

1	Inledning.....	5
1.1	Bakgrund	5
1.2	Problemdiskussion.....	6
1.3	Syfte.....	8
1.4	Målgrupp	8
1.5	Avgränsningar	9
1.6	Disposition.....	9
2	ABC-kalkylering	10
2.1	Nya förutsättningar för kalkylering	10
2.2	Vad är ABC- kalkylering?.....	12
2.3	Skillnader mellan traditionella kalkyler och ABC-kalkyler	15
2.3.1	Olika fördelningsbaser.....	15
2.3.2	Rörliga och fasta kostnader	17
2.3.3	Volym på fördelningsbas.....	17
2.4	När behövs ABC-kalkylering?	18
2.5	Användning av aktivitetsinformation	19
2.5.1	Kostnadskalkyler	19
2.5.2	Aktivitetsbaserad lönsamhetsstyrning – ABM.....	20
2.5.3	Aktivitetsbaserad budgetering – ABB.....	22
2.6	Fyra steg att skapa ABC-kalkylen	23
2.7	För- och nackdelar med ABC-kalkylering	25
3	Metod.....	27
3.1	Ämnesval och studieobjekt.....	27

3.2	Referensram.....	28
3.3	Perspektiv	29
3.4	Angreppssätt	29
3.4.1	Kvalitativ eller kvantitativ metod?	29
3.4.2	Hermeneutik	30
3.4.3	Fallstudie	30
3.5	Alternativt angreppssätt	31
3.6	Datainsamlingsmetoder	32
3.6.1	Sekundärdata	32
3.6.2	Primärdata.....	33
3.7	Källkritik.....	33
4	Empiriskt resultat.....	35
4.1	Kommunal verksamhet.....	35
4.2	Uppsala kommun.....	37
4.3	Attraktiv skola	40
4.4	ABC-kalkylering inom grundskolan	41
4.4.1	Syftet med att införa ABC-kalkylering i skolverksamheten	43
4.4.2	Definition av tjänster, aktiviteter och resurser.....	44
4.4.3	För- och nackdelar som upplevts med ABC-kalkylering	46
4.4.4	Skolverksamhetens specifika förhållanden vid utformandet av ABC-kalkylering ...	49
4.4.5	Användning av information från ABC-kalkylen i skolverksamheten	52
5	Analys	56
5.1	Varför Uppsala kommun inte fortsatte med ABC-kalkylering	57

5.1.1	Motstridiga mål och syften	57
5.1.2	Bristande engagemang.....	58
5.1.3	Avsaknad av utbildning	60
5.2	Strategisk och operationell lönsamhetsstyrning	62
5.2.1	Förbättrad tidsanvändning	63
5.2.2	Ökad resurstilldelning.....	64
5.2.3	Prissättning av tjänster.....	64
5.2.4	Utveckling av verksamheten genom jämförelser	65
6	Avslutande diskussion	68
6.1	Slutsatser.....	68
6.2	Förslag till vidare forskning	70
7	Källförteckning	71

Figurförteckning

Figur 1	Grundläggande begrepp i ABC-kalkylering.....	12
Figur 2	Kalkyl- och styrningsperspektivet.....	20
Figur 3	Skolans styrning i Uppsala kommun.....	39

Bilagor

Bilaga 1	Aktiviteter inom grundskolan i Uppsala kommun
Bilaga 2	Relativt nedlagd arbetstid per aktivitet, Vaksala-Almtuna skola
Bilaga 3	Frågor till kommunstyrelsens kontor
Bilaga 4	Frågor till skolan

Förkortningar

ABB	<i>Activity based budgeting</i> , Aktivitetsbaserad budgetering
ABC	<i>Activity based costing</i> , Aktivitetsbaserad kalkylering
ABM	<i>Activity based management</i> , Aktivitetsbaserad lönsamhetsstyrning
KDN	Kommundelsnämnden
KF	Kommunfullmäktige
KS	Kommunstyrelsen
KSK	Kommunstyrelsens kontor

1 Inledning

Vi vill i detta inledande kapitel väcka intresse för vår uppsats. Kapitlet inleds med en bakgrund och sedan övergår vi till en problemdiskussion som mynnar ut i vårt syfte. Kapitlet avslutas med en disposition över arbetet.

1.1 Bakgrund

Under senare tid har den offentliga sektorn upplevt kraftiga förändringar. Det har blivit en ökad konkurrens p.g.a. att privata företag tagit sig in i de traditionellt offentliga verksamheterna. En annan förändring är att många statliga företag har privatiserats. Den offentliga sektorn har därför blivit tvungen att ändra synsätt – bl.a. har prissättning, kvalitetskontroll och aktivitetsstyrning blivit nya begrepp för den offentliga verksamheten.

Målet för den kommunala verksamheten är att effektivt tillgodose kommuninvånarnas behov. En svårighet med detta är att det måste göras inom de ramar och förutsättningar som sätts av riksdag och regering. En förutsättning är att kommunernas ekonomi är i balans och att de olika enheterna i en kommun inte förbrukar mer resurser än de blivit tilldelade. Många delar i den kommunala verksamheten har ett större ansvar idag än tidigare. Trots detta tilldelas de inte mer resurser, utan skolan måste på olika sätt effektivisera och rationalisera sin verksamhet.

Det är intressant att studera vad en kommun kan göra för att förbättra sin ekonomiska ställning och hur de gör för att upprätthålla kostnadseffektivitet. Detta leder bl.a. till att nya styrinstrument har införts, t.ex. ABC-kalkylering och Balanced Score Card. Dessa kan användas i en kommuns olika verksamheter för att få de anställda mer ekonomiskt medvetna och för att få ett gemensamt engagemang för att hålla kostnaderna inom ramen för den förutbestämda budgeten.

Kommuner är vanligtvis hierarkiskt organiserade och oftast decentraliserade. Detta gör det lätt att urskilja olika nivåer inom kommunen, då varje nivå är självständig. Av dessa nivåer är det verksamhetsnivån som förbrukar mest resurser inom kommunen. Vårt studieobjekt, skolan, ingår i denna nivå.

Kalkyleringen spelar en viktig roll i ekonomistyrningen i dagens organisationer. Det är viktigt att den ger rätt och pålitlig information, då den är en del av beslutsunderlaget. Den traditionella kalkylfilosofin – självkostnadskalkyler och bidragskalkyler – har fått mycket kritik, speciellt i slutet av 1980-talet då det hävdades att dessa kalkyler var alltför schablonmässiga och t.o.m. gav missvisande information. Tanken bakom självkostnadskalkyleringen är att företagets samtliga kostnader ska inkluderas i kalkylen. I Sverige definieras självkostnaden vanligen som ”*summan av alla kostnader för en viss produkt eller annan prestation till dess den är levererad och betald (inkl. Garantikostnader osv.)*”.¹ Vad gäller bidragskalkyler utmärks den av en ofullständig kostnadsfördelning. Man utgår från intäkterna som produkten medför och drar sedan av de direkta kostnaderna. Det som sedan blir kvar är täckningsbidraget, som bidrar till att täcka företagets fasta kostnader, som t.ex. administration.²

Boken ”The Rise and Fall of Management Accounting” gav i slutet av 1980-talet upphov till diskussioner om de traditionella kalkylmetoderna. De amerikanska professorerna Thomas Johnson och Robert Kaplan riktade stark kritik mot företagets redovisning och kalkyler. De tyckte inte att de hade utvecklats i takt med det övriga i samhället.³ Tillsammans med bl.a. professor Robin Cooper utvecklade de modellen för ”Activity-Based Costing” – ABC-kalkylering – som i dag har fått ett stort genomslag världen över⁴.

1.2 Problemdiskussion

Under år 2000 inbjöds alla kommuner i Sverige att delta i ett femårigt projekt, ”Attraktiv Skola”. Projektet inleddes för att få fler behöriga lärare i förskolan, skolan och vuxenutbildningen. Projektet drivs av Utbildningsdepartementet, Skolverket, Lärarförbundet, Lärarnas Riksförbund, Sveriges Skolledarförbund och Svenska Kommunförbundet. Det är ett samarbete mellan ett nationellt projekt och flera lokala projekt i kommunerna. Ca 200 kommuner lämnade in en

¹ Ask, Urban & Ax, Christian, *Produktkalkylering i litteratur och praktik*, 1997, s. 45

² Alnestig, Peter & Segerstedt, Anders, *Produktkalkyler*, 1997, s. 46f.

³ Andersson, Göran, *Kalkyler som beslutsunderlag*, 1997, s. 125

⁴ Gerdin, Jonas, *ABC-kalkylering*, 1995, s. 6

projektansökan, varefter 34 kommuner valdes ut att delta i projektet. En av dessa var Uppsala kommun. Ett av Uppsala kommuns mål med projektet är att få en mer produktiv tidsanvändning. För att få detta behöver de svar på frågor som; Hur ska man planera och använda tiden under dagen, under veckan och under året? Hur ska man få reda på hur tiden används? Hur ska man kunna prioritera sitt arbete och på vilka grunder ska det ske? Är det skillnad på barnens/ elevernas/ de studerandes tid och lärarnas tid? Vad finns det för metoder till hjälp?⁵

Av kommunens projektansökan framgick det att de tidigare hade studerat tidsanvändning genom ABC-kalkylering i några förskolor. Detta visade sig vara en pilotstudie som genomförts av Komrev revisionsbyrå under åren 1996-97. Denna studie har hittills inte lett till några åtgärder. Vi vill studera ABC-kalkylering och Uppsala kommuns studie mer på djupet och försöka ta reda på varför skolverksamheten i Uppsala kommun inte har använt ABC-kalkylering efter pilotstudien.

Då vi även ska analysera om skolverksamheten kan använda sig av ett ABC-system för att få en mer produktiv resursfördelning, är det viktigt att ta hänsyn till de specifika förhållanden som finns inom den kommunala sektorn och skolverksamheten. De kommunala problemen formuleras vanligen som brist på resurser. Av styrningen och resursallokeringen framgår det att den lokala serviceenheten, exempelvis skolan, ska klara vissa uttryckta prestationskrav med hjälp av givna resurser. Kommunen måste se till att resurserna och prestationskraven hos serviceorganisationerna passar befolkningens behov. Att den kommunala organisationen arbetar med ”rätt saker” kallas yttre effektivitet⁶. Vidare finns det en speciell aspekt inom den kommunala verksamheten – de politiska partiernas förmåga att utforma och genomföra en politik som stämmer överens med invånarnas förväntningar.

Ämnet som man i dag diskuterar ännu mer inom den kommunala sektorn är den inre effektiviteten. Detta handlar om *hur* den kommunala organisationen arbetar med olika frågor, d.v.s. om den arbetar ”rätt med sakerna”.⁷ Ofta innebär detta, att de uppställda målen ska nås ”under god hushållning” med kommunens resurser.

⁵ *Attraktiv Skola, En utvecklande organisation 2001-2006*

⁶ Hanaeus, Jan, *Hur fungerar din kommun? Kommunens uppgifter och arbetsformer*, 1992, s. 70

⁷ *Ibid.*, s. 70

Målet att förbättra både den yttre och den inre effektiviteten har lett till att det pågår en ständig utveckling och förändring inom kommunerna. Så som vi nämnt ovan har nya styrinstrument införts i den offentliga sektorn, i vårt fall har ABC-kalkylering testats inom skolverksamheten i Uppsala kommun. Men varför fortsatte skolan inte med denna kalkylering? Skulle skolverksamheten kunna använda sig av en ABC-kalkylering för att få en mer produktiv resursfördelning inom skolverksamheten?

För att få svar på ovanstående frågor har vi arbetat med följande delfrågor:

- Vilket är syftet med att införa en ABC-kalkyl inom skolverksamheten?
- Hur definieras tjänster, aktiviteter och resurser i skolan?
- Vilka för- och nackdelar upplevs med ABC-kalkylering?
- Hur påverkar skolverksamhetens specifika förhållanden utformningen av ABC-modellen?
- Till vad kan informationen från ABC-kalkyleringen användas inom skolverksamheten?

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att analysera varför Uppsala kommun inte fortsatte med ABC-kalkyleringen efter pilotstudien. Vi vill även reda ut om skolverksamheten skulle kunna använda sig av ABC-kalkylering för att få en mer produktiv resursfördelning.

1.4 Målgrupp

De som kommer att ha störst intresse och nytta av vår uppsats är skolverksamheten, projektet ”Attraktiv Skola” och Uppsala kommun, men även andra kommuner i Sverige som är intresserade av att implementera ABC-kalkylering i sin verksamhet. Inom Uppsala kommun kommer skolorna att ha störst nytta av arbetet. Vår förhoppning är också att studenter vid de olika universiteterna och högskolorna i Sverige, ska kunna använda vårt arbete i sin forskning eller i sina studier.

1.5 Avgränsningar

Vi har valt att arbeta med skolverksamheten i Uppsala kommun och projektet ”Attraktiv Skola” samt med deras mål för att förbättra tidsanvändningen. Detta gör vi genom att analysera ABC-kalkylering i fem grundskolor i Uppsala kommun, där man tidigare arbetat med ett pilotprojekt om ABC-kalkylering. Detta pilotprojekt genomförde de för att studera tidsanvändningen inom skolverksamheten.

1.6 Disposition

- Kapitel 2: Här tar vi upp de teorier angående ABC-kalkyleringen som ligger till grund för vår uppsats. Vi beskriver bl.a. skillnaderna mellan ABC-kalkylering och de traditionella kalkylsystemen, i vilka fall ABC-kalkylering behövs samt hur man kan använda sig av den information man får ut av ABC-kalkyleringen. Vidare tar vi upp en fyrstegsmodell för att skapa en ABC-kalkyl och de för- och nackdelar som man kan få ut av ABC-kalkyleringen.
- Kapitel 3: I detta kapitel redogör vi för vårt ämnesval och den metod vi använder. Vi kommer även att ta upp vårt praktiska tillvägagångssätt och avsluta med källkritik.
- Kapitel 4: Innehållet i detta kapitel bygger på vårt empiriska material. Här redogör vi kortfattat hur kommunen är uppbyggd och hur den styrs. Vi redogör även för vårt studieobjekt Uppsala kommun, för projektet ”Attraktiv Skola” och för våra empiriska resultat utifrån våra intervjuer samt för rapporten ”ABC-kalkylering inom grundskolan 1996”.
- Kapitel 5: I detta kapitel analyserar vi varför Uppsala kommun inte fortsatte med ABC-kalkyleringen inom grundskolan efter pilotstudien. Vidare diskuterar och analyserar vi om skolverksamheten skulle kunna använda sig av en ABC-kalkylering för att få en mer produktiv tidsanvändning.
- Kapitel 6: Slutligen redogör vi för de slutsatser vi har kommit fram till i vår uppsats. Vi ger även förslag på andra intressanta frågeställningar för framtida forskning.

2 ABC-kalkylering

I detta kapitel beskrivs ABC-kalkyleringen utifrån teorin, hur den är uppbyggd och vad den kan användas till. Vi tar bl.a. även upp skillnaderna mellan ABC-kalkylering och de traditionella kalkylerna samt diskuterar för- och nackdelarna med ABC-kalkylering.

2.1 Nya förutsättningar för kalkylering

Som tidigare nämnts har det skett en enorm utveckling i samhället under de senaste decennierna. Det har blivit en ökad global konkurrens som har medfört en väsentlig konkurrensökning på marknader som tidigare inte haft så hård konkurrens. För att undvika priskonkurrens har företag satsat mer på produktdifferentiering, d.v.s. att företaget inte bara har en sorts produkter, utan hela ”system” eller ”produktkoncept”. I Sverige har företagen satsat mycket på standardiserade produkter som man sedan sätter samman till ett stort antal kundanpassade kombinationer. Den nya tekniken har medfört att produktivcyklerna har minskat kraftigt, företagen kommer nu snabbare ut med nya produkter och tävlar om att vara först på marknaden. Tekniken har även medfört att man producerar sina varor snabbare, genomloppstiderna har minskat. Kvalitetsmedvetenheten har även ökat hos kunderna, vilket leder till att företagen måste tänka mer på kvaliteten nu än vad de gjorde förr.⁸

Förändringarna i företagets inre och yttre miljö har påverkat förutsättningarna för produktkalkylerna. Kostnadsstrukturen har förändrat förutsättningarna på ett avgörande sätt. De direkta kostnaderna utgör en allt mindre del av de totala kostnaderna och de indirekta kostnadernas storlek ökar allt mer. Teknologikutvecklingen, som gjort att arbetet blivit allt mer automatiserat, har gjort att andelen direkt arbete har minskat avsevärt. Utvecklingen inom teknologin har även medfört att teknologikostnader utgör en allt större del av de totala kostnaderna. En annan viktig faktor som påverkat produktkalkylerna är marknadsutvecklingen. ”Kundvärdet” ”skapades” under första delen av 1900-talet på verkstadsgolvet, framför allt i form

⁸ Gerdin, Jonas, *ibid.*, s. 11ff.

av prestanda hos den fysiska produkten. I dag måste ”kundvärdet” innefatta hela ”produktkonceptet”, d.v.s. företagen måste tillfredsställa sina kunders önskemål om t.ex. god servicenivå, god leveranssäkerhet, kundanpassad produktdesign och hög kvalitet.

Dessa krav har medfört en ökad andel av s.k. ”overheadkostnader” såsom forskning och utveckling, produktionsplanering, kvalitetsstyrning och service. Då automatiseringen har ökat har andelen kostnader som är oberoende av volymen ökat väsentligt. Mekanisering och automatisering innebär kapitalintensiv produktion och detta leder i sin tur till en större andel fasta kostnader. Även arbetskostnaderna har fått en mer fast karaktär, detta delvis beroende på en minskad andel ackordslön och ökat anställningsskydd. En allt större andel av lönerna består av månadslöner till den administrativa personalen.

