdera resultaten. I budgeten skall man även, enligt Kommunförbundets rekommendation, presentera en balansräkningsprognos för det kommande året. Både bokförings- och budgetreformerna avspeglar tydligt många drag av den idealmodell, som skall presenteras i denna artikel.

Ett viktigt diskussionsämne inom redovisningsteorin har ju varit, om man skall utveckla teorin, standarderna och praktiken, separat för affärsverksamhet och non-profit-verksamhet (Jones och Pendlebury 1992, 111–117). Fast sakkun-

niga inte är eniga om saken kunde man hävda att flertalet nuförtiden menar att samma redovisningsgrunder skall gälla för både privata och offentliga enheter. Om man ser på utvecklingen i den kommunala sektorn, kan man konstatera en tendens mot en affärsmässig allmän bokföring istället för en katedral bokföring utvecklad speciellt för kommunerna (Luder 1989 och 1997).

Traditionellt har finska kommuner använt förvaltningsredovisning grundad på god redovisningssed och rekommendationer utgivna av kommunernas centralorganisationer. Precis som i Sverige har man i Finland ersatt den för kommunsektorn unika modellen med en modell som används inom näringslivet (Brorström 1997). I Finland skedde detta något senare än i Sverige men förändringen var ännu radikalare. Den nya kommunallagen från 1995 stadgar att

finska kommuner och samkommuner från och med 1997 skall följa den allmänna bokföringslagen och de anvisningar som redovisningsnämnden inom handels- och industriministeriet utger rörande tillämpningen av den allmänna bokföringslagen. I Finland beslutade man således att ta i bruk den allmänna bokföringslagen. I detta sammanhang överfördes makten att styra redovisningen från kommunerna till en statlig redovisningsnämnd.

Redovisningen, budgetstyrningen och hela den ekonomiska styrningens fält är präglad av ett rationalistiskt synsätt, som under 1990-talet har haft den privata sektorn som idealbild. Vi kan urskilja flera karaktäristiska drag i denna idealbild eller idealmodell, som gäller nuförtiden:

Idealmodellen av ekonomisk styrning

1	Fullmäktiges mål	Mätbara kvantitativa mått, kvalitativa mått och produktivetsmått
2	Bundenheten av beviljade anslag	Brutto eller netto, rambudgetering
3	Kontroll av budgeten	Prestationsförmåga, måleffektivitet
4	Styrning av enheten som använder anslag	Ekonomiska incitament, resultatbelöning, enheterna har stor självständighet
5	Bokföring	Tillämpad affärsmässig bokföring
6	Kommunkoncernen	Koncernstyrning, koncernbokslut
7	Intern redovisning	Kostnaderna förs till olika kostnadsställen och prestationer, ABC-kalkylering utvecklas
8	Cash management	Optimering av kostnader, inkomster och risker
9	Bench marking	Kommunen jämförs sinsemellan och med andra ekonomiska enheter med ekonomiska nyckeltal
10	Informationssystem för ledningen	Ett informationssystem som specifikt utvecklats för varje kommunledning

Bild 1. Idealmodell för ekonomistyrning

Hur har kommunerna i praktiken förverkligat sina ekonomistyrningssystem i jämförelse med idealsystemet? Är det möjligt att nå fram till detta idealsystem, eller är det så att teori och praxis, prat och handling är olika saker? (Jämför Brunsson 1986). Här har vi möjligen ett parallellfall till de resultat Ståhlberg fick redan på 1970-talet om dåtida rationalistiska kommunplaneringsmodeller och praxis i kommunerna (Ståhlberg 1975). Ståhlbergs och Djupsunds (1981) kritik av kommunplaneringsmodellen har senare visat sig vara relevant. I inledningen av 1990-talet reformerades kommunplaneringssystemet i Finland.

