



Universitetet
i Stavanger

www.uis.no/hhuis

Annebeth M. Mathiassen

... etter de syv fete, kommer de syv magre?

**Økonomistyring og rapportering i
kommunal sektor**

Masteravhandling – høst 2015

Avhandlingen er innlevert som del av

«Executive MBA-studiet» ved

Handelshøgskolen ved Universitetet i Stavanger

UNIVERSITETET I STAVANGER

**MASTERGRADSSTUDIUM I
EXECUTIVE MBA**

MASTEROPPGAVE

SEMESTER:

Høstsemester 2015

FORFATTER:

Annebeth M. Mathiassen

VEILEDER:

Professor, Dr. Jan Erik Karlsen

TITTEL PÅ MASTEROPPGAVE:

... etter de syv fete, kommer de syv magre?

Økonomistyring og rapportering i kommunal sektor

.....

... after the seven wealthy, come the seven lean?

Financial management and reporting in the municipal sector

EMNEORD/STIKKORD:

Offentlig budsjettering, organisasjonsteori, ledelse- og økonomistyring i offentlig sektor

SIDETALL: 97 (inkludert litteraturliste og vedlegg)

STAVANGER, 15. oktober 2015.....

Forord

Denne avhandlingen er skrevet som en del av EMBA studiet ved Universitetet i Stavanger høsten 2015. Oppgaven er vektet med 30 studiepoeng og studiet avsluttes endelig ved innlevering av denne avhandlingen.

En takk ønskes rettet til Universitetet i Stavanger for to og et halvt år med svært interessante fag og dyktige forelesere. Det har også vært svært givende å treffe interessante medstudenter – flere snakkes nok snart igjen.

Ellers ønsker jeg å takke min veileder Jan Erik Karlsen som har gitt meg god støtte gjennom arbeidsprosessen.

Avhandlingen håpes å kunne være interessant lesing for andre som måtte være interessert i økonomistyring og rapportering i kommunal sektor.

Stavanger, 15. oktober 2015

Annebeth M. Mathiassen

Sammendrag

Avhandlingen omhandler økonomistyring og rapportering i kommunal sektor. Metodisk er avhandlingen gjennomført som en komparativ eksempelstudie. Teoretisk er den eklektisk, dvs. både beskrivende, eksplorerende og forklarende. Metodisk er det benyttet intervjuer, spørreskjema, rutinekartlegging, dokumentgransking og regnskaper.

Formålet med studien har vært å finne sammenhenger mellom budsjettering, rapporteringsrutiner og økonomisk styring i det offentlige opp mot økonomiske resultater. Det er sett på rapportering i administrasjon til rådmann og fra rådmann til de folkevalgte.

God økonomistyring og et «godt» økonomisk resultat bygger på flere variabler som også må fungere tilfredsstillende for at ønskelige mål skal oppnås. Disse er bl.a. budsjettering, rapporteringsrutiner, rapporteringspraksis, enhetsstyring, organisering, kultur og ledelse.

Det vil være avgjørende for kommunenes økonomi at budsjettene er realistiske og overholdes og at justeringer blir gjort underveis i året ved eventuelle overraskelser. I tråd med New Public Management er økonomiansvaret i de utvalgte kommuner delegert ut til enhetene noe som ansvarliggjør mellomlederne. For at disse skal foreta gode finansielle beslutninger vil opplæring og økonomisk forståelse kunne være avgjørende.

En virksomhet kan vanskelig drives uten mål, ei heller i offentlig sektor. Styring handler om å foreta de riktige valgene med tilhørende økonomiske konsekvenser. Vil en sterk organisasjonskultur kunne påvirke denne styringen og resultere i negativt økonomisk resultat og manglende økonomisk styring?

Utvalgte kommuner har flere gode rapporteringsrutiner, men praktiseres disse etter hensikten, og hvordan er kvaliteten på det som blir rapportert? Hvordan skal det politiske nivå kunne fatte bærekraftige vedtak om det blir gitt asymmetrisk informasjon om beslutningsgrunnlaget?