Då de indirekta kostnaderna utgör en allt större del har det blivit svårare att fördela dessa till produkterna och en allt större del måste schablonfördelas till kalkylobjekten. En utveckling mot kundanpassade produkter gör att man måste ha mera flexibla kalkylsystem. För att kunna vara nära kunden krävs mer decentralisering i företaget vilket innebär att ansvaret och befogenheterna flyttas nedåt i organisationen. Detta gör att flera personer än tidigare inom företaget fattar beslut av ekonomisk art. Med hjälp av bättre informationsteknologi kan företagen lättare få information och tillgodose de företagsinterna önskemålen.⁹

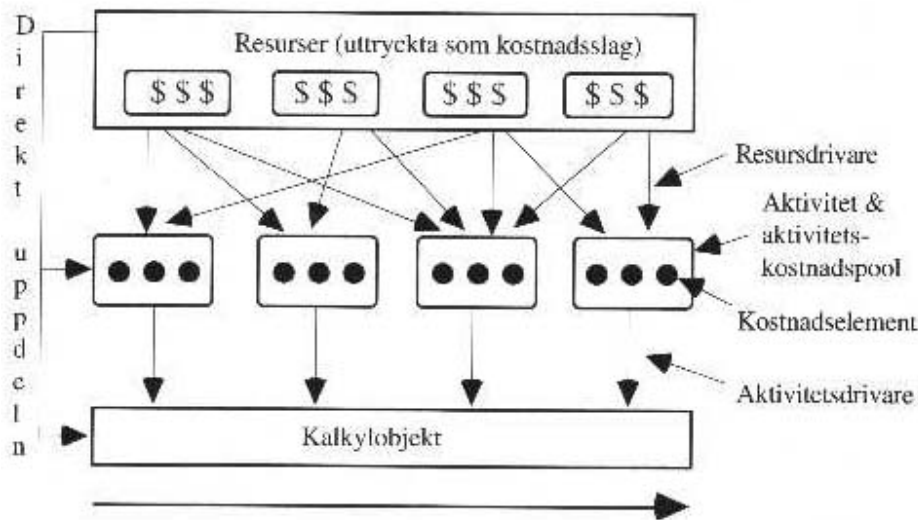
Även om den största delen av litteraturen behandlar exempel på ABC-kalkylering inom tillverkningsindustrin har användningen av ABC-kalkylering under senare år även expanderat till tjänsteföretag och offentlig sektor. Enligt Kaplan och Cooper finns det möjligheter även för tjänsteföretag att använda och dra nytta av ABC-kalkylering. Man kan t.o.m. säga att ABC-kalkylering är mer tjänsteorienterad med avseende på dess kärna – att fördela de indirekta kostnaderna till aktiviteterna. Oftast gäller detta kostnader som uppkommer inom marknadsföring, försäljning, logistik och inköp, som i viss mån är ”tjänster” till tillverkningsavdelningen.¹⁰

⁹ Ibid., s. 16ff.

¹⁰ Kaplan, Robert S. & Cooper, Robin, *Cost and Effect*, 1997, s. 228

2.2 Vad är ABC- kalkylering?

Logiken bakom ABC-kalkylering är relativt enkel. Det är resurser, aktiviteter, kostnadsdrivare, resursdrivare, aktivitetsdrivare och kalkylobjekt som utgör nyckelbegreppen inom den aktivitetsbaserade kalkyleringen. Det finns ett tydligt samband mellan dessa begrepp.



Figur 1. Grundläggande begrepp i ABC-kalkylering. Källa: Gerdin, Jonas, ABC-kalkylering, 1995, s. 45

Kalkylobjekt:

Kalkylobjektet är slutmålet i en ABC-kalkylering, dit alla kostnader härleds. Det är för denna produkt eller tjänst som ABC-kalkylen utformas. Valet av kalkylobjekt styrs av vilken sorts information som önskas av kalkylen.¹¹ Inom skolverksamheten är det bl.a. de olika utförda tjänsterna som utgör kalkylobjekten.

Aktiviteter:

Utgångspunkten i en ABC-kalkyl är aktiviteterna. Det är dessa som orsakar kostnaderna och förbrukar resurserna.¹² De utgörs av en handling eller en process som utförs av en maskin eller en människa. Aktiviteterna utförs för att produkter och tjänster produceras, det är därför kunden som skapar efterfrågan på aktiviteter. Även i en liten organisation kan en mängd olika aktiviteter

¹¹ Gerdin, Jonas, *ibid.*, s. 68

¹² Alnestig, Peter & Segerstedt, Anders, *ibid.*, s. 55

identifieras. Alla aktiviteter ska väljas och grupperas i enlighet med syftet för ABC-kalkylen.¹³ Exempel på aktiviteter inom skolverksamheten är undervisningssituation, förberedelser inför undervisningen, personalkonferenser, konfliktlösning, rast- och måltidsvakt eller ekonomirelaterad administration. De upptagna aktiviteterna kan man sedan dela in i mer specifika aktiviteter, t.ex. innebär aktiviteten undervisningsförberedelser framställning av studiematerial, kopiering och egen inläsning.

Resurser:

Resurser är de produktionsfaktorer, t.ex. arbete, material, tid, byggnader och teknologi, som krävs för att utföra och konsumera aktiviteterna. Dessa uttrycks oftast i monetära termer, t.ex. löner och materialkostnader. Kostnaderna uppstår p.g.a. att man innehar och förbrukar resurserna.¹⁴

Resursdrivare:

Kostnaderna för resurserna ska fördelas på de olika aktiviteterna, detta gör man med hjälp av olika fördelningsnycklar, så kallade resursdrivare, t.ex. lokalyta. Det är resursdrivarna som ska visa hur mycket de olika aktiviteterna förbrukar av de olika resurserna. Alla kostnader utgör tillsammans en aktivitetskostnadspool, som består av samtliga kostnadselement en aktivitet ger upphov till.¹⁵

Aktivitetsdrivare:

En aktivitetsdrivare har i princip samma uppgift som en resursdrivare. Med hjälp av aktivitetsdrivare bestäms hur mycket kalkylobjektet använder av aktiviteternas "tjänster". De används för att fördela kostnaderna i aktivitetskostnadspoolen till de enskilda kalkylobjekten. De ska visa hur mycket de olika kalkylobjekten använder av de olika resurserna.¹⁶

¹³ Gerdin, Jonas, *ibid.*, s. 63

¹⁴ *Ibid.*, s. 65

¹⁵ *Ibid.*, s. 65f.

¹⁶ *Ibid.*, 1995, s. 68

Kostnadsdrivare:

En kostnadsdrivare förklarar varför en aktivitet utförs. Den förklarar även aktivitetskostnadens storlek och föränderlighet. Om man analyserar dessa kostnadsdrivare ska man få en översikt som förklarar kostnadsbilden och på vilket sätt en förändring, i de kostnadsbestämmande faktorerna, påverkar kostnaderna. Kostnadsdrivare är *inte* synonymt med resursdrivare och aktivitetsdrivare, då dessa båda är fördelningsnycklar.¹⁷ Kostnadsdrivarna visar hur mycket av de olika aktiviteterna som tas i anspråk av produkterna¹⁸. Inom skolverksamheten utgör t.ex. tiden för utförda aktiviteter en kostnadsdrivare.

Utgångspunkten i en ABC-kalkyl är att det är aktiviteterna som orsakar kostnaderna och förbrukar resurserna. Kalkylobjekten utnyttjar sedan de olika aktiviteterna.¹⁹ Meningen är att kalkylobjekten enbart ska bära de kostnader som de ger upphov till²⁰.

Man börjar med att identifiera de olika aktiviteterna som företaget eller organisationen utför. Då man bestämt sig för vilka aktiviteter man vill använda sig av sätter man ihop dem i en ”ordbok”, så att man får en klar bild av vilka aktiviteter som finns.²¹ Varje aktivitet utförs (t.ex. av människor, maskiner och verktyg) eller konsumeras (t.ex. material och energi) av olika resurser. Hur mycket en aktivitet förbrukar av de olika resurserna beräknas med hjälp av resursdrivare. För att sedan räkna ut hur stora kostnader som varje kalkylobjekt ska bära, tar man hjälp av de olika aktivitetsdrivarna.²² Då man bestämmer kostnaderna för de olika aktiviteterna är det viktigt att man skiljer mellan tillgängliga och förbrukade resurser²³. Kostnaderna fördelas till de olika aktiviteterna med hjälp av resursdrivare²⁴. Det gäller att bestämma vilka kostnader som ska

¹⁷ Ibid., 1995, s. 143

¹⁸ Alnestig, Peter & Segerstedt, Anders, *ibid.*, s.55

¹⁹ Ibid., s. 55

²⁰ Gerdin, Jonas, *ibid.*, s. 42

²¹ Kaplan, Robert S & Cooper, Robin, *ibid.*, s. 85

²² Börjesson, Sofia & Svensson, Per, *Aktivitetsinformation*, 1993, s. 13f.

²³ Ibid., s. 13f.

²⁴ Alnestig, Peter & Segerstedt, Anders, *ibid.*, s. 55f.

beaktas – kostnaden för tillgängliga aktiviteter eller kostnaden för de aktiviteter som verkligen används²⁵. Med hjälp av kostnadsdrivare för man aktiviteternas kostnader till kalkylobjekten, d.v.s. slutprodukten. Kostnadsdrivarna mäter hur mycket varje kalkylobjekt använder av de enskilda aktiviteterna.²⁶

2.3 Skillnader mellan traditionella kalkyler och ABC-kalkyler

Det finns kritiker som menar att skillnaderna mellan de traditionella kalkylerna och ABC-kalkyleringen inte är så stora, att ABC-kalkylen bara är en mer sofistikerad påläggskalkyl. Å andra sidan finns det förespråkare som hävdar att ABC-kalkylen har helt andra grundantaganden.²⁷ Utan att ta ställning till detta finns det dock viktiga skillnader som ska lyftas fram när man jämför den traditionella påläggskalkylen och ABC-kalkylen.

2.3.1 Olika fördelningsbaser

Den grundläggande tanken med ABC-kalkylering är att det är företagets olika processer som är intressanta. Dessa processer identifieras och delas in i olika aktiviteter som förbrukar resurser.²⁸ Följaktligen förbrukar de olika produkterna aktiviteter. Kostnaden för en aktivitet fördelas till produkterna efter produktens anspråk på aktiviteten. Även i påläggskalkyleringen sker en stegvis fördelning av omkostnaderna, där det kan tänkas att begreppet ”aktivitet” ersätts med ”kostnadsställe”. I sådana fall skulle grundlogiken inte skilja sig nämnvärt mellan de båda kalkylerna. Men det finns ändå väsentliga skillnader att ta hänsyn till.²⁹

²⁵ Börjesson, Sofia & Svensson, Per, *ibid.*, s. 13f.

²⁶ Alnestig, Peter & Segerstedt, Anders, *ibid.*, s. 55f.

²⁷ Gerdin, Jonas, *ibid.*, s. 7f.

²⁸ Alnestig, Peter & Segerstedt, Anders, *ibid.*, s. 239

²⁹ Gerdin Jonas, *ibid.*, s. 63

I en traditionell påläggskalkyl är det de enskilda produktenheternas egenskaper som utgör fördelningsgrund för omkostnaderna³⁰. Traditionellt används exempelvis direkt lön, direkt material och arbetstimmar som fördelningsbaser. Detta innebär att omkostnaderna fördelas till produkterna i proportion till den tillverkade volymen. Det är dock inte rimligt att anta att dessa kostnader alltid förändras proportionellt med tillverkningsvolymen.³¹ Kostnader kan även öka t.ex. p.g.a. komplexiteten i verksamheten, då företaget har många olika produktvarianter eller ett stort antal olika komponenter för de olika produkterna. När detta inte beaktas i den traditionella påläggskalkyleringen, riskerar kalkylen att ge felaktig information.³²

I ABC-kalkylering används både volymberoende och volymoberoende fördelningsgrunder. Grundtanken är att omkostnaderna ska fördelas efter produkternas anspråk på företagets olika aktiviteter. Vissa aktiviteter kan antas påverkas av tillverkningsvolymen, i dessa fall kan den traditionella volymrörliga fördelningsgrunden användas. Men när det finns skillnader i serielängd och resursåtgång per produktenhet är det viktigt att fundera över hur man ska välja fördelningsgrunden (t.ex. order- och produktberoende fördelningsbaser). I dessa fall erbjuder den aktivitetsbaserade kalkyleringen en bättre approximation av produkternas förbrukning av företagets resurser jämfört med vad den traditionella påläggskalkyleringen gör.³³ Sedan början av 1990-talet har ABC-modellen utvecklats ytterligare. De olika aktiviteterna har klassificerats i olika grupper (t.ex. volym-, order- och produktberoende fördelningsbaser) och kan i sin tur grupperas i en aktivitetshierarki. Tanken med detta är att kalkylsystemet kan ge information till olika typer av beslut vid olika lång kalkylsikt.³⁴

³⁰ Ibid.

³¹ Ibid. s. 29

³² Ibid. s. 53f.

³³ Ibid. s. 61

³⁴ Ibid. s. 90

2.3.2 Rörliga och fasta kostnader

ABC-kalkylen skiljer sig från de traditionella kalkylerna även vid synen på rörliga och fasta kostnader. Vid påläggskalkylering varierar de rörliga kostnaderna i förhållande till tillverkningsvolymen medan övriga kostnader är fasta. Även inom den aktivitetsbaserade kalkyleringen kan man dela upp kostnaderna som rörliga och fasta, men ABC-kalkylen visar att kostnaderna även kan förändras p.g.a. andra faktorer t.ex. orderberoende och produktberoende kostnader. Volymberoende kostnader är rörliga medan de övriga resurserna, som alltså är oberoende av aktivitetsvolymen, är fasta (på en viss kalkylsikt och inom definierat volymintervall).³⁵

2.3.3 Volym på fördelningsbas

Ytterligare ett område där aktivitetsbaserad kalkylering skiljer sig mot traditionell påläggskalkylering är vid val av volym på fördelningsnyckeln. I svensk kalkyltradition har man främst diskuterat fyra metoder: Efterberäkningsmetod, nuberäkningsmetod, budgetmetod och normalårsmetod. I normalårsmetoden fördelas omkostnaderna på volymen efter fördelningsbasen under ett normalår, d.v.s. under ett år då man tillverkar normalt antal produkter. Denna metod har sedan länge rekommenderats inom påläggskalkyleringen. Anledningen till detta är att sysselsättningsgraden vid de andra metoderna riskerar att variera kraftigt. En och samma produkt kan verka både dyr och billig beroende på om de fasta kostnaderna slås ut på en liten eller en stor volym. Svårigheten med normalårsmetoden är att fastställa den normala volymen. Sysselsättningsgraden kan variera mycket när branschen drabbas av avmattning eller om företaget expanderar eller ständigt utvecklar nya produkter.³⁶

I ABC-kalkyleringen rekommenderas en annan metod – maxkapacitet. Man brukar skilja på teoretisk och praktisk maxkapacitet. Med teoretisk maxkapacitet menas den maximala volymen som en aktivitet kan producera under en given tidsperiod. Med praktisk maxkapacitet avser man den volym som aktiviteten maximalt producerar vid normala förhållanden, praktisk maxkapacitet

³⁵ Ibid. s. 96ff.

³⁶ Ibid. s. 102ff.

utgör ca. 80-85 procent av teoretisk maxkapacitet. Inom ABC-kalkylering föreslås att man ska använda praktisk maxkapacitet vid fördelning av aktivitetskostnader.³⁷

Att särskilja begreppen *tillgängliga* och *förbrukade* resurser är viktigt i ABC-kalkylering. Tanken i ABC-kalkyleringen är att den ska approximera kalkylobjektets förbrukning av resurser. Då menar man att vissa kostnader är konstanta över tiden, d.v.s. oberoende av förändringar i aktivitetsvolymen. När den faktiska volymen av aktiviteten understiger den dimensionerade volymen uppstår överkapacitet, kostnad för denna behandlas som en periodkostnad. Förutom totalkostnaden kan man även se vilka resurser som används produktivt och vilka som för närvarande utgör överkapacitet. Det traditionella kalkylsystemet har ett annat synsätt. Utgångspunkten är att kostnaden för de tillgängliga resurserna ska fördelas på de olika kalkylobjekten.³⁸

2.4 När behövs ABC-kalkylering?

Det finns två situationer där man bör använda ABC-kalkylering; ”the Willy Sutton rule” och ”the high-diversity rule”. Enligt ”the Willy Sutton rule” behövs ABC-kalkylering då ett företag har höga indirekta kostnader, speciellt när dessa ökar. Vid höga indirekta kostnader är det svårt att föra dessa direkt på de olika produkterna och därför är ABC-kalkylering ett bra sätt att fördela dessa kostnader till kalkylobjekten. Då kostnaderna nästan bara är direkta, förs de ju redan direkt till den produkt som använder dem och ett ABC-system är onödigt.³⁹

”The high-diversity rule” säger att ABC-kalkylering bör användas då ett företag har många olika produkter med stora variationer. Har man många olika produkter är det svårare att veta vilken produkt som bär vilka indirekta kostnader.⁴⁰

³⁷ Ibid. s. 109f.

³⁸ Ibid. s. 110ff., 121

³⁹ Kaplan, Robert S. & Cooper, Robin, *Cost and effect*, 1997, s. 100f.

⁴⁰ Ibid., s. 101

De största utgiftsposterna inom skolan utgörs av personalens löner och lokalkostnader. Dessa kostnader är svåra att direkt spåra till de olika tjänsterna. Då skolan har höga indirekta kostnader kan det vara bra att använda ABC-kalkylering inom skolverksamheten. Det finns även många olika tjänster inom skolverksamheten som kräver olika mycket av de olika aktiviteterna, därigenom är det svårt att veta vilken tjänst som bär vilka indirekta kostnader.

2.5 Användning av aktivitetsinformation

2.5.1 Kostnadskalkyler

Tyngdpunkten i den grundläggande litteraturen för ABC-kalkylering ligger oftast vid produktkalkylering då omkostnaderna fördelas till kalkylobjekten. I dessa fall vill man få information om t.ex. prissättningssituationer eller produktvalsbeslut. Det är oftast tillverkningsföretag som behöver denna typ av information. Med ABC-kalkylen framgår det bättre vilka produkter man bör satsa på och vilka produkter som eventuellt bör avvecklas⁴¹. Genom att man ser vad de olika aktiviteterna kostar kan man även se hur man kan förbättra och få en mer produktiv tillverkning, därigenom kan man få en lägre produktionskostnad för de olika produkterna och en högre lönsamhet. ABC-kalkylering bidrar även vid prissättningen.