I den ekonomiska styrningen måste man ta hänsyn till de styrandes motivation och egenintressen. Agentteorin har utvecklats för att lösa detta problem. Huvudmannen skall se till att styrningssystemet och belöningsystemet lockar agenterna att maximera huvudmannens välfärd (i företaget ägarnas nytta, i kommunorganisationen kommuninvånarnas välfärd).

Inom kommunen finns det flera omständigheter som kan försvåra implementeringen av rationalistiska styrningssystem. Relationen mellan huvudman och agent är invecklad och samtidigt har beslutsfattarna olika slags resurs- och kunskapsbrister. Det är skäl att minnas att kommunalt beslutsfattande präglas av politik och politiska aktörer. Det kan till exempel uppfattas som viktigt att kommunledningen utåt ger en dynamisk och effektiv bild av kommunens styrningssystem. Till denna bild hör bland annat att kommunen

tagit i bruk de senaste ADB-programmen och styrsystemen inom ekonomiförvaltningen.

Undersökningens syfte och genomförande

Undersökningen av kommunernas ekonomistyrningssystem utfördes inom ramen för det stora finska kommunforskningsprogrammet KommunFinland 2004. Till de 47 kommuner som deltog i projektet sändes i januari 1996 ett frågeformulär ut till ekonomicheferna (kamrern, ekonomidirektören eller motsvarande, i de små kommunerna till kommundirektören). Undersökningens mål är att beskriva det sätt på vilket den ekonomiska planeringen, budgeteringen, redovisningen och de ekonomiska relationerna i kommunen samt övervakningen i förhållande till företagen och samkommunerna har ordnats. Det är vidare meningen att kartlägga den ekonomiska ledningens åsikter om bokförings- och redovisningsreformen samt om det ekonomiska läget och utvecklingsmöjligheterna i kommunen. Enkäten kompletterades under våren och sommaren med telefonintervjuer. Frågeformulären besvarades till 100 procent.

Nedan granskas dels resultatet av förfrågan vad gäller budgetprocessen och problemen med att sammankoppla ekonomi och verksamhet, dels inställningen till bokföringsreformen som ge-

nomfördes i början av 1997 (se Oulasvirta 1996).

Undersökningens resultat

Budgetinformationens offentlighet

Offentlighet är en viktig faktor i den kommunala demokratin. Budgeten offentliggörs i allmänhet i samband med behandlingen i kommunstyrelsen. I 23 procent av de undersökta kommunerna offentliggörs kommundirektörens budgetförslag emellertid redan före behandlingen i kommunstyrelsen. Denna praxis var mer allmän i de stora än i de små kommunerna. Tidpunkten då budgeten offentliggörs har betydelse för i vilken mån budgetinnehållet genom pressens förmedling hinner debatteras lokalt innan det behandlas i kommunstyrelsen. Sker publiceringen i ett tidigt skede kan detta dels bidra till en större öppenhet i budgetprocessen, dels ge grupper av kommuninvånare större möjlighet att ta ställning till budgetförslaget på ett sätt som gör att de kan påverka budgetbehandlingen i kommunstyrelsen.

Mål- och resultatbudgetering

Redan den förra budgetmodellen från 1990 baserades på mål- och resultatbudgeteringsidén (Kulaus, rekommendation nr 29). Ett centralt mål i resultatbudgetutvecklingssträvandena har varit att skapa en bättre anknytning mellan verksamhetsmål och budgetanslag. Dessa strävanden syns både i den nya kommunallagen (1.7.1995) samt i Finlands Kommunförbunds budgetrekommendation (1996). I kommunallagen stadgas i 65 § att i budgeten måste upptas de utgiftsanslag och inkomster, som verksamhetsmålen förutsätter och att budgeten måste efterföljas både i verksamheten och i ekonomihushållningen. Verksamhetsmålen, som fullmäktige ställer upp, kan tolkas som bindande. Målen kan vara uttryckta både i kvantitativa och i kvalitativa mått. (Harjula och Prättälä 1995, 367). I mål- och resultatbudgeteringsmodellen har man antagit att kommunerna organiserar sig till resultatansvariga enheter.