Min analyse viser hvordan det kan ha seg at kommune A får underskudd og kommune B får overskudd, trass i at rammebetingelsene er ganske like, det avhenger ikke bare av inntektene, men også av hvordan inntektene prioriteres og disponeres til dekning av kommunens kostnader.

Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Avhandlingens rasjonale	1
1.1.1	Avhandlingens oppbygging	2
1.2	Hensikten med studien	3
2	TEORI	4
2.1	Teoretiske hovedperspektiver	4
2.1.1	Evaluering av teoribidragene	8
2.2	Hvite felter på teorikartet	17
3	DESIGN OG METODER	19
3.1	Forskningsdesign.....	19
3.1.1	Vitenskapsteoretisk forankring	20
3.1.2	Troverdighetskriterier.....	21
3.2	Metodevalg.....	22
3.2.1	Datainnsamling	23
3.2.2	Dataanalysens utfordringer	23
3.2.3	Forskningsetiske aspekter	24
3.3	Organisasjonsform	24
4	RESULTATER.....	28
4.1	Kommunenes økonomiske status	28
4.1.1	Hvilke rutiner hadde kommunene for budsjettstyring.....	34
4.1.2	Hvorfor ble det budsjettavvik i 2013 og 2014?.....	36
4.2	KOSTRA.....	38
4.3	Hvilke risikovurderinger ble foretatt i budsjettstyringen	40
4.4	Oppsummering	42
5	DISKUSJON	43
5.1	Analyse av økonomiske resultater, årsbudsjett og melding	44
5.1.1	Driftsresultater og overskridelser	44
5.1.2	Årsbudsjett for 2013 og 2014.....	46
5.1.3	Årsmeldinger	48
5.1.4	Kultur og ledelse	49
5.2	Vurderinger av enhetsområdene Opplæring og Helse	50
5.2.1	Enhet Opplæring:	51
5.2.2	Enhet Helse:	55

5.3	Rapportering - forholdet mellom politikk og administrasjon.....	58
5.3.1	Kommunestyrevedtak i anledning regnskapet for 2014:	59
5.4	Forbedringer etter 2014?	60
5.4.1	Økonomisk tilstand per 30.04.2015	60
5.4.2	Budsjett 2016	62
5.4.3	Internkontroll.....	63
5.5	Hovedutfordringer	65
5.6	Implikasjoner.....	66
6	KONKLUSJON.....	68
6.1	Evaluering av forskningsspørsmål	70
6.2	Samsvaret med tidligere forskning.....	70
6.3	Begrensninger og muligheter	71
6.4	Fra hode til hale.....	71
6.5	Behov for ny forskning?.....	72
7	REFERANSER.....	74
8	VEDLEGG	81
8.1	Vedlegg 1: Intervjuguide.....	81
8.2	Vedlegg 2: Oversikt rutiner for årsbudsjett, budsjettkontroll og rapportering i kommune A og B.	88

1 Innledning

Vestlandet har siden år 2000 opplevd en eventyrlig, oljedrevet vekst. 2014 kan synes å ha vært det siste av disse «gylne» årene grunnet dagens reduserte oljevirkosomhet og sviktende skatteinntekter. Kommunene har varslet betydelige budsjett. Hvorfor har ikke kommunene i de gylne årene spart penger for å kunne møte dårligere tider? En av grunnene kan være at skatteutjevningen i det statlige overføringssystemet ikke gir insentiver til å spare, tvert imot, kommuner som har mye penger kan bli møtt med at de ikke trenger overføringer fra staten og blir på den måten «snytt» for midler til sine innbyggere. I mellomtiden øker lånegjelden betydelig (Sandø, 2015, s 10).