Informationen som man får från ABC-kalkyleringen kan även användas för att analysera kunderna. Genom att t.ex. dela upp aktiviteterna inom orderhantering ser man om en kund är lönsam eller inte ur en orderhanteringssynvinkel. För att ”styra” kunderna kan företaget ge rabatter på stora order, då detta leder kunden i den riktningen att de gör färre och större beställningar. Kunskap om aktiviteterna kan även få företaget att omorganisera sig och utföra vissa aktiviteter gemensamt med kunden. Det kan t.ex. vara att man använder samma beställningssystem.⁴²

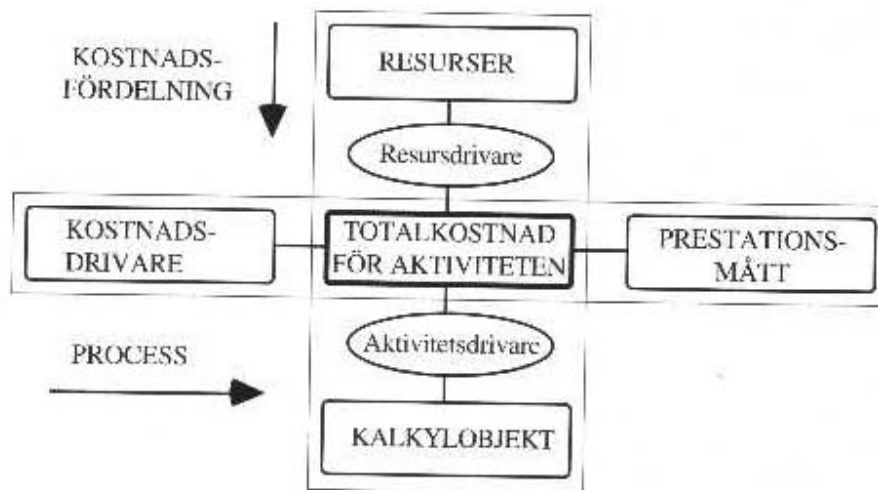
⁴¹ Börjesson, Sofia & Svensson, Per, *Aktivitetsinformation*, 1993, s. 17f.

⁴² Gerdin, Jonas, *ibid.*, s. 137ff.

Med hjälp av ABC-kalkylen kan man även få fram vilka aktiviteter som lönar sig eller inte. De aktiviteter som inte lönar sig bör man titta mer noggrant på och se hur man ska förbättra dem, eller rent av ta bort dem helt.

2.5.2 Aktivitetsbaserad lönsamhetsstyrning – ABM

ABC-kalkylering är inte enbart en kalkyleringsmetod utan den kan även ses utifrån styrningsperspektivet.



Figur 2. Kalkyl- och styrningsperspektivet. Källa: Gerdin, Jonas, *ABC-kalkylering*, 1995, s. 141

Detta användningsområde, som på sistone har rönt ett ökat intresse, innebär styrning av aktiviteter med hjälp av den information man kan få ut av ABC-kalkyleringen. I fokus står effektiviteten och själva aktiviteterna. Följande frågor blir viktiga: Är aktiviteterna kostnadseffektiva? Hur förhåller de sig till varandra? Vilka aktiviteter är nödvändiga? Varför ser kostnadsbilden ut som den gör?⁴³ Frågor av den här typen kan tänkas vara extra intressanta i tjänsteföretag och i den offentliga sektorn (t.ex. skolverksamheten). Skälet till detta är att det inom tjänsteföretag och den offentliga sektorn är kostnaderna som står i fokus, intäkterna kan inte

⁴³ Ibid., s. 140ff.

påverkas i så stor utsträckning. Inom den offentliga sektorn får man sina resurser fastställda genom årsbudgeten som fastställs långt innan det att verksamheterna ska utföras. Det är sedan upp till organisationen att få ut så mycket som möjligt med de givna resurserna.

Kaplan och Cooper har brutit ner ABM i två olika delar, där man kan använda informationen från ABC-kalkyleringen till två olika syften: operationell ABM och strategisk ABM. Det strategiska perspektivet handlar om att ”göra rätt saker” och det operationella perspektivet om att ”göra saker rätt”.⁴⁴ På det strategiska planet kan organisationen t.ex. använda informationen till att förändra produktmixen, avveckla tjänster eller produkter, etablera sig i nya marknader eller öka distributions- och försäljningskanaler. Dessa strategiska beslut fattas ofta av högsta ledningen, effektiviteten står inte i fokus på den här nivån.⁴⁵

Operationell ABM fokuserar i sin tur på produktiviteten d.v.s. att ”göra saker rätt”. Organisationens försöker möta efterfrågan på givna aktiviteter samtidigt som de försöker använda färre resurser. Många välkända ”program” och modeller har införts i olika organisationer på jakt efter en ökad effektivitet.⁴⁶ Bland annat är Total Quality Management, business process reengineering, benchmarking och kontinuerligt lärande välkända begrepp i dessa sammanhang.

Även Jensen har en intressant synvinkel på lönsamhetsstyrning. Han diskuterar det traditionella systemet, att följa upp verksamheten genom utfallsrapporter där man rapporterar avvikelser på konto/ kostnadsnivå. Han menar att detta inte är ett effektivt sätt och att företagens ledare i dag behöver ett styrinstrument som kan ta hänsyn till konkurrensfördelar såsom tid, flexibilitet, service och kvalitet. Vidare betonar han att en aktivitet representerar ”vad” som i själva verket görs i organisationen till skillnad från det traditionella kostnadsställesynsättet, som visar ”var” något görs. ABM medför även andra fördelar. Man kan identifiera primära och sekundära aktiviteter samt värdeskapande och icke-värdeskapande aktiviteter. ABM lyfter fram onödigt arbete, aktiviteternas länkning till varandra, kostnadsorsakare samt ger potential vid optimering av aktiviteterna.⁴⁷

⁴⁴ Kaplan, Robert S. & Cooper, Robin, *Ibid.*, s. 137f.

⁴⁵ *Ibid.*, s. 137f.

⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁷ Jensen, Mikael, *Värdeskapande ABC & ABM*, 1994, s. 68f., 74ff.

2.5.3 Aktivitetsbaserad budgetering – ABB

Informationen från ABC-kalkyleringen kan även användas vid utformandet av budget. Den aktivitetsbaserade budgeteringen ger en annan infallsvinkel än vad det traditionella budgeteringssynsättet gör. Traditionellt står ofta föregående års utfall per kostnadslag och kostnadsställe i fokus, och varje avvikelse mellan det budgeterade och det verkliga utfallet analyseras.⁴⁸ Budgeten förbereds ofta för det följande året med utgångspunkt från föregående års budget. Problemet är att föregående års ineffektivitet även inkluderas i den kommande budgeten.

En aktivitetsbaserad budget visar vilka aktiviteter som ska utföras och hur mycket output en organisation ska göra under en viss period. Budgeten visar också vilka resurskostnader som krävs för att nå den givna outputen. Om en avdelning vill producera mer produkter eller tjänster än vad anslagna resurser tillåter kan de göra två saker, antingen måste de få tillstånd att förbruka mer resurser än vad de fått budgeterat eller så måste de hitta ett bättre sätt att utföra aktiviteterna på, så att kostnaden per output minskar och den totala resursförbrukningen stannar på en acceptabel nivå.⁴⁹ Om de enskilda skolorna överskrider budget tar de med detta som en skuld i nästkommande års budget. Får de däremot ett överskott får de bara ta med en del av detta överskott till nästa års budget. Hur stor del av budgetöverskottet (har varierat mellan 0 och 70%) som skolan får föra över till nästkommande år avgörs från år till år av den beslutande nämnden.⁵⁰ Med aktivitetsbaserad budgetering får man bättre möjligheter att se varför det verkliga värdet avviker från budget, då man tydligare kan se vilken aktivitet som inte motsvarar den ursprungliga planen. Vidare kan man med hjälp av aktivitetsbaserad budgetering ta fram förbättringsförslag för aktiviteterna på ett mer begripligt sätt. Man kan även lättare eftersträva en kontinuerlig förbättring i hela verksamheten.⁵¹

⁴⁸ Rosander, Kurt, *Styra rätt: Att införa aktivitetsbaserad verksamhetsstyrning – ABM*, 1997, s. 22, 66

⁴⁹ *Ibid.*, s. 66f.

⁵⁰ Inger Rudenholm

⁵¹ Börjesson, Sofia & Svensson, Per, *Aktivitetinformation*, 1993, s. 18, 23

2.6 Fyra steg att skapa ABC-kalkylen

Det finns fler än ett sätt att införa och implementera ABC-kalkylering i olika organisationer. Mindre organisationer kan relativt snabbt implementera ABC-systemet i sin verksamhet, medan implementeringen i större organisationer kan ta lång tid och kräva mer resurser. Vidare beror implementeringsstegen på graden av komplexitet i organisationen. Ofta delar man upp arbetet med att skapa en ABC-kalkylering i fyra steg⁵².

Steg 1:

Vid införandet av ABC-kalkyleringen är det, som i alla andra projekt, viktigt att börja med planering och identifiering av syftet och målen. För att kunna införa ABC-kalkylen på ett produktivt sätt, kan det vara nödvändigt att tillsätta en projektgrupp som tar hand om hela införande- och implementeringsprocessen, speciellt i större organisationer. ABC-kalkyleringen ska i sig inte vara syftet utan med hjälp av kalkylen ska man försöka lösa organisationens verkliga problem. Lika viktigt som att identifiera rätt syfte och mål är att redan från början ha ett stort engagemang från alla delar inom organisationen. Man kan inte implementera ett effektivt ABC-system utan stöd från såväl högsta ledningen som alla anställda. Ekonomer och controllers har nyckelpositioner vid själva införandet, då det oftast är de som besitter kunskaperna i aktivitetsbaserad kalkylering.⁵³

Vid formulering av syftet och målen med ABC-kalkyleringen ska följande frågor besvaras:

- Vem ska ”äga” ABC-systemet? Det är viktigt att bestämma vem eller vilka som ska ta hand om ABC-kalkylen, detta ska även vara konsistent med målen. Om t.ex. målet är att förbättra effektiviteten på produktionsavdelningen kan det vara lämpligt att placera systemet under produktionsavdelningens kontroll.
- Hur komplext och detaljerat ska systemet vara? Då man svarar på denna fråga måste målen för ABC-kalkylen beaktas. För att ABC-kalkylen ska fungera effektivt ska ”trade-offs”

⁵² SAM, *Lönsamma kunder – Lönsamma företag: ABC-teknikens grunder*, 1997, s. 41

⁵³ http://www.imanet.org/Content/Publications_and_Research/Statements_on_Management_Accounting/imabc.htm,

mellan precision, flexibilitet och kostnader övervägas. Vidare kan ett för komplext system bli för dyrt för organisationen medan ett för enkelt system inte ger tillräcklig information.

- Ska det nya systemet producera information till högsta ledningens strategiska beslut eller ge stöd vid beslutsfattandet i den dagliga verksamheten?
- Ska systemet vara en integrerad del av ekonomisystemet eller ska det vara ett mer ”stand-alone-system” som enbart används vid behov? Av yttersta vikt är även att överväga vilket perspektiv man vill ha: Kalkylperspektivet eller styrningsperspektivet.⁵⁴ Svaren på dessa frågor är mycket viktiga, då de definierar användningen och betydelsen av ABC-systemet inom organisationen.

Steg 2:

Då ovanstående frågor har behandlats följer analyser av organisationens resurser, kostnader, aktiviteter och kalkylobjekt. Syftet med detta är att förknippa alla aktiviteter och kostnader med deras kostnadsdrivare.⁵⁵ Controllers/ekonomiansvariga, övriga anställda och organisationens ekonomisystem är värdefulla informationskällor vid analysarbetet. Förutom intervjuer kan information även hämtas från olika företagsinterna källor, såsom organisationsscheman, marknadsföringsmaterial, redovisningsmaterial m.m.⁵⁶

Steg 3:

Efter identifiering av kopplingarna mellan kostnader, aktiviteter och kostnadsdrivare återstår insamlandet av data. I de flesta fall finns data redan tillgängliga i det befintliga datasystemet men det kan behövas mer. Datainsamlingen kan kräva mycket arbete och det är möjligt att man behöver återvända till den här fasen även när utformning av kalkylmodellen inletts.⁵⁷

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ SAM, *ibid.*, s. 136

⁵⁶ http://www.imanet.org/Content/Publications_and_Research/Statements_on_Management_Accounting/imabc.htm, 2001-11-15

⁵⁷ SAM, *ibid.*, s. 136

Steg 4:

Det fjärde steget – att utforma kalkylmodellen och genomföra kalkylen – kan ses som en interaktiv process. I detta steg identifieras och väljs de olika aktiviteterna och kostnadsdrivarna. Kostnaderna fördelas till aktiviteterna och kostnadsdrivarvolymerna fastställs. Slutligen beräknas produktkostnaderna.⁵⁸

2.7 För- och nackdelar med ABC-kalkylering

Fördelarna med ABC-kalkyleringen är många. En av dessa är att man får en mer rättvis kostnadsfördelning än vad man får med påläggskalkylering. Kostnaderna för resurserna förs med hjälp av de olika aktiviteterna till kalkylobjekten i den mån kalkylobjekten använder aktiviteten. Detta gör att slutprodukterna vid en aktivitetsbaserad kalkylering enbart bär de kostnader som de egentligen ger upphov till.

En annan fördel är att man med hjälp av ABC-kalkyleringen kan se vilka aktiviteter som behövs och vilka som är lönsamma. Genom att se vad de olika aktiviteterna drar för kostnader kan man få fram mer lönsamma aktiviteter. Vissa anser att de traditionella produktkalkylsystemen är alltför schablonmässiga och inte ger ett lika bra underlag för exempelvis produktmix- och prissättningsbeslut som vad ABC-kalkyleringen gör.⁵⁹ Dessutom kan ABC-kalkylen hjälpa en organisation eller ett företag att inrikta sig på de områden som de är bra på eller de områden som är lönsamma, genom att man fördelar kostnaderna mellan olika produkter, kunder och marknader.⁶⁰

När det gäller ABC-kalkylens ”förträfflighet” finns det dock all anledning till att ha ett kritiskt förhållningssätt. En stor begränsning är att kalkylmodellen kräver att hela verksamheten kan delas in i olika aktiviteter, vilket inte alltid är så lätt eller lämpligt. Om kostnaderna för de olika

⁵⁸ Alnestig, Peter & Segerstedt, Anders, *Produktkalkyler*, 1997, s. 56

⁵⁹ *Ibid.*, s. 54

⁶⁰ Lundén, Björn, *Lönsamhetslexikon*, 1997, s. 6

aktiviteterna ska kunna fördelas till kalkylobjekten krävs det att aktiviteterna utförs återkommande och hela tiden sker på ett likartat sätt. Detta innebär t.ex. att det inte är särskilt lämpat att använda sig av ABC-kalkylering i projektorganisationer. En annan invändning mot ABC-kalkylering är att om informationen från kalkylen ska användas som underlag för beslut bör kalkylen återspegla framtida särintäkter och särkostnader. Detta gör inte ABC-kalkyleringen eftersom kalkylen inte ger något annat än en ögonblicksbild av historiska händelser.⁶¹

Vidare är ABC-kalkylen kostnadsfixerad. Detta är olyckligt eftersom kalkylen inte ger någon uppfattning om de samband som finns mellan intäkter och kostnader. Dessutom är ABC-kalkyleringen dyr att implementera i organisationer, då den kräver att man mäter mer saker än vad en vanlig produktkalkyl gör. ABC-kalkylen kräver också ett ständigt underhåll. Företaget måste kontinuerligt se över sina aktiviteter och se om de har ändrats eller inte. Kalkyleringsmetoden tar även väldigt lång tid att genomföra.⁶²

⁶¹ Gerdin, Jonas, *ABC-kalkylering*, 1995 s. 124ff.

⁶² *Ibid.*, s. 124ff.

3 Metod

I detta kapitel redogörs för hur vi gått tillväga för att uppnå vårt syfte med uppsatsen. Huvudsyftet med kapitlet är att ge läsaren en möjlighet att bedöma trovärdigheten i vår uppsats. Detta görs först genom att beskriva ämnesvalet och studieobjektet, sedan beskrivs våra egna referensramar och metoden vi valt och sist beskrivs hur vi samlat in material och kritiken mot det.

3.1 Ämnesval och studieobjekt

Valet av uppsatsämnet grundar sig på vårt intresse för ekonomistyrning, främst ABC-kalkylering, och en nyfikenhet på den offentliga verksamheten. Anledningen till att vi har blivit intresserade av den offentliga verksamheten är bl.a. att vi under vår utbildningstid främst fått lära oss om privata företag, man skulle kunna säga att vår utbildning är lite ”privatiserad”.

Den offentliga verksamheten styrs inte på samma grunder som den privata, som nästan uteslutande har ett vinstintresse. Vidare har de personer som leder de offentliga verksamheterna, såsom en grundskola, oftast inte ekonomi som sitt huvudintresse, utan där är det verksamheten och invånarnas olika behov som prioriteras. Även om vinsten inte är huvudsyftet inom kommunerna så har de ändå ett intresse av att försöka effektivisera sin verksamhet så att de givna resurserna räcker till. Vi fann det därför intressant att studera varför Uppsala kommun inte valt att fortsätta med ABC-kalkyleringen som ett styrverktyg i sina grundskolor, efter det pilotprojekt om ABC-kalkylering som de genomförde under 1996. Uppsala kommun var ett bra studieobjekt då det inte är så många kommuner som har varit i kontakt med ABC-kalkylering inom skolverksamheten. Dessutom hade de redan inom området genomfört ett pilotprojekt, inom grundskolan, detta projekt tyckte vi var bra att analysera och utgå ifrån. Ett av skolans mål med projektet om ABC-kalkyleringen var att se om de kunde få en mer produktiv tidsanvändning. Det var ett tag sedan pilotprojektet genomfördes men debatten om bl.a. tidsanvändning i skolorna pågår fortfarande. Vi tyckte även att det vore intressant att studera om skolverksamheten skulle kunna använda sig av ABC-kalkylering även i dag. Vi tog kontakt med Uppsala kommun för att

inhämta kunskap och material inom området, för att så småningom få till stånd en bra frågeställning.

3.2 Referensram

Vi har valt att studera "ett fenomen" i samhället, vilket inte är helt enkelt då samhället är komplext och befinner sig under en ständig förändring. Vi är fullt medvetna om att vår uppsats ska tillföra en objektiv "kunskap". En uppfattning som har utvecklats i Sverige på senare tid är att det nästan är omöjligt att dra en klar gräns mellan värderingar och fakta. Med detta menas att all kunskap påverkas av forskarens eller utredarens föreställningar och värderingar.⁶³ Även om vi i uppsatsgruppen delar ett gemensamt intresse för ABC-kalkylering och den offentliga sektorn, är det viktigt att den som läser vårt arbete tar hänsyn till att vi inom gruppen har olika bakgrunder och referensramar. Detta har vi för att våra samlade kunskaper, attityder och värderingar skiljer sig åt. Våra referensramar påverkar oss som individer beträffande hur vi uppfattar ett problem, hur vi gör för att hantera och tolka det samt på vilket sätt vi drar slutsatser av problemet. Vi har präglats av olika kulturer och miljöer samt studerat olika kurser och även vid olika universitet/högskolor tidigare i vår utbildning. Bara när det gäller vad vi läst på kandidatnivån i Lund så skiljer våra kunskaper sig åt. En av oss har läst redovisning, en annan strategi och styrsystem och den tredje har läst organisation och ledarskap. Det faktum att vi har så olika akademisk bakgrund anser vi dock inte vara någon nackdel, utan snarare en fördel då vi ser saker på olika sätt och kan komplettera varandra bra. En av oss har även erfarenhet av grundskolan i Uppsala kommun, då hon tidigare arbetat där. Detta anser vi vara fördelaktigt, då det ABC-projekt vi studerat har utspelat sig i skolverksamheten inom Uppsala kommun.