Anknytning av ekonomi och verksamhet

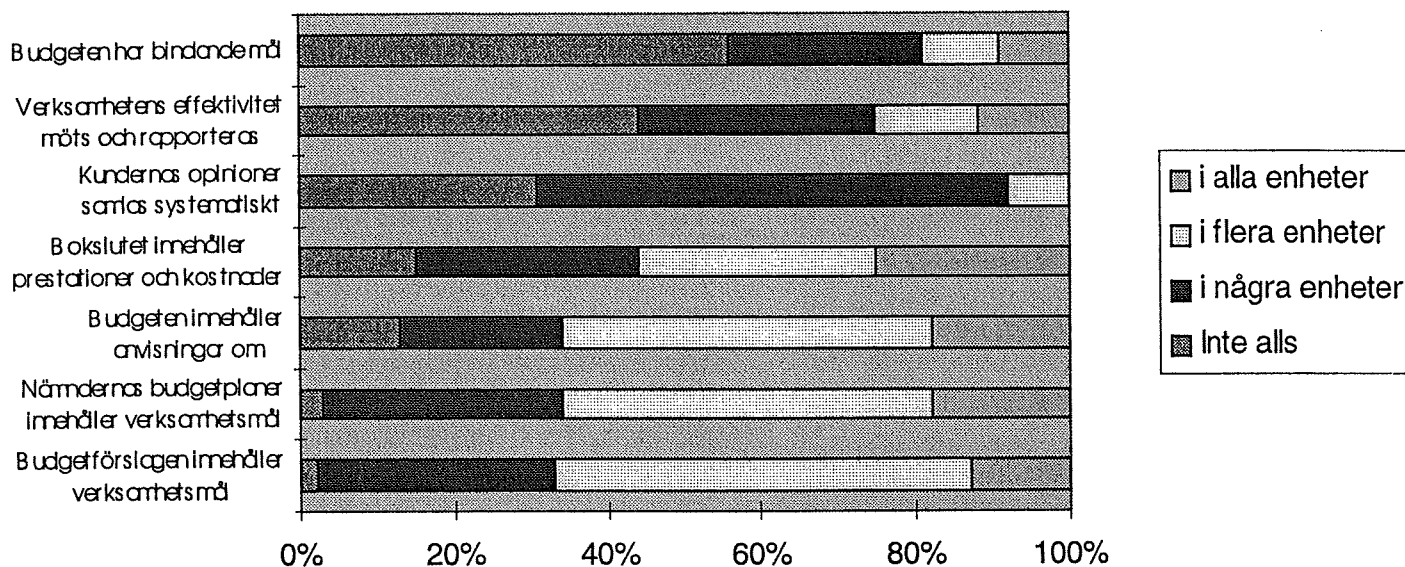


Bild 2. Anknytning av ekonomiska mål och verksamhetsmål i budgeten

Den undersökning som utfördes i de 47 kommunerna visar att kommunernas budgetering år 1996 var målorienterad, men inte i samma utsträckning resultatorienterad. Nämndernas argument för anslag knyter an till de uppställda målen och till förändringar i verksamheten. Men uppföljningen skapar problem: Det är svårt att konstruera sätt att mäta resultaten. I merparten av kommunerna var ekonomiledningen inte nöjd med uppföljningen av prestationsförmågan och måluppfyllelsen inom olika nämnder och verksamheter. Att mäta produktivitet var inte så ovanligt, men systematisk utvärdering av verksamhetens måleffektivitet förekom sällan. Utvärde-

ring av kundernas tillfredsställelse med servicen förekom oftast inom social- och hälsosektorerna och den tekniska sektorn.

Ett övergripande problem är att målen formuleras på en så allmän nivå att de är svåra att utvärdera, det är mest fråga om tomma ord. Även om den centrala ledningen är intresserad och villig att främja resultatutvärdering, måste sektorsledningarna och serviceproducenterna också vara villiga att samarbeta. Ett ytterligare problem är att små kommuner har påtaglig brist på resurser. Målformulering utan utvärdering är symbolisk budgetering.