1.1 Avhandlingens rasjonale

God økonomistyring er et avgjørende virkemiddel for å kunne gjennomføre en hensiktsmessig målstyring. Det er valgt å se på kommune A og B som er to kommuner av nokså samme størrelse og begge har eller vil få utfordringer med stor befolkningsvekst. Prosjektet fokuserer på økonomistyring og rapporteringsrutiner – både som en oppgave for ledere på alle nivå og som en dialog mellom rådmannen og det folkevalgte nivået.

I internkontrollsystemet har virksomheten samlet sine rutiner, både styringsrutiner og kontrollrutiner, altså alle aktiviteter som samlet skal sikre at kommunens fastsatte mål blir nådd. En sentral forutsetning for at den interne kontrollen skal være tilfredsstillende, er at den er godt forankret på ledernivå. Prosjektet vil ta for seg hvilke styrings- og rapporteringsrutiner kommunene har og i hvilken grad de følges fra avdeling til rådmann og fra rådmann til politisk nivå. Studien forsøker også å relatere kommunenes organisering, kultur og ledelse til den økonomiske styringen.

«... etter de syv fete, kommer de syv magre? Økonomistyring og rapportering i kommunal sektor» (Første Mosebok, kap. 41, s. 37-57) handler først og fremst om kommunen som helhet. Men helheten er basert på den aktuelle situasjonen ved hver enkelt enhet. For å eksemplifisere vil det derfor gås i dybden på to tjenesteområder; helse og opplæring.

Kommunene er i en paradoksal situasjon som et uløselig logisk dilemma, catch-22ⁱ, det lønner seg ikke å spare penger og uventet overskudd skal brukes opp – helst til gode formål. Dagens høye levestandard har også økt innbyggernes forventninger og krav til kommunale tjenester, tjenester som i de fleste tilfeller er svært prisgunstige for brukerne, noe som igjen øker etterspørselen. De kommunale politikerne velges for fire år om gangen og en hypotese kan være at det derfor er insentiver for å tenke og foreta kortsiktige politiske beslutninger som er synlige og populære for kommunens innbyggere og gir mer oppmerksomhet, som nye investeringer i stedet for vedlikehold av allerede slitte eiendeler (Sandø, 2015, s 10). Investeringer skal lånefinansieres i henhold til generasjonsprinsippet for å sikre rettferdig fordeling mellom generasjoner (Foreningen for god kommunal regnskapsskikk, 2010, s 9) slik at gjelden bare øker. I henhold til Kommuneleien (1992) § 50 nr. 7 a) er det kun et krav om at gjelden skal betjenes med et minimumsavdrag, økte avdrag vil eventuelt være en lokalpolitisk beslutning. Samtidig er det et press om at lovpålagte eller rettighetsbaserte tjenester skal oppfylles, budsjetter skal holdes, det skal effektiviseres og omorganiseres og nye reformer skal implementeres. Kommuner som ikke er i økonomisk balanse vil bli satt på «svartelisten» ROBEK (Register for betinget godkjenning og kontroll) og under administrasjon av Fylkesmannen (KRD, 2013).

Et systemtrekk i den kommunale budsjett disponeringen er at det kan gjøres bra og det kan gjøres dårlig. Terra skandalen er ekstremtilfellet i kommunal sektor hvor det pengemessig gikk veldig galt (Hofstad, 2008). Et avgjørende punkt i den kommunale budsjettprosess vil være om det er tatt høyde for samfunnsøkonomiske signaler og om det tidlig blir justert for eventuelle overraskelser underveis i året.

1.1.1 Avhandlingens oppbygging

Problemstillingen er utdypet i kapittel 1.2. Teoretisk tilnærming til økonomiske begreper, økonomistyringsprosessen og rapporteringsrutiner samt særtrekk for offentlig sektor blir presentert i kapittel 2. I kapittel 3 redegjøres for metodevalg, datainnsamling og informanter. Studiets begrensninger og etiske hensyn omtales også her. Presentasjon av studiets resultater gjøres i kapittel 4 og drøftelser av disse skjer i kapittel 5. Kapittel 6

i Catch-22 er en roman skrevet av den amerikanske forfatteren Joseph Heller i 1961, og er en kritikk av uforståelige, men betvingende byråkratiske regler.

konkluderer på funn og oppsummerer problemstillingene. Avslutningsvis foretas noen betraktninger over hvilke konsekvenser funnene kan ha for den videre praksis på området.