⁶³ Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, 1999, s. 13f.

3.3 Perspektiv

Även om vi inte i gruppen direkt kan välja våra föreställningsramar, är det ändå möjligt för oss att välja vilket perspektiv vi vill använda oss av i vår uppsats⁶⁴. Från Uppsalas eller skolverksamhetens sida har ingen påverkat vår problemformuleringen då vi själv har kunnat välja synsättet och problemställningen. När vi analyserar våra problem sker det mest utifrån skolans perspektiv, men även från våra egna perspektiv som ekonomistuderande vid Lunds Universitet. Med hjälp av vår uppsats vill vi kartlägga och förstå situationen i skolan och reda ut ABC-kalkyleringens användningsområden, till förmån för de enskilda skolorna.

3.4 Angreppssätt

3.4.1 Kvalitativ eller kvantitativ metod?

Inom samhällsvetenskapen brukar man skilja mellan två olika metodiska angreppssätt. Man talar då om kvalitativa och kvantitativa metoder, detta görs med utgångspunkt från den information som analyseras – mjukdata och hårddata. Den viktigaste skillnaden mellan dessa är hur man använder sig av siffror och statistik.⁶⁵ Det är dock viktigt att uppmärksamma att dessa metoder inte utesluter varandra och att det inte finns någon konkurrens mellan dem. Även i samma studie kan både kvantitativa och kvalitativa element användas. Det är av yttersta vikt att välja den metod som passar bäst för den frågeställning som man arbetar med.⁶⁶ I vårt fall är frågeställningen:

- Varför fortsatte Uppsala kommun inte med ABC-kalkyleringen efter pilotstudien?
- Skulle skolverksamheten kunna använda sig av en ABC-kalkylering för att få en mer produktiv resursfördelning?

⁶⁴ Ibid., s. 63

⁶⁵ Holme, Idar M & Solvang, Bernt K, *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, 1997, s. 13

3.4.2 Hermeneutik

Även allt vetenskapligt arbete sker inom ramen för vissa ”spelregler”. De två vetenskapsteoretiska plattformar inom samhällsvetenskaperna är positivism och hermeneutik.⁶⁷ Huvudsyftet med hermeneutiken är att tolka och förstå, hermeneutiken ligger även till grund för den kvalitativa metodteorin⁶⁸. Syftet och problemformuleringen i arbetet, innebär även det att ”kartlägga, tolka och förstå”. Vad som vidare kännetecknar vårt arbete och det hermeneutiska forskningsidealet är bl.a. att vi studerar de mänskliga och sociala förhållandena som är bundna i tid och där det finns begränsade möjligheter till generaliseringar. Vidare studerar vi ett enskilt fenomen som endast kan förstås i det sammanhang det ingår i och det styrs av vem som gör tolkningen. Det går inte alltid att skilja mellan faktaomdömen och värdeomdömen. Det är även omöjligt att bedriva en helt opartisk forskning. Personliga erfarenheter är ofta nödvändiga förutsättningar för att uppnå vetenskaplig kunskap.⁶⁹ Med detta som bakgrund faller det sig naturligt att använda en kvalitativ ansats i vårt arbete.

3.4.3 Fallstudie

Vi har i denna uppsats valt att använda oss av en kvalitativ fallstudie. Fallstudiemetoden kan nästan betraktas som synonym med kvalitativa studier på grund av att den är så vanligt förekommande vid dessa studier⁷⁰. Med en fallstudie menas att studien ska inrikta sig på ett eller ett fåtal fall som studeras mer detaljerat, ett fall kan vara en individ, en grupp, en händelse, ett förlopp eller liknande. Dessutom är det vanligt att tillämpa fallstudier när man vill förstå ett fenomen på djupet och i sitt sammanhang.⁷¹ Vi har valt att arbeta med en fallstudie främst därför att vi vill gå mer på djupet i pilotprojektet som Uppsala kommun hade om ABC-kalkylering, detta för att förstå de strukturer och sammanhang angående ABC-kalkylering i Uppsala samt

⁶⁶ Ibid., s. 75

⁶⁷ Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo, *ibid.*, s. 38

⁶⁸ Ibid., s. 38ff.

⁶⁹ Ibid., s. 42f.

⁷⁰ Ibid., s. 185

⁷¹ Ibid., s. 187

försöka se ABC från flera perspektiv än de anställda i Uppsala kommun gjort. Detta passar bra in på vårt uppsatsskrivande där vi uteslutande använt oss av vad människorna med anknytning till pilotprojektet sagt, skrivit, tänkt och resultatet av deras beslut och handlingar.

3.5 Alternativt angreppssätt

Nackdelen med kvalitativa studier är bl.a. att man vid analyseringen av ett enskilt fenomen inte kan dra generella slutsatser⁷². Om vi skulle ha velat få fram fler generella slutsatser skulle vi ha kunnat kombinera den kvalitativa ansatsen även med kvantitativa metoder. Då vi ändå från början ville få en djupare förståelse för vårt studieobjekt och hade en begränsad tid, övervägde vi aldrig kvantitativa metoder. Vi anser dessutom att det skulle ha varit svårt att använda oss av kvantitativa metoder, bl.a. därför att det var svårt att få tag på personal i skolorna, speciellt personal på skolorna som arbetade under tiden som projektet om ABC-kalkyleringen pågick. På grund av tidsbrist och avstånd hade vi inte heller möjlighet att koordinera vårt arbete med ett praktiskt genomförande i skolorna.

Det föll sig naturligt från början att arbeta med en kvalitativ ansats då det var länge sedan pilotprojektet om ABC-kalkyleringen genomfördes. Vi ansåg att det mest givande vore att intervjua de personer som var engagerade i ABC-kalkyleringen på skolorna. Innan vi bestämde oss för att använda oss av intervjuer för att samla in data var vi dock lite inne på en enkätundersökning. Vi ville intervjua flera personer, men intresset för vår studie visade sig inte vara särskilt stort bland de nuvarande rektorerna. Vi insåg att det var svårt att genomföra en enkätundersökning då vi kontaktade skolorna för första gången och insåg att ingen av rektorerna som fanns då pilotprojektet om ABC-kalkyleringen genomfördes arbetade på skolorna i dag. Dessutom finns det så få anställda kvar i Uppsala kommun som fortfarande kommer ihåg något om pilotprojektet, så det hade inte varit möjligt att vare sig lämna ut eller få in så särskilt många ifyllda enkäter. En enkätundersökning hade dessutom tagit för lång tid att genomföra. Detta sammantaget ledde till att vi fick koncentrera oss på de få som kunde svara på våra frågor och istället försöka ”klämma” ut lite mer ifrån dem genom att skicka frågor via e-post och ställa

⁷² Holme, Idar M & Solvang, Bernt K, *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, 1997, s. 81

telefonfrågor. Vi har inte heller hittat något liknande projekt i andra kommuner, så även om vi velat jämföra olika projekt om ABC-kalkylering så hade vi haft svårigheter att genomföra detta.

3.6 Datainsamlingsmetoder

Vi valde att använda oss av två olika datainsamlingsmetoder. Dessa två var insamling av primärdata genom ostandardiserade intervjuer samt insamling av sekundärt material med hjälp av böcker, Internet och databaser. Med ostandardiserade intervjuer har man friare frågeformulering och ordningsföljd på frågorna än vad man har vid standardiserade intervjuer där frågorna är mer bestämda på förhand⁷³. När vi började vårt insamlande av sekundärt material startade vi med en omfattande studie av litteratur, där vi lärde oss fakta om ABC-kalkylering. Detta ansåg vi vara viktigt för att senare kunna arbeta med och förstå vårt valda problemområde.

3.6.1 Sekundärdata

För att hitta litteraturen om ABC-kalkylering, kommunal verksamhet och skolverksamhet sökte vi i universitetets databaser och på Internet. Vi fick även hjälp av våra handledare. Även en stor del av det sekundära materialet angående Uppsala kommun och skolverksamheten i Uppsala fanns tillgänglig via Internet, bl.a. kommunens skolplan och projektet ”Attraktiv skolas” projektansökan. Uppsala kommuns interna rapport ”ABC-kalkylering inom grundskolan 1996” låg till grund för våra intervjuer. Vi hade inga svårigheter att få tag på litteratur om ABC-kalkylering. Ett problem vid insamlandet av litteratur var dock att vi hade svårt att få tag på litteratur som tar upp ABC-kalkylering inom tjänstesektorn och den offentliga verksamheten. Vi har strävat efter att använda oss av relevant och tillförlitligt sekundärt material. Vi har även försökt att, i så stor utsträckning som möjligt, se materialet ur ett objektiva perspektiv

⁷³ Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo, *ibid.*, 1999, s. 115

3.6.2 Primärdata

Anledningen till att vi valde att använda oss av ostandardiserade intervjuer är för att de är mest lämpliga för att samla in mjukdata om kvalitativa förhållanden, t.ex. olika personers bedömning och uppfattning av en situation samt de olika föreställningar och motiv som ligger bakom en viss situation⁷⁴. När vi intervjuat de berörda personerna har vi använt oss av e-post samt i vissa fall även av telefonintervjuer för att komplettera svaren som vi fått via e-post. Vi har genomfört intervjuerna via e-post och telefon trots att vi tror att personliga intervjuer är det som hade givit mest till vårt arbete. Anledningen till att intervjuerna skett per e-post och telefon är helt enkelt att det är betydligt billigare och mindre tidskrävande på det viset än att ta sig ända upp till Uppsala för att intervjua. Vi har intervjuat Stefan Breisch som arbetar som controller på kommunstyrelsens kontor. Stefan har hela tiden haft huvudansvaret för ABC-kalkyleringen inom för- och grundskolan i Uppsala kommun. Vi har även intervjuat Ann-Christin Lindbom som arbetade som rektor på Stenhagenskolan (en av pilotskolorna) åren 1991-98. Numera är Ann-Christin tillförordnad chef för barn och utbildning i Gottsunda kommun i Uppsala kommun. Vidare har vi intervjuat Gustav Hultqvist som arbetade med att vara administrativt och ekonomiskt stöd till rektorn på Stenhagenskolan, under den tid som pilotprojektet för ABC-kalkyleringen genomfördes. Det var Gustav som hade huvudansvaret för ABC-kalkyleringen på Stenhagenskolan. När vi skickade ut våra frågor så lämnade vi svarsalternativen uteslutande öppna för att få så uttömmande svar som möjligt. Detta tyckte vi var väldigt viktigt för att kunna komma lite mer på djupet när vi senare skulle analysera svaren.

3.7 Källkritik

Det är viktigt att man är medveten om att det är många faktorer som påverkar oss som skriver uppsats. Det kan t.ex. vara de personer vi intervjuat, litteraturförfattarna samt det material vi fått ta del av från Uppsala kommun. När man utnyttjar det sekundära material man samlat på sig är det viktigt att ha ett kritiskt förhållningssätt. Detta har vi försökt att tänka på när vi skrivit denna

⁷⁴ Ibid., s. 116

uppsats. Främst har vi då tänkt på att materialet kanske medvetet är vinklat och inte så objektivt som man önskar, materialet kan kanske inte heller vara helt fullständigt.⁷⁵

Man måste även vara kritisk när man ser på insamlandet av primärdata. Vi har endast haft kontakt med ett fåtal personer i Uppsala kommun därför att en del varit sjuka eller bytt arbetsplats sedan pilotprojektet om ABC-kalkyleringen genomfördes 1996-1997. Detta sammantaget kan ha gjort att materialet blivit lite vinklat och subjektivt.

⁷⁵ Ibid., s. 134

4 Empiriskt resultat

Innehållet i detta kapitel bygger på vårt empiriska material. Vi börjar med att beskriva den kommunala verksamheten, hur en kommun är uppbyggd och hur den styrs. Sedan beskrivs Uppsala kommun och skolverksamhetens styrning i Uppsala. Därefter redogörs för projektet "Attraktiv Skola" samt våra empiriska resultat utifrån våra intervjuer och rapporten "ABC-kalkylering inom grundskolan 1996". Denna empiri kommer vi sedan att använda oss av vid vårt analysarbete.

4.1 Kommunal verksamhet

Kommunen är en lokal samhällsorganisation som har en viktig roll i den offentliga sektorn i Sverige. Kommunen är inte enbart ett geografiskt område där människorna bor och arbetar, utan all kommunal verksamhet bygger på principen om representativ demokrati där invånarna förutsätts ha ett aktivt intresse för gemensamma frågor. I kommunerna är de politiska partiernas verksamhet nödvändig för den offentliga samhällsverksamheten. De politiska partierna, som väljs av kommunens invånare, utser ombud som ska anpassa kommunens verksamhet till invånarnas behov och krav.⁷⁶

De två främsta uppgifterna för Sveriges kommuner är undervisning och social verksamhet, de har även andra uppgifter, men det är dessa som dominerar kommunens arbete. Den viktigaste och ekonomiskt tyngsta uppgiften är utbildningen. I praktiken ska kommunerna svara för all undervisning under högskolenivå.⁷⁷ I Uppsala kommun utgör grundskolan inkl. skolbarnomsorg och äldre- och handikappomsorgen de största utgiftsposterna, på 1 468 miljoner respektive 1 328 miljoner kronor. Intäkterna för hela kommunen året 2001 var budgeterat till 7,2 miljarder kronor⁷⁸. Varje elev i grundskolan kostar 283 kronor/skoldag, vilket blir 56 600 per skolår⁷⁹.

⁷⁶ Hanaeus, Jan, *Hur fungerar din kommun? Kommunens uppgifter och arbetsformer*, 1992, s. 7f., 17

⁷⁷ Ibid., s. 8f.

⁷⁸ http://www.uppsala.se/svenska/kommuninfo/eko_org/budget/sammanstallning.htm, 2001-11-25

Alla kommuner i Sverige har i huvudsak samma uppgifter, men de kan ändå skilja sig ganska mycket från varandra. Det kommunala självstyret innebär att varje kommun har stor frihet att själv bestämma hur verksamheten ska se ut. Kommunallagen ger varje kommun möjlighet att anpassa sin verksamhet efter de förutsättningar och förhållanden som finns i just den kommunen. Exempelvis kan detta innebära att man anslår mer pengar för att rusta upp skolor eller bygga en ny ishall. Vidare medför detta att kommuner har rätt att ta ut skatt för att sköta sina uppgifter – den kommunala beskattningsrätten är grundlagsfäst i regeringsformen.⁸⁰

För att kommunen ska kunna sköta den omfattande verksamheten, har varje kommun en organisation och regler för hur och var beslut ska fattas. I dag tillåter kommunallagen att kommuner på ett friare sätt kan utforma sin organisation än tidigare. Det som står i kommunallagen är att i varje kommun ska finnas en beslutande församling, kommunfullmäktige ("kommunens riksdag") och en kommunstyrelse ("kommunens regering"). Kommunfullmäktige är kommunens högsta beslutande organ som bl.a. fastställer mål och riktlinjer för kommunens verksamhet samt fattar beslut om kommunens budget och andra viktiga ekonomiska frågor. Kommunfullmäktige tillsätter även de nämnder som behövs och de bestämmer hur arbetet ska fördelas mellan nämnderna. Kommunstyrelsen i sin tur är ett verkställande organ som svarar för den övergripande ledningen och samordningen av kommunens verksamhet.⁸¹

Traditionellt styrs kommunens verksamhet så att det finns nämnder för olika sektorer, t.ex. teknisk nämnd, social nämnd, fritidsnämnd samt barn och ungdomsnämnd. Problemet med detta är att de förtroendevalda i nämnderna ofta kämpar för "sin" verksamhet, då de har bästa kunskaper och erfarenheter just i sitt område. Detta kommer fram särskilt vid de årliga budgetförhandlingar då man ska bestämma om resursfördelningen mellan kommunens olika verksamheter. Detta kan leda till att invånarnas önskemål inte tas hänsyn till på bästa sätt och att kommunens verksamhet inte sköts så effektivt som man egentligen kunde göra. Under de senaste åren har trenden att decentralisera verksamheten påverkat de olika kommunernas organisationer, som i sin tur har lett till att det i kommunernas organisationsmodeller sker förändringar hela

⁷⁹ http://www.uppsala.se/svenska/kommuninfo/eko_org/budget/vad.htm, 2001-11-25

⁸⁰ Hanaeus, Jan, *ibid.*, s. 26f.

⁸¹ *Ibid.*, s. 32ff.

tiden. Ett exempel på detta är att man infört kommunalnämnder som syftar till att bl.a. förbättra kontakten mellan kommunens invånare och de förtroendevalda.⁸²

När kommunernas organisationer har förändrats har man även infört andra modeller i den kommunala sektorn. En modell som används i flera kommuner, bl.a. i Uppsala, är beställarutförarmodellen. Grundtanken i modellen är att ge såväl de förtroendevalda som de anställda tydligare roller. Beställaren ska koncentrera sig på vad som ska produceras med hjälp av skattemedlen och vem som ska svara för produktionen. Utföraren kan vara en kommunal, kooperativ eller privat verksamhet, i Uppsala kommun finns det t.ex. både kommunala grundskolor och privata friskolor. Det är tänkt att de förtroendevalda ska koncentrera sig på att företräda invånarna medan de anställda ska ta ansvaret för den löpande verksamheten. Denna modell innebär också att inslag av marknadsmässiga konkurrensformer införs i den kommunala verksamheten för att öka effektiviteten. Den anställda personalen inom kommunens olika enheter ska med den här modellen få ansvar och befogenheter att se till att resurserna utnyttjas effektivt. Med beställar-utförarmodellen får personalen en större handlingsfrihet samtidigt som politikerna kan koncentrera sig på att vara politiker.⁸³

4.2 Uppsala kommun

Uppsala kommun ligger ca 70 km norr om Stockholm. Det är Sveriges fjärde största kommun med ca 190 000 invånare. Namnet Uppsala förknippas ofta till kunskap, utbildning och forskning, då Skandinaviens äldsta universitet ligger där. Av Uppsalas invånare är ca 32 % studenter.⁸⁴

Uppsala kommun är indelat i 14 kommunalförvaltningar som sköter den dagliga verksamheten i kommunen och ser till att det som de politiska nämnderna beslutar, blir utfört. Kommunalförvaltningarna ansvarar för de lokala verksamheterna inom respektive kommunal,

⁸² Ibid., s. 35ff.