I mål- och resultatbudgetering fram-

häver man bokslutets och verksamhetsberättelsens betydelse. Bokslutet, som också innehåller verksamhetsberättelsen, skall innehålla ett sammandrag av hur fullmäktiges mål har uppfyllts. I den nya kommunallagen framhävs att kommunen måste redovisa all den information om ekonomin och verksamheten som behövs för att få en riktig och rättvis bild (true and fair view) av hur fullmäktiges mål för ekonomin och verksamheten har uppfyllts.

Rambudgetering och svårigheterna att koppla samman ekonomiska målsättningar med verksamheten och utvärderingen kan betyda minskad makt för fullmäktige. Till rambudgeteringsmodellen kan man ändå försöka anknyta vissa förfaringsätt, som stöder fullmäktiges ställning. I närmare två tredjedelar av de undersökta kommunerna har det blivit en mer eller mindre etablerad ordning att åtminstone en gång under budgetarbetet anordna ett förberedande fullmäktigeseminarium om budgeten. Tidpunkten för seminariet liksom innehållet varierar mellan kommunerna. I de flesta kommuner har man tagit efter modellen för de fullmäktigeseminarier som hölls i början av 1990-talet vid vilka man började prioritera och värdegradera servicen och dra upp riktlinjer för tjänstemannaberedningen av budgeten. I vissa kommuner är det fråga om ett lösare informations- och diskussionsforum, där kommundirektören och den ekonomiska ledningen berättar om utgångspunkterna för budgetarbetet och fullmäktige bidrar med synpunkter. I andra kommuner syftar seminariet till

att ge ramar för förvaltningarna. Fullmäktigeseminarier är vanligast i de medelstora och i de allra största (över 45000 invånare) av de undersökta kommunerna.

Praktik i finsk budgetering: Rambudgetering och nettobudgetering men inte äkta resultatbudgetering

En allmän trend i kommunerna har varit att den budget som behandlas av fullmäktige blivit en rambudget. Utvecklingen är sammankopplad med mål- och resultatbudgetering, som utgår från att fullmäktige koncentrerar sig på riktlinjer och mål och inte behandlar detaljer. De ramar som fullmäktige beviljar för driftsekonomin var i genomsnitt 16 miljoner mark. Fullmäktige beslutade i medeltal om cirka 29 anslag riktade både till olika organ och till resultatområden som är underställda dem. I de mest schabloniserade budgetmodellerna fattade fullmäktige bara beslut om 6 anslag för driftsekonomi. I dessa kommuner har man decentraliserat makt och ansvar till nämnd- och tjänstemannanivån. I fullmäktige beslutar man om mycket stora helheter, utan att ta ställning till hur anslagen används till olika verksamheter inom nämnderna.

Tabell 1. Fullmäktiges bindande anslag för driftsekonomi

Anslag	Kommunens storlek						
	under 3 000	3 001– –5 500	5 501– –10 000	10 001– –20 000	20 000– –45 000	över 45 000	alla kommuner
Antal i gns	25	25	27	34	28	40	29
Median	24	23	29	38	34	40	29
Variation	9–42	10–51	6–41	6–60	10–50	12–68	6–68
Milj. FIM i gns	1,7	3,9	6,9	15,5	33,4	64,3	15,7
Median	1,4	3,1	4,9	5,7	15,7	54,2	5,2
Variation	0,6–4,8	1,7–7,6	21,4–21,4	3,6–45,5	11,4–92,6	23,0–125,9	0,6–125,9

Rambudgetering innebär att den centrala ekonomiledningens arbete för att balansera budgeten blir enklare. En kamrer uttryckte det på följande sätt:

”Innan rambudgeteringen inleddes var ekonomiledningen till exempel tvungen att använda rödpennan för att stryka medel för anskaffning av läroböcker, som yrkesläroanstalten hade äskat. Detta orsakade sedan protester och långa skildringar av hur viktiga vissa läroböcker var. Förfarandet var alldeles för detaljerat”.