1.2 Hensikten med studien

Avhandlingen forsøker å rette søkelyset mot hvorvidt en kommunes økonomi vil kunne påvirkes positivt hvis det tidlig i budsjettprosessen blir tatt høyde for samfunnsøkonomiske signaler og om det tidlig blir justert for eventuelle overraskelser underveis i året. Ut fra aktualitet og avgrensninger er det et ønske å få besvart følgende spørsmål gjennom studien:

- Hvordan er det årlige budsjettarbeidet lagt opp?
 - Rutiner, rammer, regnskap, årsmelding mv.
 - Hvordan blir styringssystemet brukt og fulgt opp
- Hvilke rapporteringsrutiner, styringsdialog og rapporteringsutforming praktiseres i løpet av året i anledning økonomisk styring - i administrasjonen fram til rådmannen og fra rådmannen til de folkevalgte?
- Hvordan påvirker kommunens organisering, kultur og ledelse den økonomiske styringen.

Formålet med avhandlingen vil være å teste sammenhengen mellom budsjettering, rapporteringsrutiner og økonomisk styring i det offentlige, nærmere bestemt fra to utvalgte kommuner opp mot oppnådde økonomiske resultater i henhold til budsjett og relevant teori på området. Føringene for oppgaven er rettet mot det KS mener kommunene må gjøre som et minimum for å kunne inneha en betryggende internkontroll. Oppmerksomheten i studien rettes også mot oppfølging av nøkkeltall og koblinger mot enhetsstyring. Videre hvordan kommunens organisering, kultur og ledelse påvirker den økonomiske styringen. Oppgaven vil forhåpentligvis kunne være til nytte både for ledere i fremtidig offentlig budsjettering, rapportering og økonomistyring og kunne gi akademikere innsikt i teoretiske sammenhenger avdekket gjennom den empiriske studien.

2 Teori

I dette kapittelet gjøres det rede for valg av teoretiske tilnærminger og definisjoner på begreper av vesentlig betydning for oppgaven. Aktuell litteratur er funnet gjennom søk i databasene Google Scholar, Google og Brage og Oria ved UiS, samt artikler i Kommunal Rapport, Ukeavisen Ledelse, Kommunerevisoren og Revisjon og Regnskap. Formålet har vært å finne teoretiske og empiriske studier som syntes å være relevante for avhandlingens problemstilling. Søkeord: offentlig budsjettering, organisasjonsteori, ledelse- og økonomistyring i offentlig sektor.

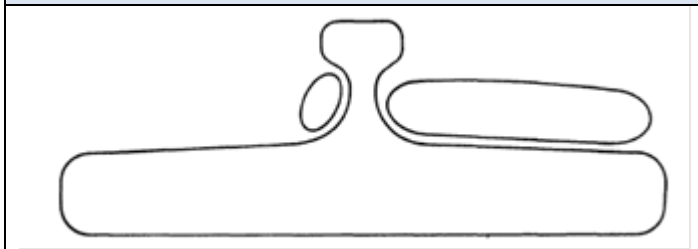
2.1 Teoretiske hovedperspektiver

Rammeverk som kommuneloven, GKRS (God kommunal regnskapsskikk), forskrift om kommunale og fylkeskommunale årsbudsjetter, Forskrift om kontrollutvalg i kommuner/fylkeskommuner, Internkontrollforskriften med flere er alle teorier som rammer inn og setter kriterier for problemstillingene i denne avhandlingen. Det samme gjør god praksis for risikostyring og internkontroll inkludert COSO-rammeverket.