⁸³ Ibid., s. 39f.

⁸⁴ <http://www.uppsala.se/svenska/utbildning/index.htm>, 2001-11-26

exempelvis grundskolor, äldreboende, barnomsorg och vård.⁸⁵ I hela kommunen finns det 65 grundskolor med 20 000 elever, varav ca. 1 000 elever går i friskolor⁸⁶. Utöver kommundelsförvaltningarna finns det 13 fackförvaltningar som arbetar med frågor och verksamheter som är gemensamma för hela kommunen, såsom gymnasieskolan, brandförsvaret, vatten och avlopp samt gator och vägar⁸⁷.

Skolverksamheten styrs på nationell nivå i Sverige. De nationella styrdokumenterna utgörs av skollagen, skolförordningarna, timplanerna, läroplanerna och kursplanerna. Meningen är att kommunerna och skolorna ska ha så stor frihet som möjligt, därför försöker man att undvika detaljbestämmelser på den nationella nivån. I skollagen finns bestämmelser om vilka grundläggande krav som ställs på kommunerna.⁸⁸ I Uppsala styrs skolverksamheten på fyra olika nivåer: nationell, kommunal, nämnd och lokal nivå.

⁸⁵ http://www.uppsala.se/svenska/kommuninfo/eko_org/index.htm, 2001-11-26

⁸⁶ Uppsala kommun, *Projektansökan, Attraktiv Skola*, 2001-11-26

⁸⁷ http://www.uppsala.se/svenska/kommuninfo/eko_org/index.htm, 2001-11-26

⁸⁸ <http://www.skolverket.se/styr/vad.shtml>, 2001-11-26

<u>Nivå</u>	<u>Styrdokument</u>	<u>Beslutsinstans</u>
Nationell	Skollagen	Riksdagen
	Förordningar för olika skolformer	Regeringen
	Läroplaner för olika verksamheter	
Kommunal	Skolplan	Kommunfullmäktige
	Inriktning- Verksamhet- Ekonomi (IVE)	
	Planer, policys och program	
Nämnd	Beställarplan	Nämnd
	Produktionsplan	
Lokal	Arbetsplan	Rektor

Figur 3. Skolans styrning i Uppsala kommun. Källa: Skolplan 2001 – 2004.

På den kommunala nivån styr kommunfullmäktige kommunens verksamhet med planer, policys och program; skolplanen är en av dessa. Skolplanen utgår från de nationella styrdokumenterna och anger Uppsala kommuns prioriteringar. På nämndnivån fastställs därefter beställarplanerna och produktionsplanen för varje budgetår. Beställarplanerna anger för utförarna *vad* som ska göras och i produktionsplanen beskrivs *hur* detta ska göras. Vidare ska varje skola inom det offentliga

skolväsendet ha en arbetsplan, som anger hur den enskilda skolan ska arbeta för att nå målen i de nationella och kommunala planerna.⁸⁹

Detta innebär att det slutliga ansvaret för att utföra bra tjänster inom de givna budgetramarna finns hos varje enskild grundskola i kommunen⁹⁰. För att förbättra och utveckla skolverksamheten pågår det ständigt olika projekt och program, både på den nationella och den kommunala nivån i Sverige. Pilotprojektet om ABC-kalkylering 1996-97 och projektet ”Attraktiv Skola” är några av projekten som förekommit i Uppsala kommun. Nedan kommer vi att redogöra för dessa båda projekt.

4.3 Attraktiv skola

Projektet ”Attraktiv skola” har sin grund i den avsiktsförklaring som undertecknades av skolministern och skolans olika parter, i augusti 1998. I avsiktsförklaringen konstaterades att man måste göra något för att få flera kompetenta och behöriga lärare inom förskolan, skolan och vuxenutbildningen. Man vill även försöka hålla kvar de lärare som redan befinner sig i dessa yrken.⁹¹

Projektet ”Attraktiv skola” som är ett femårigt projekt, med startdatum 1 mars 2001, är en samverkan mellan Lärarförbundet, Lärarnas Riksförbund, Sveriges Skolledarförbund, Svenska Kommunförbundet, Utbildningsdepartementet och Skolverket. Syftet med projektet är att stärka kvaliteten i skolan och göra läraryrket mer attraktivt. Projektets mål är:

- att skapa arbetsorganisationer som stödjer utvecklings- och kvalitetsarbetet i skolan.
- att finna nya utvecklings- och karriärmöjligheter för lärare.
- att främja skolutveckling genom samarbete med högskola och näringsliv.
- att visa på vägar att sprida erfarenheter mellan skolor .

⁸⁹ Uppsala kommun, *Skolplan 2001 – 2004*

⁹⁰ Komrev, *ABC-kalkylering inom grundskolan 1996*, s. 14

⁹¹ *Attraktiv skola, En utvecklande organisation, 2001-2006*

- att sprida den kunskap och erfarenhet som projektet genererar.⁹²

Projektet består dels av ett nationellt projekt som ger ut vissa riktlinjer och dels 34 delprojekt på de kommunala nivåerna. I varje kommunprojekt samverkar skola, kommun och högskola, på den nationella nivån samverkar man i sin tur med näringslivet.⁹³

Uppsala kommuns mål med projektet "Attraktiv skola" är att förbättra:

- Organisationsutveckling utifrån barnets/ elevens/ den studerandes behov.
- En lärande organisation med systematisk uppbyggnad av lärande och kunskap.
- Tidens utnyttjande för barn/ elever /studerande och lärare.

För att undersöka och få en mer produktiv tidsanvändning har Uppsala kommun tidigare genomfört en pilotstudie om ABC-kalkylering.

4.4 ABC-kalkylering inom grundskolan

I detta avsnitt redogörs för den information vi erhållit från rapporten "ABC-kalkylering inom grundskolan 1996" samt de intervjuer vi genomfört i Uppsala kommun. Denna empiri kommer vi sedan att använda oss av vid vårt analysarbete.

Under 1995 genomförde Komrev revisionsbyrå ett projekt om ABC-kalkylering vid fem förskolor i Uppsala kommun. Syftet med detta uppdrag var att utifrån det aktivitetsbaserade synsättet beskriva verksamheten och beräkna kostnaderna för de aktiviteter man utförde.⁹⁴ 1996 ville verksamhetens ansvariga för skola och barnomsorg testa om man kunde "mäta" hur pengarna inom skolverksamheten användes. De ville även se om den nya skolreformen medförde

⁹² Ibid.

⁹³ Ibid.

⁹⁴ Komrev, ibid.

att det förekom dubbelarbete inom skolan, t.ex. om lärare och fritidspedagoger utförde samma arbete.⁹⁵

Enligt kommunstyrelsens kontor (KSK) fanns egentligen inget direkt motiv till varför just skolan skulle behöva ABC-kalkylering, men de ville testa om det kunde vara en användbar metod inom skolverksamheten. KSK i Uppsala inbjöd samtliga grundskolor i kommunen till ett informationsmöte och erbjöd dem att delta i ett pilotprojekt om ABC-kalkylering. Det visade sig att intresset för att delta i projektet inte var särskilt stort, endast fem av samtliga grundskolor nappade på idén. Komrev fick återigen uppdraget och genomförde ytterligare ett projekt om ABC-kalkylering i fem skolor i fyra kommundelar.⁹⁶

Enligt KSK fanns intresset ändå på flera håll, men anledningen till att grundskolorna inte ville delta hade en lite mer komplex bakgrund än att de ville, alternativt inte ville delta. En orsak visade sig vara att personalen på skolorna inte kände sig tillräckligt motiverade för en ny arbetsuppgift, då de kände att de helt enkelt inte orkade med mer arbete.⁹⁷ Även rektorerna på skolorna kände att engagemanget för projektet saknades. De tycker att det borde anställas personal som tar hand om liknande arbeten. De tycker även att varje skola borde anställa en ekonom, samt att det varje dag avsattes tid för att följa ekonomin med de verktyg som står till förfogande. Detta leder osökt in på det faktum att personalen helt enkelt inte kände sig motiverade, därför att de saknar kunskap och utbildning inom området.⁹⁸ KSK tror att engagemanget och intresset skulle ta fart om de sköt till pengar till utbildning⁹⁹.

De intervjuade tror även att intresset hos personalen för projektet var så svagt därför att idén kom utifrån, d.v.s. från KSK. Annars menar de att det finns engagemang hos de anställda beträffande att se över sin arbetstid. En rektor blev direkt intresserad av idén med pilotprojektet, vilket smittade av sig på personalen som tyckte att idén var bra för att de då på ett bättre sätt kunde få

⁹⁵ Gustav Hultquist

⁹⁶ Stefan Breisch

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ Gustav Hultquist och Ann-Christin Lindbom

⁹⁹ Stefan Breisch

visa vad de gjorde på skolan och hur mycket tid som gick till aktiviteter utanför undervisningen.¹⁰⁰

4.4.1 Syftet med att införa ABC-kalkylering i skolverksamheten

Syftet och målet med projektet utformades grovt av KSK och Komrev. Det var sedan fritt för rektorerna på de deltagande skolorna att utforma mål och syfte efter sina egna behov.¹⁰¹ Med hjälp av ABC-kalkylering ville man få fram vilka aktiviteter som utfördes i skolorna och varför aktiviteterna utfördes. Man ville även få fram hur personalen använde sin tid samt kostnadsberäkna de olika tjänsterna.

Då man fått fram vad de olika tjänsterna egentligen kostade kunde man sedan lättare jämföra detta med vilken ersättning man egentligen fick in för respektive tjänst. En fråga var även att se hur man med hjälp av ABC-kalkylering kunde göra verksamheten mer produktiv. Det övergripande målet var att öka kunskapen om verksamheten, för att kunna förbättra verksamhetsstyrningen och göra kostnadsberäkningar, d.v.s. se vad de olika tjänsterna kostar och vilka resurser som krävs.¹⁰² Syftet var att öka förståelsen för ABC-metodiken samtidigt som man ville lära sig modellen¹⁰³. Tanken var att skolorna själva skulle använda och hantera modellen vid t.ex. framtida budget- och analysarbete¹⁰⁴.

Skolorna ville med hjälp av projektet se hur de använde sin tid och utifrån detta eventuellt påvisa att de behövde mer tid för att kunna utföra alla de uppgifter som behövs för att bedriva skolverksamhet. Man ville få fram om resurserna satsades rätt och om det fanns utrymme för besparingar och rationaliseringar av arbetsmoment. Genom ABC-kalkyleringen ville man få tillgång till information om huruvida tiden räckte till eller inte och även om man gjorde rätt

¹⁰⁰ Ann-Christin Lindbom

¹⁰¹ Ibid.

¹⁰² Komrev, *ABC-kalkylering inom grundskolan 1996*

¹⁰³ Stefan Breisch

¹⁰⁴ Komrev, *ibid.*

saker.¹⁰⁵ Personalen på skolorna tyckte att det var bra att man visade intresse för deras faktiska arbete och inte bara den schemalagda tiden¹⁰⁶.

Inom KSK ville man få reda på hur resurserna användes på skolorna. Man ville även se om ABC-metoden var en bra metod som gick att arbeta med inom förskolan och skolan. Om det visade sig att metoden var bra, ville man sedan införa den i hela verksamheten så att den skulle komma skolorna till godo. KSK trodde att skolorna skulle få en bättre uppfattning om hur de använde sin tid. De ville även få reda på vad de olika aktiviteterna egentligen kostar. Informationen om hur man använder tiden och vad de olika aktiviteterna kostar är viktig vid uppföljning och planering. Det blir även lättare att lägga budget om man kan se mer i detalj hur kostnaderna har fördelats tidigare. Det går lättare att på lokal skolnivå följa kostnadsutvecklingen och detta underlättar i boksluts- och prognosarbetet.¹⁰⁷

4.4.2 Definition av tjänster, aktiviteter och resurser

”Skolan erbjuder sina kunder/elever tjänster avseende dels att nå de nationella målen i svenska, engelska och matematik för 6-årsverksamhet, årskurs 1-3, årskurs 4-5 och årskurs 6-9 dels att i övrigt utveckla eleven på bästa sätt.”¹⁰⁸

Utformningen av ABC-kalkylen började med en grundlig diskussion om de tjänster som skolan erbjuder till kunder/ elever/ föräldrar. Skolans verksamhet analyserades först med hjälp av att man beskrev den dagliga verksamhetsprocessen. Det innebar att kärnverksamheten och stödverksamheten definierades. Kärnverksamheten består av grupper av aktiviteter såsom undervisningssituationen, rast- och måltidsvakt, annan pedagogisk aktivitet och annan elevrelaterad situation. Exempel på stödverksamheten är bl.a. förberedelse- och efterarbete, kompetensutveckling, föräldrakontakter och skolmåltider.

¹⁰⁵ Gustav Hultquist och Ann-Christin Lindbom

¹⁰⁶ Ann-Christin Lindbom

¹⁰⁷ Stefan Breisch

¹⁰⁸ Komrev, *ABC-kalkylering inom grundskolan 1996*

Kalkylobjekten (tjänsterna) som används genom hela studien är en elevplats i:

- 6-årsverksamheten
- årskurs 1-3
- årskurs 4-5
- årskurs 6-9.

I detta fall är tjänsten ”ett tjänstepaket” som består av de olika aktiviteterna. Dessutom kan även de olika aktiviteterna tillhöra mer än en tjänst, vilket medför att det finns flera syften med att aktiviteterna utförs.

I studien valdes och definierades ett fyrtiotal olika aktiviteter, som arbetades fram i samarbete med rektorer, lärare och elevassistenter (se bilaga 1). Varje aktivitet definierades också för att säkerställa att man menade samma sak med varje aktivitet. Arbetet fortsatte sedan med att projektet presenterades för personalen på respektive skola vid ett förlängt ordinarie personalmöte. Även aktivitetslistan och definitionerna presenterades och diskuterades. Personalen fick även som uppgift att fylla i en enkät under en arbetsvecka. De skulle fylla i uppgifter om hur tiden fördelades på de olika aktiviteterna. Därefter summerades den sammanlagda tiden per skola och den relativa arbetstiden per aktivitet beräknades (se bilaga 2).

Resurserna som behövs för att bedriva en skolverksamhet gick relativt lätt att identifiera utifrån ekonomisystemet. Resurserna har definierats på följande sätt: personal, kompetensutveckling, läromedel, främmande tjänster, skolskjutsar, skolmåltider, lokaler, OH (overhead) och övrigt. I rapporten har man utgått från årsredovisningen för 1996 och resurserna har grupperats och sorterats i sina huvudbeståndsdelar.

Personalkostnader:

Dessa har relaterats till respektive aktivitet utifrån personalens uppskattade tidsåtgång för varje aktivitet. Enligt Komrev, som även tidigare gjort motsvarande mätningar, stämmer dessa bedömningar väl med den faktiska tidsåtgången. Därefter har man räknat fram den totala personalkostnaden och matchat denna mot den bokförda totala personalkostnaden. Vid differens har hela kalkylen justerats så att den stämmer överens med bokslutet för 1996.

Kompetensutveckling och läromedel:

Här har man använt de bokförda kostnaderna för utbildning, kompetensutveckling och läromedel.

Främmande tjänster:

Vissa skolor köper in vissa tjänster, t.ex. skolmåltider eller skolsköterska. Detta medför att den här kostnadsposten varierar mellan de olika skolorna. Kostnaderna för dessa har lagts ut på respektive aktivitet, medan de övriga kostnaderna för köpta tjänster har fördelats proportionellt till samtliga aktiviteter i relation till nedlagd personaltid.

Lokal- och städkostnader:

Kostnaderna för lokalerna och städning har relaterats till aktiviteten ”hålla lokal”.

Administrationsomkostnader:

Dessa har relaterats till aktiviteterna ”OH (overhead)” samt ”personal och ekonomirelaterad administration”.

Övrigt:

I samarbete med rektorn har de övriga kostnaderna relaterats till aktiviteterna utifrån deras personalkostnad. Om denna typ av kostnader är möjligt att relatera och det inte kräver en alltför stor resursinsats, ska detta göras.

Samtliga kostnader för resurserna i en skola har således identifierats och därefter fördelats till aktiviteter enligt ovanstående beskrivning.¹⁰⁹

4.4.3 För- och nackdelar som upplevts med ABC-kalkylering

Av Komrevs konsultrapport framgår det att man med hjälp av ABC-kalkylering kan kostnadsberäkna tjänsterna, vilket gör att man kan beräkna de faktiska kostnaderna för dessa per skola och totalt jämföra dessa med den ersättning verksamheten får för att utföra tjänsterna. Det står också att man kan tidsbestämma de olika aktiviteterna vilket gör att man lättare kan se var

¹⁰⁹ Ibid.

resurserna behövs.¹¹⁰ När vi intervjuade berörda personer i ämnet fick vi klarhet i vilka för- och nackdelar som upplevdes med ABC-kalkyleringen. Fördelarna var många fler än nackdelarna, men nackdelarna var av lite ”större karaktär”. Detta innebar att nackdelarna, just vid tillfället för studien, övervägde fördelarna.

En av de främsta nackdelarna var att ABC-kalkyleringen tog för stora resurser i anspråk, både vid analysarbetet och ett eventuellt införande. Dessutom tyckte de tillfrågade att det var för många aktiviteter som definierades i skolorna.¹¹¹ De personer vi intervjuade anser att personalen på skolorna skulle behöva mer kunskap inom området vilket i sin tur leder till mer utbildning som i sin tur kostar pengar, pengar som i dåläget inte fanns¹¹².