Efter surveyn intervjuades ekonomiledarna. I dessa intervjuer framkom att några ekonomiledare ansåg att man i någon mån borde göra budgeten mer detaljerad igen. Om budgeten blir för starkt schabloniserad, vet fullmäktige inte vad de i själva verket fattar beslut om. Situationen är problematisk om fullmäktige inte i ett tidigt skede deltar i beredningen av budgetmålen och om kommunen inte har ett fungerande budgetredovisnings- och evalueringsystem, som ger viktig information till fullmäktige om måluppfyllelse. Makten riskerar överföras till nämnd- och tjänstemannanivån i större utsträckning än vad man ursprungligen avsett.

Intervjuerna gav intryck av att fullmäktiges insats i beslutprocessen kring budgeten lämnar en del i övrigt att önska i vissa kommuner. I praktiken kan det vara så att fullmäktigeledamoten är intresserad av detaljer, som han eller hon upplever som viktiga. Väljarna är ofta intresserade av matanslag inom skolan, busslinjer och dagvårdens innehåll. De tror att fullmäktige ansvarar för dessa saker. Stora anslagspåsar och breda budgetpolitiska inriktningar är ofta abstrakta och svårdiskuterade ämnen.

Populärt med nettobudgetering

Med nettoprincip menas att fullmäktige beslutar om differensen mellan inkomster och utgifter och inte beslutar separat om inkomster och utgifter. Differensen är bindande för anslagsanvändarna. Nettoprincipen är lämplig för affärsmässiga verksamheter och enheter, som har betydande försäljningsinkomster. I beställar-utförarmodellen är det också möjligt att styra produktionsenheterna med hjälp av nettoanslag (Finlands

Kommunförbund 1996, 13). Nettoprincipen skulle förutsätta att nettoenheter har en viss grad av autonomi i den inkomstbringande verksamheten. Om nettoenheter är ansvariga för nettot, borde de också ha möjligheter att påverka verksamheten och inkomsterna.

Mot denna bakgrund var nettobudgetering överraskande allmänt förekommande i kommunerna. Nettobudgetering tillämpades även i sådana verksamheter, vilkas enheter inte hade särskilt mycket egna inkomster och möjligheter att själv påverka de inkomstbringande aktiviteterna. År 1996 praktiserades nettobudgetering i 48 procent av de undersökta kommunerna antingen i all verksamhet eller för viss verksamhet (behandlingen av budgetlån räknades inte med). I vissa av de kommuner som tillämpar nettobudgetering gav man direktiv om att alla anslag är nettoanslag, medan nettobudgeteringen i vissa kommuner var inriktad på sådan verksamhet som ansågs speciellt lämpad, huvudsakligen verksamhet med egna inkomster av avgifter som enheten själv kan påverka.

Nettobudgetering var vanligast i de stora kommunerna (över 20 000 invånare) och i de allra minsta kommunerna (under 3 000 invånare). I vissa mindre kommuner avsåg man med nettobudgetering en mer praktisk metod snarare än en modell som varit föremål för formellt separat beslutsfattande. Inofficiell nettobudgetering innebär att ett organ som lyckats överskrida sina budgeterade inkomster enligt budgeteringspraxis även automatiskt av fullmäktige får rätt

att göra överskridanden som motsvarar inkomstöverskottet.

Nettobudgetering var inte linjärt beroende av kommunens storlek, då nettobudgetering var allra mest frekvent i stora kommuner (över 20 000 invånare) och i de allra minsta kommunerna (under 3 000 invånare). I några små kommuner hade man förstätt nettobudgetering mera som ett informellt system, som baserades på ett budgeteringsförfarande som automatiskt gav i samma grad utgiftsanslag för enheter som överskred sina budgeterade inkomster.