Offentlig sektors ansvarsområder har gjennom årene blitt mer omfattende og kompleks og tjenesteproduksjonen eller verdiskapningen beslaglegger en betydelig del av brutto nasjonalproduktet. God økonomistyring i offentlig sektor blir derfor ansett som en nødvendighet for å sikre formålene og korrekt bruk av fellesskapets midler. Styring handler altså om å foreta de riktige valgene med tilhørende økonomiske konsekvenser (Hansen & Negaard, 2006). Etter 1990 har det offentlige satt styring inn i en annen kontekst ved å implementere New Public Management (NPM). Dette har bidratt til endret styringsfokus fra hovedsakelig pengebruk til effektiv styring av både økonomi, behov, kvalitet og utvikling samt strategisk-, ledelses- og organisasjonsstyring (Johnsen, 2011). I forhold til andre land har Norge implementert reformer som eksempelvis NPM en del senere siden god økonomi og tjenesteproduksjon har gjort at kravet om forbedring i offentlig tjenesteproduksjon har vært relativt moderat (Olsen & Humhrey, 1998). I tråd med reformen har de fleste kommuner delegert økonomistyringen ut i organisasjonen gjennom budsjetterammer til avdelingene noe som ansvarliggjør mer mellomlederne og stiller krav til deres økonomiske forståelse og anvendelse (Opstad, 2013; Bakken, 2014, s 29).

Mintzberg har i sin organisasjonsteori utviklet en strukturtypologi basert på fem primære hovedelementer som i varierende grad argumenteres for å inngå på ulikt vis i alle organisasjoner (Mintzberg, 1980). Disse hovedelementer er toppledelse, mellomledelse, den operative kjernen, teknostruktur og støttestruktur som kan kombineres og varieres i størrelse og betydning (Busch mfl., 2010, s 180-187).

Figur 1 – Det profesjonelle byråkratiet



Kilde: Mintzberg, 1980, s 331.

Det profesjonelle byråkratiet kjennetegnes gjennom trekk som;

- flat desentralisert struktur
- liten toppledelse
- høyt kompetente medarbeidere med fagkunnskap
- operativ kjerne som er tildelt autonomi og beslutningsmyndighet
- gjerne standardiserte rutiner for hvordan løse oppgaver
- sikrer faglig nivå på utført arbeid
- behandler og løser faglige problemer raskere
- lite fleksibel struktur, tilpasses best stabile omgivelser