En annan nackdel som de anställda på skolorna upplevde med ABC-studien var att den tog mycket tid. De menade att de inte klarade ytterligare en ny arbetsbelastning. En av de intervjuade sade att orken att genomföra och senare använda ABC-kalkyleringen i skolan inte fanns. Trots att alla var, och fortfarande är, intresserade av att se hur tiden, som är den största frågan i studien för skolorna, används och på vilket sätt den används så orkar de inte. Ann-Christin Lindbom menar att skolpersonalen hamnat i ett ekorrhjul: ”Vi behöver genomföra ABC-studien för att lösa problemet, men vi orkar inte”.¹¹³

Ytterligare en nackdel som de intervjuade upplevde med ABC-kalkyleringen, är att det är ett vanskligt styrmedel inom service/ utbildningsområdet därför att det lätt uppfattas som enbart en tidsstudie samt att detta område har så varierande förutsättningar, t.ex. så kan det plötsligt komma fler elever till en klass vilket ökar tidsåtgången. Dessutom har det upplevts att ABC-kalkylen är för fixerad vid små detaljer och att för mycket resurser lagts ner utan att kunna förändra särskilt mycket.¹¹⁴

Den kanske största fördelen som upplevts med ABC-kalkyleringen är att man kan se vart tid och pengar läggs. Man anser att man med hjälp av ABC-kalkyleringen på ett bättre sätt kan mäta

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Stefan Breisch och Ann-Christin Lindbom

¹¹² Stefan Breisch, Gustav Hultquist och Ann-Christin Lindbom

¹¹³ Ann-Christin Lindbom

¹¹⁴ Gustav Hultquist

tidsanvändningen, vilket gör det lättare att påvisa ”högre upp” att mer tid behövs för de åtaganden man blivit ålagda att göra. Dessutom tyckte personalen att de också lättare kunde visa för de styrande att skolundervisning är så mycket mer än just undervisning. De menar att det även går åt mycket tid till t.ex. elevsamtal, förberedelser, planering och möten, detta kunde man lättare påvisa med hjälp av ABC-kalkyleringen. En annan fördel är att då man definierar aktiviteterna gör man personalen mer uppmärksam på hur de använder sin tid. De kanske själva ser att deras ”upplägg” går att göra mer effektivt.¹¹⁵

Förutom fördelarna med tidsanvändningen kunde man även med hjälp av ABC lättare mäta vart pengarna tog vägen. De berörda på skolorna tyckte att ABC-kalkylen var ett bra sätt att se om resurserna satsades rätt och om det fanns utrymme för besparingar/rationaliseringar av olika arbetsmoment. Dessutom upplevdes ABC-kalkylen vara ett bättre verktyg att använda vid utvärderingen av en verksamhet i termer av kronor och kostnadseffektivitet. De intervjuade tyckte att resursallokering är en bra term att använda om man pratar om ABC-kalkylering.¹¹⁶ Dessutom upplevde de tillfrågade att ABC-kalkylen möjliggjorde ett språk/ verktyg för att kommunicera med politiker, kommunledningar och andra intressenter som vill diskutera pengar och resurser, men kanske har en bristande kunskap om hur det är att bedriva skolverksamhet.¹¹⁷ På en av pilotskolorna använde rektorn ABC-kalkylen för att påvisa hur och varför skolans verksamhet kostade mer än den ”normala” skolpengen¹¹⁸.

Rektorn på Stenhagenskolan tyckte också att det var kul att prova en ny modell, som trots att den kostar mycket pengar, ändå skulle kunna få positiva effekter på ekonomin på längre sikt, vid ett eventuellt genomförande. Sist men inte minst så tyckte de tillfrågade att ABC-kalkylering var en bra grund för eventuellt organisationsplanerande.¹¹⁹

¹¹⁵ Ann-Christin Lindbom

¹¹⁶ Gustav Hultquist

¹¹⁷ Gustav Hultquist och Ann-Christin Lindbom

¹¹⁸ Gustav Hultquist

¹¹⁹ Ann-Christin Lindbom

4.4.4 Skolverksamhetens specifika förhållanden vid utformandet av ABC-kalkylering

Den enskilda skolan finns längst ner i den kommunala hierarkin. Även om den kommunala sektorn strävar efter en decentralisering kommer det flera riktlinjer och mål från högre instanser. På skolorna tycker man allmänt att Kommunstyrelsen (KS) och kommunfullmäktige (KF) finns ganska långt borta från skolornas ”golv”.¹²⁰ Kommunfullmäktiges uppgift är att fördela budgeten ut till kommunalnämnderna enligt en resursfördelningsmodell som även tar hänsyn till ett antal faktorer som man tror påverkar ”tyngden” på eleverna. Kommunalnämnderna delar i sin tur ut pengarna mellan de olika verksamheterna (ex. skolan, äldreomsorg, socialtjänst) inom kommundelen. Detta gör att de pengar som skolorna får i slutändan inte behöver vara desamma som KF har tilldelat skolorna. Man undandörjer därmed mycket av den centrala styrningen. Skolorna får sina uppdrag från nämnderna.¹²¹ Kommunalnämnderna är ”skolornas styrelse”, dock sitter där folk som tar hand om både ”gamla och unga och allt där emellan”. I skolan menar man att dessa ”fritidspolitiker” är pålästa och intresserade men att de har ett alltför stort ansvarsområde för att bli effektiva. Man anser även att dessa politiker inte har tillräckliga kunskaper i skolverksamheten.¹²²

På den kommunala nivån, vid KSK, är produktionsenhetens roll att stödja, stimulera och ge möjligheter till nya arbetsformer och metoder. Produktionsenheten gör punktinsatser som internrevision och att följa upp nyckeltal.¹²³ Även pilotstudien om ABC-kalkyleringen genomfördes av Komrev tillsammans med programmet för barn och ungdom vid KSK. Skolan anser att ”vid kommunstyrelsens kontor finns det en stab av tjänstemän som till stor del arbetar med utredningar av olika slag, t.ex. hur insatserna för elever med särskilda behov utnyttjas, vad detta kostar och hur detta används”. KSK kräver många statistiska uppgifter för fortsatt bearbetning och då har de kontakt med skolan.¹²⁴

¹²⁰ Ibid.

¹²¹ Stefan Breisch

¹²² Ann-Christin Lindbom

¹²³ Stefan Breisch

¹²⁴ Ann-Christin Lindbom

Däremot har enheten ekonomi/finans mer kommunikation med skolorna då det är denna som tar hand om budget, prognoser och delårsbokslut, d.v.s. den ekonomiska analysen. Enheten ekonomi/finans arbetar på nämndnivå och det är nämnderna som ska ansvara för analys på skolnivå.¹²⁵

På den lokala nivån, skolan, är det rektorn som har det ytterst ansvaret för skolans ekonomi. ”Att ekonomin är i balans är vårt allra viktigaste mål i vår verksamhet”, säger rektorn på Stenhagenskolan. Skolan har rätt att använda sina pengar utifrån de mål som finns i olika dokument. Under året finns det tre stora uppföljningar och bokslut som är viktiga. Budgeten, som fördelar pengarna inom skolan, diskuteras i ledningsgruppen, varefter skolans rektor förbereder budgeten tillsammans med skolassistenten. De största posterna utgörs av personallöner och lokalhyror, då dessa poster inte kan påverkas i budgetarbetet finns det inte så mycket att samtala kring. De övriga kostnaderna utgörs inte av så stora summor men det är ändå viktigt att diskutera hur dessa ska fördelas till respektive område, exempelvis läromedel eller fortbildning.¹²⁶

I det dagliga arbetet styrs mycket från ekonomin. Den största delen av ekonomiarbetet utförs av rektorn även om denne ofta har en skolassistent som hjälp. Tyvärr har inte alla skolor någon skolassistent och i många fall där det finns en skolassistent saknar han/hon kunskaper i ekonomi. Skolassistenten gör ”grovjobbet” i ekonomin, t.ex. konteringar, men även rektorerna gör en del av detta arbete. Vid konteringsarbetet kan man följa upp hur skolans ekonomi går, med hjälp av konteringarna kan man se om pengarna fördelas på ett bra sätt. Stenhagenskolan har möjlighet att få hjälp från förvaltningen genom de ekonomer som jobbar där, men rektorn tycker att det borde finnas kunnigt folk även ute på varje skola. Ofta kommer olika dokument, uppföljningar och listor som skickas till skolor från högre instanser sent, detta gör att redovisningen får en sämre kvalitet.¹²⁷

I dag har rektorerna fullt upp med det befintliga ekonomisystemet som tar mycket tid i anspråk. Rektorerna själva anser att de inte får tid över till det som är deras egentliga huvuduppgifter; att planera organisationsmodeller och att vara ute i verksamheten och verka som ”pedagogiska

¹²⁵ Stefan Breisch

¹²⁶ Ann-Christin Lindbom

¹²⁷ Ibid.

ledare”. Av dagens ekonomisystem är det möjligt att få ut mycket information, men tyvärr är det inte så många av rektorerna som har kunskaper inom området och därför inte får ut den information som behövs.¹²⁸

Själva utformningen av ABC-kalkylen upplevdes inte så svår, då Komrev gjorde ”grovjobbet” och själva kalkylmodellen. Men om skolorna skulle ha fortsatt att använda sig av ABC-kalkylering skulle de anställda ha behövt mer stöd och utbildning om ABC-kalkylering, då det ofta inte finns så goda kunskaper i ekonomi inom skolorna. Detta gör att skolorna ville behålla modellen så enkel som möjligt.¹²⁹

I skolan anser man att ABC-kalkylering skulle kunna ge en enorm nytta för många i skolans värld. Men för att få en bättre verksamhetsstyrning måste man använda sig av ABC-kalkyleringen tillsammans med det nuvarande ekonomisystemet. Skolan måste även hitta en bra ”måttstock” som kan ligga till grund för jämförelser och utvärderingar.¹³⁰ Styrningsarbetet underlättas om man har klara definitioner av aktiviteter och verksamheten, dessutom ska materialet vara lätt att bearbeta. Trots att de anställda fick aktiviteterna definierade upplevde de att de skulle ha behövt mer utförliga instruktioner, särskilt under tiden som de mätte vad de använde sin tid till. De anställda tyckte att frågorna och enkäterna skulle ha varit lättare att besvara, de tyckte inte heller att det får vara för många frågor vid framtida användning.¹³¹ En annan aspekt som framkom när man definierade aktiviteterna var vilket ABC-kalkyleringens egentliga syfte skulle vara. Rektorerna tyckte att det var oklart om de med hjälp av ABC-kalkyleringen skulle studera tidsåtgången eller kostnaderna i pengar. De visste inte heller hur långt ABC-kalkyleringen skulle utvecklas.¹³² Även idén att koppla tidsanvändningen till budget lyftes fram, men en allmän uppfattning är att det är få skolor i dagsläget som har kapacitet att använda ABC-modellen på egen hand¹³³.

¹²⁸ Ibid.

¹²⁹ Gustav Hultquist och Ann-Christin Lindbom

¹³⁰ Gustav Hultquist

¹³¹ Ann-Christin Lindbom

¹³² Gustav Hultquist

¹³³ Gustav Hultquist och Ann-Christin Lindbom

4.4.5 Användning av information från ABC-kalkylen i skolverksamheten

I och med att ABC-kalkyleringen genomfördes i pilotskolorna identifierades de olika delarna av skolverksamheten och de olika aktiviteterna och tjänsterna kostnadsberäknades. Verksamheten har beskrivits utifrån olika aktiviteter, då dessa aktiviteter kan ses som olika delar av den process som behövs för att utföra tjänsten ”grundskoleverksamhet”. Skolorna har definierat sina tjänster och aktiviteter. Man har även gjort diagram och tabeller över hur arbetstiden och kostnaderna har fördelats på de olika aktiviteterna och tjänsterna.

I början av studien analyserades skolans verksamhet med hjälp av den dagliga verksamhetsprocessen, d.v.s. kärnverksamheten och stödverksamheten. För att kunna få en tydlig bild av verksamheten beräknade man även kostnaderna för de grupperade aktiviteterna, d.v.s. kostnaderna för undervisningssituationen, rast- och måltidsvakt, annan pedagogisk aktivitet och annan elevrelaterad situation. Även stödaktiviteter grupperades och kostnadsberäknades. Man beräknade även aktiviteternas andel av verksamhetens totala kostnader. Av kalkylerna framgår t.ex. att kärnverksamheten utgjorde ca 34,1 % och stödverksamheten ca 65,9 % av de totala kostnaderna i Vaksala-Almtunaskolan. Kostnaderna för lokaler var ca 25,9% och kostnaderna för skolmåltider utgjorde ca 9,2% av de totala kostnaderna i Vaksala-Almtunaskolan. Om man jämför aktiviteten ”skolskjuts” i Vaksala-Almtunaskolan som ligger i innerstaden med Almungeskolan som ligger på landsbygden kan man notera att kostnaderna i Almungeskolan uppgår till drygt 9 % medan de i Vaksala-Almtunaskolan bara utgör ca 0,9 % av de totala kostnaderna.

Då man fördelade aktivitetskostnaderna till de olika kalkylobjekten (6-årsverksamhet, årskurs 1-3, årskurs 4-5, årskurs 6-9) definierade man först hur stor andel av varje aktivitet som kunde hänföras till utförandet av tjänsterna. Därefter påfördes kostnaderna för aktiviteterna till de olika tjänsterna och kostnaderna för de olika tjänsterna summerades. Ur kostnadsberäkningarna kan man läsa vad de olika tjänsterna kostade, t.ex. kostade 6-årsverksamheten i Vaksala-Almtunaskolan totalt 3 302 tkr per år och årskurs 6-9 kostade totalt 13 538 tkr per år. Man kan även utläsa vad de olika deltjänsterna (grupper av aktiviteter) och de olika aktiviteterna kostade separat. Komrev har även beräknat vad de olika tjänsterna och aktiviteterna kostade i relation till

de totala kostnaderna. T.ex. kan man utläsa ur rapporten att aktiviteten ”föräldrakontakter” kostade ca 1,5 % av de totala kostnaderna medan aktiviteten ”undervisningsförberedelse” kostade ca 7,1 % av de totala kostnaderna för tjänsten ”årskurs 6-9” i Almungeskolan. Alla tjänster d.v.s. 6-årsverksamhet, årskurs 1-3, årskurs 4-5 och årskurs 6-9 har kostnadsberäknats.¹³⁴

Då olika delar av verksamheten har identifierats och kostnadsberäknats, i och med att ABC-kalkyleringen genomfördes, ligger detta till grund för en eventuell fortsatt användning av ABC-kalkylering.

Informationen från ABC-kalkyleringen möjliggör t.ex. att de faktiska kostnaderna av de olika tjänsterna på respektive skola kan beräknas och jämföras med den ersättning skolan får för att utföra dessa tjänster. Dessutom finns det möjligheter att kritiskt analysera storleken och innehållet av de olika aktiviteterna då kostnaderna för aktiviteterna har beräknats.¹³⁵

Med hjälp av ABC-kalkylen finns även grunden för interna och externa jämförelser. Eftersom tjänsternas kostnadsberäkning har skett utifrån orsakssamband (aktiviteter - tjänster) kan skillnaderna i tjänstekostnader analyseras och försöka förklaras. Här finns det även möjligheter att försöka effektivisera delar av verksamheten.¹³⁶

Ytterligare möjligheter med ABC-kalkylering är att det lättare finns underlag att prissätta tjänsterna, då man känner till kostnaderna och innehållet i tjänsterna. Inom skolan kan man beräkna olika typer av deltjänster och erbjuda dessa tjänster till beställaren. P.g.a. den anledningen passar aktivitetsbaserad kalkylering bra till den beställar-utförarorganisation som även finns inom skolverksamheten.¹³⁷

Man kan även studera resursanvändningen för de olika personalkategorierna. Vid de olika skolorna används lärare, speciallärare, elevassistenter, fritidspedagoger och skolsköterskor delvis

¹³⁴ Komrev, *ABC-kalkylering inom grundskolan 1996*

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Ibid.

på olika sätt. Aktivitetsbaserad kalkylering medför möjligheten att analysera ”mixen” av arbetsuppgifter och se om det är en optimal ”mix” ur verksamhets- och kundperspektivet.¹³⁸

Vidare har man identifierat möjligheter till kommunikation och dialog mellan skolverksamhet och förvaltning. Med hjälp av synsättet man får från ABC-kalkylen kan man underlätta samarbetet mellan ekonomer och verksamhetsföreträdare då aktiviteterna kan koppla ihop verksamhetsinnehållet och ekonomin på ett mer naturligt sätt.¹³⁹

Ett annat resultat som kan identifieras med hjälp av ABC-kalkylen är att det finns en mer väldefinierad beskrivning av vad skolorna egentligen gör. Vidare har skolorganisationen fått inblick i ABC-kalkylering och erfarenhet av att utföra en sådan. Komrev ser fram emot eventuella åtgärder som följd av denna studie och i rapporten står även att respektive skola svarar för en fortsatt användning av ABC-kalkylering. ABC-kalkylen syftar till att stödja en enskild skola som har budgetansvaret och ansvaret för att utföra bra tjänster.¹⁴⁰

Inom skolorna fick man delvis ut det man ville av projektet. Skolledningen fick ett bättre grepp om vilka arbetsmoment som utfördes och hur personalfördelningen såg ut för de olika aktiviteterna. Man fick även fram att ”prissättningen” på de olika aktiviteterna ofta var felaktig (t.ex. fritidsverksamheten var klart underprissatt), men att det gick ihop sig totalt. Personalen på skolorna fick även klart för sig hur de använde sin tid.¹⁴¹ Rektorn på Stenhagenskolan förundrades över hur mycket tid hon spenderade på att köra bil fram och tillbaka inom kommunen. Hon tillbringade även mycket mer tid än vad hon trott på möten och mycket av tiden gick åt till spontana möten med personal, elever och föräldrar. Vidare fick hon fram att den administrativa tiden togs ut efter den normala arbetstiden, d.v.s. hon var tvungen att arbeta övertid. Hon insåg också att hon inte såg skolarbetet som en helhet, utan tydligt delade in tiden i

¹³⁸ Ibid.

¹³⁹ Ibid.

¹⁴⁰ Man ska uppmärksamma att resultatet i rapporten som vi har presenteras huvudsakligen kommer från två av de fem skolor som deltog i studien. Den ena skolan representerar en skola med stadslik karaktär och den andra en skola med landsbygdskaraktär.

¹⁴¹ Gustav Hultquist

tid med elever och tid för övriga saker. Då skolan var relativt nystartad gick mycket av rektorns tid åt till spontana samtal med elever.¹⁴²

Lärarnas arbete med förberedelser och efterarbete av lektioner var ganska statiskt, d.v.s. det tog lika mycket tid nästan varje dag. Även mycket av personalens tid gick åt till konferenser. Tyvärr kunde de inte hitta klara mönster eller enkla rationaliseringsförslag med hjälp av ABC-kalkyleringen. Efter studien hade rektorn på Stenhagenskolan också väntat sig mer diskussion kring just tidsanvändningen och kanske på detta sätt få fram att det är nödvändigt att samarbeta. Genom att samarbeta kan man få en skola som är bättre anpassad för det samhälle vi lever idag. Tyvärr fanns det dock inte något intresse för diskussioner kring tidsanvändningen.¹⁴³

Efter diskussioner och intervjuer med rektorerna och kontrollern vid KSK, kan vi konstatera att ABC-kalkylering inte har använts i skolorna efter pilotstudien. En intressant faktor är att debatten om tidsanvändningen pågår igen både i skolorna och vid KSK, där man driver projektet ”Attraktiv Skola”. Nedan kommer vi att analysera varför ABC-kalkyleringen inte används idag.