Nettobudgeterade enheter

- åldringsvårdsanstalt
- medborgarinstitut
- kulturverksamhet
- ungdomsverksamhet
- stadsorkester
- avfallshanteringsenhet
- matvårdsenhet
- skolenhet
- brandkår
- flygstation
- byggnadsförvaltning
- parkeringsenhet
- städningssenhet
- maskinhyrningsenhet
- centrallager
- skogsförvaltning
- vatten- och avfallsvattenverk, hamn, energianstalt, andra affärsmässiga verksamheter

Kommuner som inte tillämpade nettobudgetering motiverade detta med att lämpliga enheter saknades. En del svarade att det inte förelåg något tryck från

nämndernas sida att införa nettobudgetering. Några ekonomiledare svarade att nettobudgetering skulle undergräva ekonomiledningens inflytande. Nettobudgetering och den härtill anknutna autonomi för enheterna, kan innehålla risker för kommunledningen. Nettoprincipen kan vara problematisk också för sådana enheter, vilkas inkomster kan variera kraftigt över åren.

Ett grundläggande problem inom nettobudgeteringsmodellen är att nettoenheterna måste ha tillräckliga makt-

befogenheter. Ofta är det så att man tilldelar nettoenheterna ansvar, men de ges otillräckliga befogenheter för att kunna styra verksamheten. Detta kan bero både på kommunens egna beslut och statens styrning av kommunens verksamhet. En nettoenhet borde själv till viss grad kunna besluta om till exempel personalpolitik och belöningspolitik. Tabell 2 visar att så inte var fallet i finska kommuner, åtminstone inte när enkäten utfördes (1996).

Tabell 2. Resultatsenheternas personalpolitiska makt i undersökningskommunerna, %

Resultat- enhetens ledning	Inte alls	I några av kom- munens enheter	I flera av kom- munens enheter	I alla kommu- nens en- heter	I allt % N
Kan besluta om perso- nalens rekrytering	55,3	19,1	17,0	8,5	100,0 47
Kan besluta om perso- nalens avskedande	73,9	13,0	4,3	8,7	100,0 46
Kan besluta om resultatbelöning	95,7	2,1	-	2,1	100,0 47

De kommuner, som tillämpade nettobudgetering, beskrev att fördelen med nettobudgetering var att fullmäktige nu koncentrerar sig på strategier och uppföljning, inte detaljer. Nettoenheterna fäster uppmärksamhet inte bara på utgifter utan också på inkomster. Nettobudgetering hade också upplevts som ett fungerande verktyg i spartider.

Tillämpning av bokföringslagen

Till ekonomistyrningsreformen tillhör också övergången från den kameralistiska bokföringsmodellen till den affärsrättsliga modellen. Den nya bokföringsmodellen fick ett motstridigt mottagande bland ekonomicheferna – en ma-

joritet ansåg dock att det ur ett kommunalt ledningsperspektiv var ändamålsenligt att övergå till det nya bokförings sättet. Vissa av respondenterna hade vid tidpunkten för förfrågan inte bekantat sig med saken så grundligt att de kunde inta en klar ståndpunkt för eller emot. Det största stödet förekom i kommuner med mer än 45 000 invånare och lägst var stödet i kommuner som har färre än 3 000 invånare och mellan 10 000 och 20 000 invånare. Det är intressant att jämföra resultatet med förändringen av den allmänna bokföringslagen i början av 1990-talet: Det var då närmast små företag som var emot reformen (Pirinen 1996).

Reformen ansågs problematisk bland annat för att den teoretiska debatten om reformen och hur den nya modellen skall tolkas har varit otillräcklig.

Några få av de intervjuade ansåg att det hade räckt med att utveckla förvaltningsbokföringen så hade tillräcklig information erhållits. Bokföringslagen är uppgjord för företagens behov och inte för kommunernas – kommunen är inte ett företag, den betalar inte skatt och har inte behov av resultatarrangemang. Kritik riktades även mot att reformen är tidskrävande att tillämpa.