¹⁴² Ann-Christin Lindbom

¹⁴³ Ibid.

5 Analys

I detta kapitel analyseras den sammanställda empirin med hjälp av vår teori. Kapitlet inleds med en kort sammanfattning av kommunens problematik med resursfördelningen och den teori som vi använder oss av vid analysen. Därefter kommer vi att resonera kring de viktigaste faktorerna som har påverkat det faktum att ABC-kalkyleringen inte använts i Uppsala kommun efter pilotstudien. Vi tar sedan upp vad ABC-kalkyleringen skulle kunna användas till inom skolverksamheten i dag.

I det inledande kapitlet av detta arbete har vi diskuterat de specifika förhållanden som finns inom den offentliga sektorn, särskilt i kommunerna. Vi har identifierat kommunens problematik vad gäller resursfördelningen. I kommunerna diskuterar man *vad* invånarna behöver, om man gör ”rätt saker” samt *hur* man gör detta, d.v.s. om man arbetar ”rätt med saker”. I teoriavsnittet har vi vidare diskuterat ABC-kalkyleringens användningsområden. Användning av informationen från ABC-kalkyleringen kan delas upp i två delar: kostnadskalkyler och aktivitetsbaserad lönsamhetsstyrning (ABM). Kostnadskalkylerna utgör grunden för lönsamhetsstyrningen, som i sin tur kan användas på två olika sätt: Strategisk ABM och operationell ABM. Det strategiska perspektivet handlar om att ”göra rätt saker” medan med det operationella synsättet handlar om att ”göra saker rätt”.

I kapitel två har vi vidare redogjort för fyra steg vid implementeringen av en ABC-kalkylering i en organisation. Det första steget innebär att man formulerar mål och syfte med ABC-kalkylen, här ska även ett antal viktiga frågor beaktas. I det första steget är det viktigt att identifiera organisationens behov och överväga bl.a. valet mellan det operationella och strategiska perspektivet. Detta för att ABC-kalkylen ska producera rätt information så att man ska kunna lösa organisationens verkliga problem. Lika viktigt är det också att hela organisationen, från den högsta ledningen till de anställda, engagerar sig i ABC-kalkylen. Detta förutsätter naturligtvis att de berörda personerna har rätta kunskaper i ämnet. Fortsättningsvis kommer vi att använda oss av dessa modeller för att analysera våra empiriska resultat.

5.1 Varför Uppsala kommun inte fortsatte med ABC-kalkylering

Då vi analyserade projektet om ABC-kalkylering i grundskolorna identifierade vi ett antal faktorer som vi inte tyckte hade fått tillräcklig uppmärksamhet när pilotstudien om ABC-kalkyleringen genomfördes. Det handlar mest om faktorer som man ska ta hänsyn till i början av implementeringsprocessen, d.v.s. vid det första steget där projektets mål och syften formuleras och då även erforderliga resurser för projektets genomförande ges.

5.1.1 Motstridiga mål och syften

Det ”officiella” syftet med pilotstudien av ABC-kalkyleringen var att utifrån kalkylens synsätt beskriva skolans verksamhet, beräkna kostnaderna för definierade aktiviteter inom skolan och öka förståelsen för ABC-kalkyleringen. Syftet formulerades huvudsakligen av KSK och Komrev. Även skolorna var i viss mån inblandade i syftesformuleringen. För de flesta skolorna var det hur man kunde förbättra tidsanvändningen som hade väckt deras intresse för ABC-kalkyleringen. Det var KSK och Komrev som preciserade målformuleringen för pilotstudien av ABC-kalkyleringen.

KSK och skolorna hade olika intressen redan från början beträffande syftet och målen med ABC-kalkyleringen. Syftet var mest styrt från KSK och detta upplevde skolorna som om KSK ville kontrollera hur skolorna använde sina resurser, d.v.s. om skolorna ”gjorde saker rätt”. KSK ville få ut om man kunde kostnadsberäkna de olika aktiviteterna och tjänsterna och beräkna hur bl.a. ersättningen för de presterade tjänsterna överensstämde med tjänsternas faktiska kostnader.

Skolorna uttryckte klart och tydligt, vid genomförandet av ABC-kalkyleringen att de genom kalkylen var intresserade av att förbättra tidsanvändningen. Rektorer och lärarna på skolorna såg först och främst en möjlighet att reda ut om de gjorde ”rätt saker”. En av skolans rektor fick genom ABC-kalkyleringen reda på hur mycket tid som t.ex. gick åt till konferenser, olika möten och att åka bil till olika möten inom kommunen. Även lärarna visade intresse för att kunna se hur mycket tid som gick åt till annat än själva undervisningen. Bakgrunden till att se över tiden fanns bl.a. för att många kände att tiden aldrig räckte till och att tiden kanske användes till att göra fel

saker. I skolorna ville man även väcka diskussioner om lärarnas och rektorernas arbetsuppgifter och se om ansvarsområdena var uppdelade på ett optimalt sätt.

Det verkar som om studien genomfördes mer i utbildningssyfte för KSK själv och inte som en lösning till skolornas problem med tidsanvändningen. Man kan ändå inte hävda att KSK och Komrev misslyckades med ABC-kalkyleringens syftesformulering. Man kan genom ABC-kalkylering i princip få hjälp med båda parternas ”problem”, men om parternas ”huvudsyften” hamnar i kollision skapar det säkerligen projektets fortsatta användning. I detta fall kan man tänka sig att KSK fick ut det de ville av studien, medan man i skolorna bara delvis fick ut vad man ville av studien. I skolorna undrar man fortfarande varför ABC-kalkyleringen inte har använts sedan dess.

5.1.2 Bristande engagemang

Efter att vi i empiriavsnittet fått ta del av rektorernas och KSK:s åsikter om ABC-kalkyleringen, kan vi se att det fanns ett bristande engagemang till att genomföra ABC-kalkylering. Vi vill först skilja på två saker, nämligen intresse och engagemang. Det fanns ett intresse hos pilotskolorna att införa ABC-kalkylering men det saknades engagemang. Största anledningen till att det saknades engagemang var att personalen kände att de inte orkade med ytterligare en arbetsbelastning. De upplevde att tiden inte fanns, vilket är synd eftersom ABC-kalkyleringen kunde ha lett till att de sparade tid.

För att man ska lyckas med att införa ABC-kalkylering i en organisation måste alla parter inom organisationen vara engagerade. Då det av de 34 grundskolorna i kommunen enbart var fem som visade sig vara intresserade av ABC-kalkyleringen, kan man säga att det fanns en positiv inställning hos dessa skolor redan från början.

Det som var avgörande för att de fem grundskolorna deltog i pilotprojektet om ABC-kalkylering var rektorns positiva inställning och intresse för ABC-kalkylering. I skolan är det rektorn som har största ansvaret och det är upp till honom/henne att skapa motivation och engagemang för ABC-kalkylering hos de anställda, det är även rektorns uppgift att se till att engagemanget finns kvar. Om inte engagemanget finns kvar hos de anställda är det omöjligt att införa ett så omfattande system som ABC-kalkylering i en sådan stor verksamhet som skolan. Det är en fördel om rektorn

är kunnig inom området och kan visa vilken nytta man kan uppnå med hjälp av ABC-kalkylering. Om rektorn hade klarat av att förmedla nyttan bättre hade troligtvis personalen inte upplevt ABC-kalkyleringen som en ytterligare arbetsbelastning, utan snarare sett det som ett hjälpmedel till att få mer tid för sina arbetsuppgifter.

Rektorerna på pilotskolorna, då ABC-kalkyleringen genomfördes, visade intresse för ABC-kalkyleringen, men detta intresse visade sig inte vara tillräckligt stort för att övergå till ett engagemang. En av anledningarna till att engagemanget hos rektorerna inte var så stort var att de saknade tillräckliga kunskaper om ABC-kalkylering och dess användning. Även hos rektorerna dyker tidsbristen upp igen. Dagens rektorer har mycket att göra, de arbetar med allt från skolans ekonomi till elev- och personalfrågor. För att införa ett så stort system som ABC-kalkylering krävs mycket tid, inte minst från rektorns sida som i många fall saknar den tiden. Tidsfrågan var den största och avgörande faktorn till varför engagemangsbristen var så stor hos rektorerna och de övriga anställda.

Förutom att ABC-kalkylen tog mycket tid i anspråk upplevde rektorerna även kalkylen en aning komplex. De skulle ha behövt utbildning och externt stöd inom området, vilket leder till ökade kostnader. Avsaknaden av pengar till utbildning anser vi vara ytterligare en anledning till att engagemanget för ABC-kalkylen inte var så stort. Om man saknar kunskap är det svårt att ta till sig något och känna sig engagerad. Då rektorerna upplevde ABC-kalkyleringen något komplex ledde det till att han/hon prioriterade andra saker framför ABC-kalkyleringen, trots att de tyckte att ABC-kalkyleringen var ett bra sätt för att spåra tidsanvändningen.

En annan mycket viktig orsak till att engagemanget för ABC-kalkylering inte är så stort är att pilotskolorna har bytt rektorer några gånger efter det att ABC-kalkyleringen genomfördes. Det är ingen av de fem pilotskolorna som har samma rektor idag som de hade 1996, då man testade ABC-kalkyleringen. Det är då svårt för den nya rektorn att sätta sig in i ABC-kalkyleringen när han/hon inte själv deltog i projektet om ABC-kalkyleringen. Det visade sig att de nya rektorerna knappt kände till vad pilotstudien handlade om. Detta gör det väldigt svårt, för att inte säga omöjligt för de nya rektorerna att engagera sig i ABC-kalkylering.

Ytterligare en orsak till att ABC-kalkyleringen inte fortsatte skulle kunna vara att samarbetet och kommunikationen mellan skolorna och KSK inte fungerade på bästa sätt. För skolan har KSK en stödjande och stimulerande roll, de ska även ge möjligheter till nya arbetsformer och metoder,

t.ex. var ABC-kalkyleringen en av dessa metoder. Skolorna upplever att KSK finns långt borta från skolornas verklighet. Skolorna samarbetar mer med KDN som delar ut pengar till de olika verksamheterna inom kommundelen. Man kan undra om KSK verkligen känner till vad som händer i skolorna och vilka mål som skolan prioriterar. Utifrån skolornas synvinkel verkar det som att KSK mest samlar ihop statistiska uppgifter om verksamheten och genomför undersökningar och utvecklingsarbete på en annan nivå.

ABC-projektet var en pilotstudie och skolorna såg fram emot att få mer instruktioner och stöd för fortsatt användning, men detta fick de aldrig. På skolornas nivå vet de fortfarande inte varför man inte har fortsatt med ABC-kalkylering. Det står i och för sig i rapporten att ansvaret för en fortsatt användning finns hos de enskilda skolorna. Här tycks det som om det fanns kommunikationsproblem mellan skolan och KSK. Även om ABC-kalkyleringen var en pilotstudie så såg skolorna fram emot mer stöd för fortsatt användning. Glömde KSK bort ”stöd och stimulering”? I dag säger man rakt ut att skolan behöver mer utbildning och stöd.

Även om det i kommunerna strävas efter decentralisering och att det yttersta ansvaret för eventuella fortsatta åtgärder finns i skolorna, är det viktigt att skolorna och KSK samarbetar då de är experter på olika områden. Skolan har inte de resurser och kunskaper som behövs för att införa en ABC-kalkylering. Om man vill införa en ABC-kalkylering i framtiden bör skolorna och KSK samarbeta mer än vad de gjorde 1996, då man införde ABC-kalkyleringen första gången. Det är viktigt att det finns engagemang både inom skolan och på den kommunala nivån för att få till stånd en fungerande ABC-kalkylering.

5.1.3 Avsaknad av utbildning

Utbildningen hänger ihop med engagemanget som en röd tråd. Om man inte vet vad ABC-kalkylering kan användas till och hur den används är det omöjligt skapa engagemang och motivation för ABC-kalkylen i organisationen. På skolorna har oftast varken rektorerna eller lärarna någon ekonomiutbildning och begreppet ”ABC-kalkylering” är för dem okänt. Trots att rektorerna har det yttersta ansvaret för skolans ekonomi har de ingen utbildning i ekonomi. Detta kan te sig lite konstigt, men rektorns jobb är från början tänkt att fungera som ”pedagogisk

ledare” och inte som ekonom. Om man inte är så insatt i ekonomi kan det vara svårt att sätta sig in i och förstå vad ABC-kalkylering egentligen går ut på.

Den enda utbildning som personalen fick om ABC-kalkylering när pilotprojektet genomfördes var den information de fick under ett förlängt ordinarie personalmöte. Utbildningen var tydligen för kort. Under det förlängda personalmötet fick personalen information om projektet och uppmanades därefter att fylla i en enkät om hur de fördelade sin tid under en arbetsvecka. Som vi tidigare sagt upplevde många detta som ytterligare en arbetsbelastning som de inte hade tid till. Hade KSK presenterat ABC-kalkyleringen med de syften och mål som de ville uppnå och tryckt på nyttan och möjligheterna som kan uppnås med hjälp av ABC-kalkylering, t.ex. att man lättare kan se över hur man använder sin tid och därigenom prioritera sina arbetsuppgifter, hade nog engagemanget för kalkylen hos personalen varit större.

Bristen på pengar och tid ledde till en bristfällig utbildning, vilket gjorde att man hade dåliga kunskaper om ABC-kalkylering inom skolorna. Detta ledde i sin tur till bristande intresse och engagemang. Hade skolan fått pengar av kommunstyrelsens kontor och satt av lite extra tid för utbildning hade man kunnat få ett större engagemang och fått igång en utvecklande diskussion som möjliggjort en effektivare tidsanvändning. Detta hade hjälpt skolorna i deras mål att med givna resurser utbilda sina elever på bästa möjliga sätt. Vidare är kunskaper i ekonomi ett område som givetvis hänger ihop med utbildningen och då också i längden med engagemanget beträffande ABC-kalkyleringen. Främst är det rektorns kunskaper i ekonomi som hänger ihop med bristen på pengar och engagemang.

Rektorn har det yttersta ansvaret för skolans ekonomi och att skolans ekonomi är i ”balans”. Detta är något som tar väldigt lång tid och som ofta orsakar oro och stress hos rektorerna. Ofta upplever rektorerna att arbetsbelastningen är för tung även med det nuvarande ekonomisystemet. Det har därför varit svårt att motivera rektorerna att ge sig på ett nytt ekonomisystem. Rektorerna anser att ekonomin inte ska vara deras huvuduppgift utan att varje skola borde ha en kunnig ekonom då ekonomin styr så mycket i dag, det är oftast även ekonomin som sätter gränser. Vidare tycker rektorerna att de inte kan tillräckligt om det nuvarande ekonomisystemet för att få ut tillräckligt med information för att använda det på bästa sätt.

Vi måste här ytterligare en gång trycka på tidsåtgången. Rektorerna tycker att ABC-kalkyleringen är något komplex för dem och att det därför tar för lång tid att använda det. Som vi ovan nämnt

upplever rektorerna ABC-kalkyleringen som ytterligare en arbetsbelastning. ABC-kalkyleringen upplevs även som tidskrävande och komplex, detta hade löst sig om de haft de rätta kunskaperna i ekonomi och om ABC-kalkylering. Hade de fått rätt utbildningen och införskaffat sig goda kunskaper i området så hade det inte känts så komplext och inte heller tagit så lång tid att använda sig av ABC-kalkyleringen.

5.2 Strategisk och operationell lönsamhetsstyrning

I kapitel tre diskuterade vi om när ABC-kalkylering behövs och hur man kan använda sig av informationen man får ut genom ABC-kalkyleringen. Enligt "the Willy Sutton Rule" behövs ABC-kalkylering då en organisation har höga indirekta kostnader. Detta är fallet med skolan då deras största kostnaderna är personallöner och hyror, dessa kostnader kan inte påverkas i så stor utsträckning. En annan anledning till att skolverksamheten skulle kunna ha nytta av ABC-kalkylering är att det finns olika tjänster inom skolverksamheten som kräver olika mycket av de olika aktiviteterna. Därigenom blir det svårt att veta vilken tjänst som bär vilka indirekta kostnader.

Efter att ha sammanställt vårt empiriska resultat har vi vidare identifierat att skolverksamheten skulle kunna använda sig av informationen från ABC-kalkyleringen både till strategisk och operationell lönsamhetsstyrning. Nedan kommer vi att diskutera de båda lönsamhetsstyrningarna. Man ska även uppmärksamma att de strategiska och operationella besluten inte helt utesluter varandra och inte går att separera helt från varandra. T.ex. den information som man får ut om man jämför olika tjänster kan användas som operationell lönsamhetsstyrning för att effektivisera verksamheten genom att aktiviteterna utförs på ett mer optimalt sätt. Om man däremot använder samma information till att se om tjänsterna är lönsamma eller inte och därigenom tar bort olönsamma tjänster, pratar man om det strategiska beslutet.

Det strategiska perspektivet handlar om att "göra rätt saker" och först och främst om den högsta ledningens strategiska beslut t.ex. tjänsteutbud och leverantörsrelationer. Även om det första intrycket är att skolan kanske inte har möjlighet att påverka *vad* de egentligen gör när många direktiv kommer uppifrån, finns det ändå flera möjligheter på "den strategiska nivån" som kan bidra till en ökad produktivitet inom skolverksamheten.

Operationell ABM fokuserar på produktiviteten och bidrar bl.a. till optimering av aktiviteterna och en kontinuerlig förbättring av verksamheten. Detta är ett intressant perspektiv i skolan även om man efter pilotstudien om ABC-kalkyleringen konstaterade att det kanske inte gick så lätt att hitta enkla rationaliseringsförslag.

5.2.1 Förbättrad tidsanvändning

En av anledningarna till att ABC-kalkyleringen inte genomfördes var att skolorna inte hade tid att genomföra den. De hamnade i ett ”moment 22”, då de inte hade tid att genomföra ABC-kalkylen och ett av ABC-kalkylens mål var att se hur skolorna använde sin tid, för att därigenom kunna få en mer produktiv tidsanvändning. Då skolan är ett tjänsteföretag är det tiden som bär de stora kostnaderna och med hjälp av ABC-kalkylering kan man lätt se hur dessa kostnader fördelas på respektive tjänst. När man tar fram de olika aktiviteterna för att genomföra en ABC-kalkylering, tvingas man att se över sin verksamhet och vad man egentligen gör. Ett av skolans stora problem idag är att man får mer och mer saker att göra, men inte har tillräckligt med tid och resurser att göra alla dessa saker. Genom att man tvingas se över verksamheten ser man hur mycket tid som spenderas på olika saker, t.ex. hur mycket tid som går åt till att förbereda lektioner och hur mycket tid som går åt till att prata med föräldrar och elever. Alla inom skolan fyllde i tidsrapporter och skrev ner hur de använde sin tid. Därigenom kan man lätt se om det förekommer dubbelarbete i något slag, det kan t.ex. ofta förekomma att fritidspedagoger och klasslärare gör samma saker då de har hand om samma barn. Genom att slippa dubbelarbete får personalen tid över för att göra andra saker, som t.ex. att planera eller ta kontakt med föräldrar och kollegor. Tidsmätningen och definitionen av aktiviteter medför även att man kan göra personalen mer uppmärksam på hur de använder sin tid. Med hjälp av detta kan man lättare strukturera om saker och ting och se till att tiden utnyttjas på bästa sätt. Personalen kan även lättare se var de kan samarbeta och avlasta varandra.