En fördel med reformen ansågs vara att den nya bokslutsmodellen bättre återspeglar verksamhetsresultatet i kommunen och att inlåningen i framtiden behandlas på rätt sätt, som en post som inte inverkar på resultatet. Några påpekade att kommunen nu är tvungen att bättre än hittills informera om vad som sker med dess egendom. Detta ansågs bidra till en ökad kostnadsmedvetenhet i förvaltningarna.

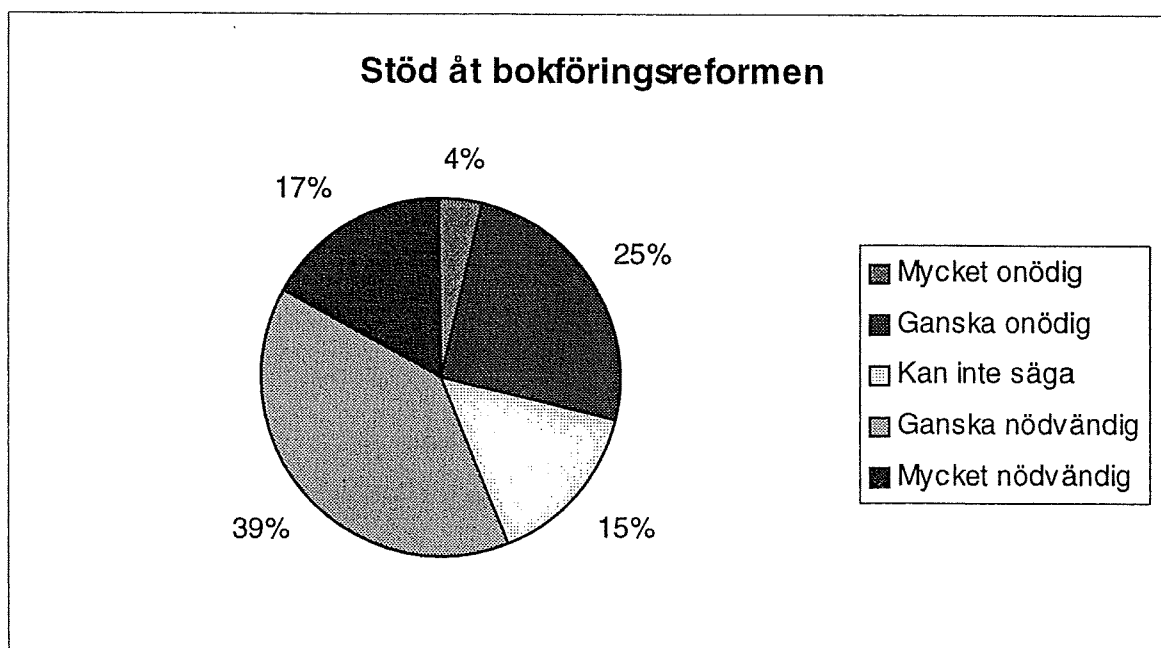


Bild 3. Stöd för bokföringsreformen

Slutsatserna

Ett centralt tema i utvecklingen av kommunernas budgetprocess på 1990-talet har varit att dels uppnå bättre koppling mellan målen för verksamheten och de resurser, som behövs för att uppnå dessa, dels mellan målen och uppföljningen av hur målen förverkligas. Detta var ett centralt mål i den nya budgetuppställning för kommunerna som Kulaus presenterade 1990 och även i kommunallagsreformen 1995 samt i Finlands Kommunförbunds budgetrekommendation och rekommendation för ekonomiplanering från 1996.

De uppgifter som den kommunala redovisningen producerar upplevdes som alltför knapphändiga inom flera områden. Kopplingen mellan ekonomi och verksamhet fungerar inte i kommunerna på grund av att målen ofta är oklara och att man försummat en realistisk modell för mätning och uppföljning. I bakgrunden finns vanligen en idealmodell som man vill att de personer som reformen riktar sig till skall eftersträva. Kommunerna reformerar och utvecklar som bäst den ekonomiska planeringen och redovisningen. Det oaktat är det osannolikt att man utvecklar en redovisningsmodell som är idealisk för den ekonomiska planeringen och beslutsfattandet och som innebär att alla problem som har att göra med kopplingen ekonomi-verksamhet samt med mätning och uppföljning vore lösta.

Enkäten och intervjuerna visade klart och tydligt att den ekonomiska planeringen i kommunerna fortsättnings-

vis är "intressedominerad", det vill säga nämnderna motiverar i allmänhet sina föredragningar om anslag med verksamhetsmål och ändringar i dessa. Förmågan att klä målet för verksamheten i mätbara prestationer och anslagsbehov samt följa upp definierade prestationer, trampar däremot fortfarande i barnskorna i en stor del av kommunerna.

Man kan tydligt konstatera att finska kommuner var fjärran från ekonomistyrningens idealbild 1996. Praktiken var i någon mån närmare idealbildens stora än i små kommuner. I små kommuner har man inte tillräckliga resurser för att utveckla mångsidiga mätning- och evalueringssystem. Å andra sidan är ekonomin och verksamheten enklare än i stora kommuner. Resursknappheten hindrar inte att man i små kommuner kan lägga vikt vid innehållet och utseendet av rapporter, som innehåller ekonomisk information. Man kan utveckla budgeten och verksamhetsberättelsen så att de är informativa och läsbara. Det som man inte mäter kvantitativt kan man evaluera på andra sätt. Mycket av evalueringen i politiska organisationer måste grundas på kvalitativa mätningar och "feed back" från invånarna.

Ekonomistyrningssystemet är ett föremål för ständigt reformarbete. Det är fråga om en kamp med en idealbild, som alltid förefaller fjärma sig från praxis. Trots att vår kunskap och redskap i teknisk mening ständigt förbättras (ADB, nya program för ekonomihushållning, bättre mätningstekniker och så vidare), utvecklas också ideal-

bilden och gapet mellan ideal och verklighet består. Samtidigt måste vi konstatera att rambudgetering och styrning, som försöker efterfölja idealmodellen,

måste vara sammankopplad med ett systematisk uppföljningssystem. Annars förlorar fullmäktige sin makt i ekonomistyrningen.

Referenser

Brorström, Björn, 1997

"Finansiell redovisning i förändring – bedömning och ansvar, politik och periodisering". *Kommunal ekonomi och politik*, 2/1997: 35–49.

Brunsson, Nils (red), 1986

"Politik och ekonomi. En kritik av rationalitet som samhällsföreställning". Lund: Doxa ekonomi.

Djupsund, Göran, 1981

"Illusioner om planering". Åbo: Åbo Akademi.

Harjula, Heikki och Kari Prättälä, 1995

"Kuntalaki - tausta ja tulkinat". Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Luder, Klaus, 1989

"Comparative government accounting study". Speyerer (Forschungsinstitut für Öffentliche Verwaltung), 76/1989.

Luder, Klaus, 1997

"Accounting and financial reporting of local governments in Germany and continental Europe: Ongoing changes of principles and practices". Seminar paper (Seminario Contabilidad Publica a las Administraciones Locales, Barcelona, 15–16. July), 1997.

Oulasvirta, Lasse, 1996

"Kunnan talousjohtamisen ihanne ja käytäntö". *Finlands Kommunförbunds Acta-serie*, nr 70, Helsingfors.

Rowan Jones och Pendlebury, Maurice, 1992

"Public sector accounting". London: Pitman Publishing.

Pirinen, Pekka, 1996

"The 1992 Reform of Finnish Accounting Legislation. Jyväskylä Studies in Computer Science". *Economics and Statistics*, no 34, University of Jyväskylä.

Ståhlberg, Krister, 1975

"Teori och praxis i kommunal planering". Åbo: Åbo Akademi.

Suomen Kuntaliitto (Finlands Kommunförbund), 1996

"Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio- ja suunnitelma". Helsingfors: Suositus.