Tack vare ABC-projektet framkom det att tiden till att planera lektionerna ofta användes slentrianmässigt och alltid tog ungefär lika lång tid. För att få en undervisning med god kvalitet måste man planera olika lektioner olika länge och det får inte ske på rutin. Undervisningen får då en dålig kvalitet och barnen får inte den kunskap som de så väl behöver.

5.2.2 Ökad resurstilldelning

Det stora kommunala arbetet är budgeten. Vid styrningen och resursallokeringen framgår att den lokala serviceenheten, t.ex. skolan, ska klara vissa givna prestationskrav. För att klara dessa krav måste den lokala serviceenheten få vissa resurser. Alla enheter i en kommun har olika utgångspunkter, deras resurssituation och behov skiljer sig åt. Det gäller att hitta en rättvis fördelning av resurserna till de olika verksamheterna i kommunen.

I Uppsala kommun fördelar KDN pengarna mellan de olika verksamheterna. KDN har vissa direktiv från KSK om hur pengarna ska delas upp, men man tycker allmänt i skolan att dessa "fritidspolitiker" har ett för stort ansvarsområde för att de ska kunna bli "effektiva". Dock har skolorna en begränsad möjlighet att påverka resursfördelningen och rektorerna har svårt att få mer resurser till just sin skola. Men genom intervjuerna framkom det att man i KDN undanröjer mycket av den centrala styrningen, vilket bl.a. innebär att de pengar som skolorna får i slutändan inte nödvändigtvis behöver vara lika mycket som KF tilldelat skolorna. Detta medför att skolorna i vissa fall skulle kunna få mer resurser tilldelade från KDN, det gäller bara att försöka övertyga KDN om detta. Vidare tycker skolorna inte heller att politikerna inom KDN har tillräckliga kunskaper om skolverksamheten.

I den hårda konkurrensen om pengarna mellan kommunens olika verksamheter gäller det att hitta "rätt språk" för att kunna motivera sina behov och ett verktyg som kan hjälpa till med en rättvis fördelning. Med hjälp av ABC-kalkylering skulle skolorna kunna påvisa vad som händer i skolorna, vilka aktiviteter och behov man har och därigenom få mer resurser tilldelade.

5.2.3 Prissättning av tjänster

När man 1996 genomförde pilotprojektet om ABC-kalkylering var tanken att man med hjälp av ABC-kalkyleringen skulle kunna beskriva skolornas verksamhet och kunna beräkna kostnaderna för de aktiviteter som man bestämt sig för att använda. Dessutom ville man kunna analysera vilka resurser de olika tjänsterna krävde i verksamheten. Detta skulle kunna underlätta arbetet med den beställar-utförarmodell som ofta används i kommunala organisationer i Sverige, även i Uppsala kommun. Användning av denna modell visar att kommunerna har "vandrat" från anslagsstyrning

till en något mer marknadsstyrd modell. Ett av syftena med denna modell för grundskolorna är att se till att resurserna utnyttjas effektivt.

De fyra olika tjänsterna man bestämde sig för att använda; en elevplats i 6-årsverksamhet, årskurs 1-3, årskurs 4-5 och årskurs 6-9, kostnadsberäknades totalt och per skola med hjälp av ABC-kalkyleringen. För skolorna var det bra att man kostnadsberäknade de olika tjänsterna då bl.a. de faktiska kostnaderna för de olika tjänsterna kunde beräknas och jämföras med den ersättning som grundskolorna fick för att utföra tjänsterna. Kostnadsberäkningen av de olika aktiviteterna möjliggjorde att man kritiskt kunde granska de olika aktiviteterna både i fråga om storlek och innehåll. De olika aktiviteterna kan ses som delar i den process som behövs för att utföra tjänsten grundskoleverksamhet. I ABC-kalkyleringen är tjänsterna kostnadsberäknade utifrån ett orsakssamband (aktiviteter-tjänster). I och med detta kan skillnader i tjänstekostnaderna analyseras och förklaras på ett mycket bättre sätt än vad man kan med det nuvarande ekonomisystemet. Med hjälp av dessa analyser finns det möjligheter att i vissa fall effektivisera grundskolorna. I den beställar-utförarmodell som vi nämnt har man nytta av att olika typer av deltjänster inom skolan kan kostnadsberäknas och på ett bättre sätt prissättas för att sedan erbjudas beställaren. Det är relativt lätt för grundskolorna att påbörja ett arbete som mynnar ut i ett erbjudande till beställaren med hjälp av dessa framräknade tjänstekostnader.

Under tiden som projektet om ABC-kalkylering genomfördes kunde skolan se att det fanns flera fördelar med ABC-kalkyleringen. T.ex. kom man fram till att vissa aktiviteter, bl.a. fritidsverksamheten, var underprissatta. Det är viktigt att få tjänsterna ”korrekt” prissatta då mycket av skolans tjänster ”upphandlas” internt inom kommunen, men även externt till andra organisationer. T.ex. kan skolan hyra ut sina lokaler till andra skolor och verksamheter. Med hjälp av ABC-kalkylering kan de också på ett bättre sätt definiera ett pris för detta. Ofta köper skolorna även tjänster från privata företag, t.ex. städning.

5.2.4 Utveckling av verksamheten genom jämförelser

Informationen från ABC-kalkyleringen medför en bra möjlighet till jämförelser, både internt och externt, inom skolverksamheten. Grundtanken med jämförelserna är att organisationen ska sträva efter en ständig utveckling och förbättring. Man kan bl.a. jämföra de olika aktiviteterna,

verksamhetsprocesserna, tiden, tjänsterna, kundservicen, kvaliteten och kostnaderna mellan de olika skolorna samt även inom den egna skolan. T.ex. kan en aktivitet som utförs för tjänsten ”årskurs 4-5” jämföras med samma aktivitet som utförs för tjänsten ”årskurs 6-9”.

Till skillnad från den privata sektorn finns det bra möjligheter till jämförelser inom den offentliga sektorn. Konkurrensen mellan privata företag medför att företagen inte är villiga att ge ut uppgifter om sin verksamhet. Då det i princip inte finns någon konkurrens mellan skolorna, kan de uppnå större fördelar genom att samarbeta och byta erfarenheter.

ABC-kalkylering inom skolverksamheten kan ge underlag för att analysera skillnader mellan olika enheter i verksamheten. Exempel på vad som kan jämföras är bl.a. följande:

- Aktivitetsprofil per skola
- Relativ arbetad tid per aktivitet per skola
- Personalkostnadsprofil per aktivitet per skola (totalt i kronor)
- Kostnadsprofil för totala årskostnader per aktivitet per skola (totalt i kronor)
- Aktivitetsprofil per tjänst
- Kostnadsprofil per aktivitet per tjänst (totalt/relativt)

Dessa jämförelser kan ske mellan skolorna inom kommundelen, i hela Uppsala kommun eller med andra skolor i Sverige och utomlands. Man kan även försöka hitta en motsvarande process i en helt annan organisation/ bransch och jämföra den med den egna processen.

Innan man kan göra en direkt jämförelse är det viktigt att analysera den egna processen som man vill förbättra och därefter analysera motsvarande process i en annan organisation. Genom analysen blir det då möjligt att identifiera de viktiga faktorer som gör att den andra organisationen gör saker på ett bättre sätt. Efter att resultaten har analyserats djupare och jämförts med varandra gäller det att utveckla en plan för framtida åtgärder, så att man kan förbättra den egna verksamheten.

Då det finns skillnader mellan skolorna kan det vara svårt att göra jämförelser mellan skolorna, t.ex. mellan en skola av stadslik karaktär och en skola av landsbygdskaraktär. Faktorer som kan

göra jämförelserna svårare kan vara t.ex. organisationsstruktur, kapacitetsutnyttjande, sociala faktorer, invandratäthet, åldersstruktur på elever och prioriteringar i tjänsteutbudet.

6 Avslutande diskussion

I detta kapitel kommer vi att presentera våra slutsatser och besvara vårt syfte. Vi kommer att dra slutsatser varför Uppsala kommun inte har använt ABC-kalkylering efter pilotstudien och uttala oss om huruvida skolverksamheten skulle kunna använda sig av ett ABC-system för att få en mer produktiv tidsanvändning. Avslutningsvis kommer vi att ge förslag på andra intressanta frågeställningar för framtida forskning.

6.1 Slutsatser

En anledning till att skolorna inom Uppsala kommun inte fortsatte med ABC-kalkyleringen är att de inte tyckte att det fanns tillräckligt med tid för att införa ett nytt system. Rektorerna på skolorna tyckte att ABC-kalkyleringen var något komplex och därför tog för lång tid att använda. Som det är idag har rektorerna mycket att göra, de ska ta hand om både personal- och elevfrågor samtidigt som de ska se till att ekonomin är i balans. De har därför inte mycket tid över till att införa nya system, även om dessa i längden skulle vara bra för dem. Detta anser vi är synd då skolorna med hjälp av ABC-kalkyleringen skulle kunna få en bättre syn på hur de använder sin tid och se över om tiden används på rätt sätt. Andra bakomliggande orsaker till att man inte fortsatte med ABC-kalkyleringen var att personalen på skolorna inte fick tillräckligt med information från KSK om vilka fördelar som fanns med kalkyleringen. KSK gav inte heller några tydliga riktlinjer för hur de ville att ABC-kalkyleringen skulle se ut och hur den skulle styras. Personalen på skolorna saknade även utbildning om hur ABC-kalkyleringen skulle användas. Då rektorerna saknade kunskap om ABC-kalkylering, vad det egentligen är och vilken nytta det kan medföra, fanns det inget engagemang för ABC-kalkyleringen. På de flesta skolorna saknades det även någon som kunde någonting om ekonomi, vilket är synd i dagens samhälle då mycket styrs av ekonomin. Det är svårt att sätta sig in i ett nytt kalkylsystem och se hur det ska hjälpa till med de problem som man har på skolorna om man inte har så stora kunskaper i ekonomi. Då det saknas kunskaper i ekonomi inom skolorna är det viktigt att KSK, som har denna kunskap, förmedlar kunskapen till skolorna på ett lättförståeligt sätt.

För att ABC-kalkylen ska lyckas krävs det mer styrning från KSK:s sida. Som det var vid pilotprojektet om ABC-kalkyleringen satte KSK bara upp ramar om hur systemet skulle se ut, det var sedan upp till skolorna att bestämma om de ville införa ABC-kalkylering eller inte och hur ABC-kalkylen skulle användas på just deras skola. Genom att KSK inte gav mer tydliga riktlinjer av vad de egentligen ville få ut av projektet, var det svårt för skolorna att anpassa sig efter KSK:s önskemål. En av anledningarna till att fler skolor inte engagerade sig för ABC-kalkyleringen var att KSK inte styrde in skolorna på ABC-kalkyleringens område.

Vår analys visar att skolverksamheten skulle kunna använda sig av en ABC-kalkylering för att få en mer produktiv resursfördelning. En förutsättning för detta är dock att rektorn och den övriga personalen på skolan får mer utbildning i ABC-kalkylering. Skolorna behöver även stöd från de högre nivåerna i kommunen och mer resurser för att kunna införa systemet. Som det var hade skolan inte tillräckliga kunskaper i ABC-kalkylering. Faran med detta var att personalen på skolan uppfattade det som om ABC-kalkyleringen endast var till för att förbättra tidsanvändningen, de såg då inte de andra fördelarna som fanns med ABC-kalkyleringen. För att få ut det mesta möjliga av ABC-kalkyleringen måste all personal på skolorna och på den kommunala nivån engagera sig i ABC-kalkyleringen. Finns det ett engagemang och ett kunnande om ABC-kalkylering kan skolan använda sig av ABC-kalkyleringen både till att styra den dagliga verksamheten och som att använda den till ett strategiskt syfte. T.ex. tvingas personalen genom ABC-kalkyleringen att se över verksamheten, personalen ser då vilka aktiviteter som utförs och om det förekommer dubbelarbete av något slag. När man sedan tar fram hur mycket tid personalen spenderar på de olika aktiviteterna, t.ex. på undervisningsförberedelser, kan man på ett bättre sätt planera sina arbetsuppgifter så att tiden utnyttjas på ett optimalt sätt. Informationen från ABC-kalkyleringen ger även en möjlighet till att jämföra olika aktiviteter, verksamhetsprocesser, tid, kvalitet och kostnader med andra skolor. Detta kan i sin tur medföra nya idéer och modeller som kan hjälpa till för att utföra arbetsuppgifterna i skolan på ett mer effektivt sätt.

Vi kom även fram till att informationen från ABC-kalkyleringen kan användas vid budgetförhandlingar och i kommunikationen med politiker och andra intressenter. Problemet inom skolverksamheten är bristen på resurser, skolan behöver därför "ett verktyg" för att kunna påvisa sina verkliga behov för politikerna i KDN som fördelar resurserna mellan de olika

verksamheterna i kommunen. I skolan ansåg man att ABC-kalkylering medförde ett bättre instrument som visade vad skolverksamheten egentligen innehåller och vilka resurser som behövs. Med hjälp av ABC-kalkylering kan skolan lättare påvisa om de behöver mer resurser. I Uppsala kommun använder man sig av beställar-utförarmodellen, även här kan skolan ha nytta av ABC-kalkyleringen då det är lättare att sätta "rätt" pris på sina tjänster. I och med att man prissatte tjänsterna med hjälp av ABC-kalkyleringen kom det fram att vissa verksamheter var underprissatta. Om skolan vill köpa in en tjänst från privata marknader är det även lättare att jämföra priser då man vet vad den kostar i den egna verksamheten.

6.2 Förslag till vidare forskning

Vi har fått uppfattningen att ABC-kalkylering inte används så mycket inom skolverksamheten i Sverige. Detta är intressant då det ändå finns många som hävdar att ABC-kalkylering passar bra in i tjänstesektorn och den offentliga verksamheten. Vi ser fram emot ytterligare studier som kopplar ihop skolverksamheten och ABC-kalkyleringen för att få fram mer generella slutsatser om ABC-kalkyleringens användningsområden.

Under senare tid har konkurrensen ökat även inom den kommunala verksamheten. Detta har lett till att den kommunala sektorn måste öka effektiviteten. Exempel som vi har tagit upp i denna uppsats är beställar-utförarmodellen och hur man med hjälp av ABC-kalkyleringen kan prissätta kommunens tjänster. Det vore intressant att studera detta mer på djupet. Det finns numera även privata friskolor i många kommuner som ibland kan erbjuda sina tjänster till ett bättre pris än vad de kommunala skolorna kan göra. Vad finns det för skillnader i styrningen mellan de båda skoltyperna?

7 Källförteckning

Litteratur

Alnestig, Peter & Segerstedt, Anders (1997), *Produktkalkyler*, Sveriges Verkstadsindustrier

Andersson, Göran (1997, 4. uppl.), *Kalkyler som beslutsunderlag*, Studentlitteratur, Lund

Ask, Urban & Ax, Christian (1997), *Produktkalkylering i litteratur och praktik – En beskrivande och förklarande studie av svensk verkstadsindustri*, Doktorsavhandling, Göteborgs Universitet

Börjesson, Sofia & Svensson, Per (1993), *Aktivitetsinformation strategiskt verktyg för att styra aktiviteter, för att göra kalkyler från kostnadsfokus till aktivitetsfokus ABC och ABM*, Sveriges verkstadsindustrier, Ord och Form AB, Uppsala

Gerdin, Jonas (1995), *ABC-kalkylering*, Studentlitteratur, Lund

Hanaeus, Jan (1992), *Hur fungerar din kommun? Kommunens uppgifter och arbetsformer*, Konsultförlaget AB

Holme, Idar, M. & Solvang, Bernt, K. (1997, 2.uppl.), *Forskningsmetodik - Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur, Lund

Jensen, Mikael (1994), *Värdeskapande ABC & ABM*, IHM Förlag AB, Göteborg

Kaplan, Robert S. & Cooper, Robin (1997), *Cost & Effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999, 3. uppl.), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, Lund

Lundén, Björn, (1997), *Lönsamhetslexikon*, Information AB

Rosander, Kurt (1997), *Styra rätt: Att införa aktivitetsbaserad verksamhetsstyrning – ABM*, Industrilitteratur AB

SAM, (1997), *Lönsamma kunder – Lönsamma företag: ABC-teknikens grunder*, Brombergs

Muntliga källor

Breisch, Stefan, controller vid Kommunstyrelsens kontor, Produktionsenheten, Uppsala kommun, e-postintervju 13 december 2001, telefonintervju 19 december 2001.

Hultquist, Gustav, arbetade med att vara administrativt och ekonomiskt stöd för rektorn på Stenhagenskolan 1996, han hade även huvudansvaret för ABC-kalkyleringen på skolan, e-postintervju 6 december 2001.

Lindbom, Ann-Christin, Rektor på Stenhagenskolan under 1991-1998, e-postintervju 2 december 2001, telefonintervju 6 december 2001.

Rudenholm, Inger, Biträdande rektor på Sunnerstaskolan, telefonintervju 3 januari 2002.

Elektroniska källor

Institute of Management Accountants, hemsida, http://www.imanet.org/Content/Publications_and_Research/Statements_on_Management_Accounting/imabc.htm, 15 november 2001.

Skolverket, hemsida, www.skolverket.se, 26 november 2001.

Uppsala kommun, hemsida, www.uppsala.se, 25-26 november 2001.

Övriga källor

Komrev, Rolf Bergman, *ABC-kalkylering inom grundskolan 1996, Almungeskolan, Björkvallsskolan, Bälinge skola, Stenhagenskolan, Vaksala - Almtunaskolan*

Läraryrket, Lärarnas Riksförbund, Sveriges Skolledarförbund, Svenska kommunförbundet, Utbildningsdepartementet och Skolverket, *Attraktiv skola. En utvecklande organisation 2001-2006*

Uppsala kommun, *Projektansökan, Attraktiv Skola*, 18 januari 2001.

Uppsala kommun, *Skolplan 2001-2004*.