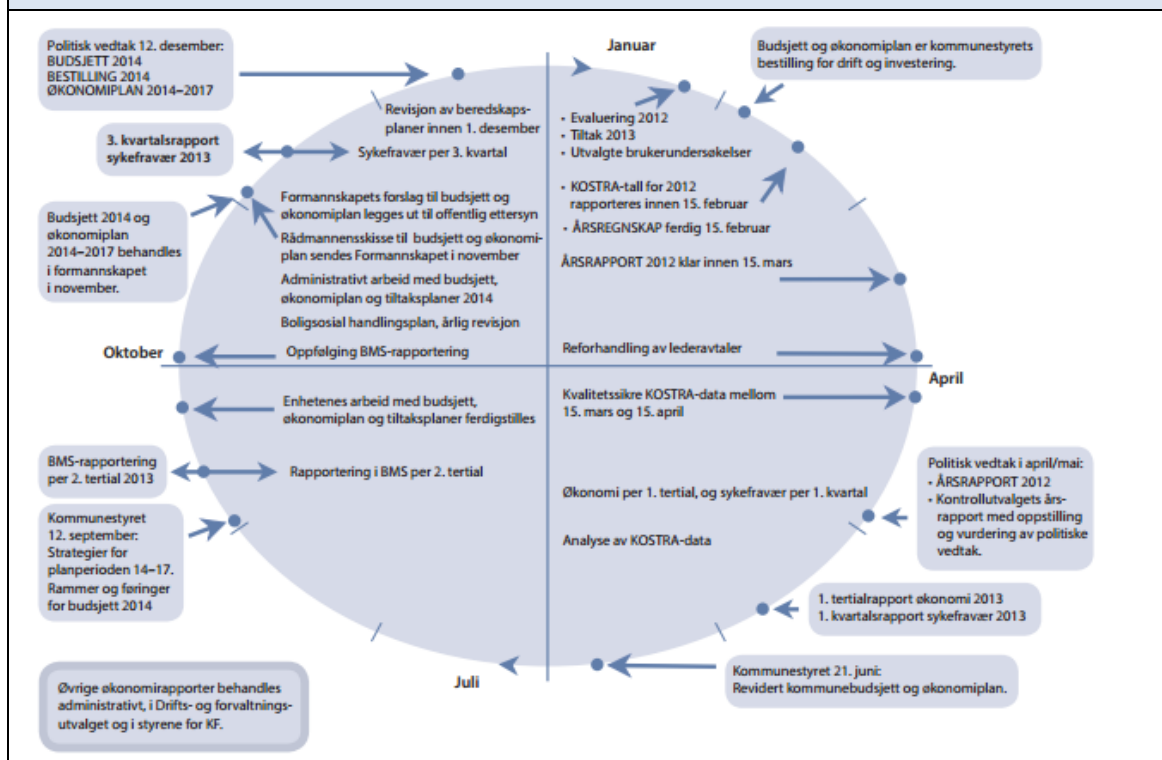
Begrepet økonomistyring har tradisjonelt blitt definert som bedriftsøkonomisk analyse og optimal ressursbruk med vekt på tekniske løsninger som ledelsen benytter for å sikre oppnåelse av overordnede mål. Ny forskning innen feltet viser imidlertid at denne snevre tilnærmingen ikke tar hensyn til «at det kan eksistere målkonflikter, maktspill, politiske prosesser og andre forhold som skaper komplekse beslutningssituasjoner» (Pettersen, 2013). I følge Mellemvik, Monsen & Olson (1988, s 105) er regnskap «basert på et analytisk syn på verden».

I litteraturen foreligger det utallige ledelsesteorier som det ut i fra studiens omfang ikke går nærmere inn i, men det er viktig å understreke at ledere og ledelsessystemer er avgjørende for at prosedyrer og rutiner mv. skal kunne planlegges, implementeres og utvikles ytterligere. Ledelse handler i følge Kotter (2001, s 38) om å håndtere

kompleksitet. Kvalitetsledelse på alle nivå er en viktig forutsetning for at en organisasjon skal kunne endre seg (Busch, T., Johnsen, E., Valstad, S.T., & Vanebo, J.T., 2007, s 104). Organisasjonen må også være mottakelig for og oppfatte implementeringen av prosedyrer og rutiner som meningsfulle for at den skal være med på å akseptere, utvikle og gjennomføre ønskede endringer (Klausen, 2014). Dette er veldokumentert gjennom tradisjonelle endringsledelsesteorier (Kotter, 1995, s 1-16).

Nylund & Pettersen (2010) definerer økonomistyring slik: «*De prosesser som eiere og ledere av virksomheter bruker for å nå virksomhetens mål på en effektiv måte*». Definisjonen er målorientert mot for eksempel maksimale økonomiske resultater. Målsettingen i det offentlige er vanskeligere å måle da formålene i lite grad kan operasjonaliseres, og ressursinnsatsen bare delvis kan knyttes til aktivitetene som utføres som å skape optimal velstand for brukerne av kommunale tjenester innen for tildelte inntektsrammer (Mauland & Mellempvik, 2004). Målsettingene kan også komme i konflikt med hverandre i anledning ressursfordelingen i politiske budsjettforhandlinger. Det vil derfor kunne være beslutnings- eller styringsproblemer i situasjoner hvor det er ulike interesser og målproblemer. Den ideelle styringssirkelen (Anthony & Young, 2003) er vanskelig å praktisere i offentlig sektor og det benyttes derfor oftere en inkrementell budsjetteringsmåte hvor det tas små og skrittvis steg (Boye, Bjørnenak & Bergstrand, 1999). En kommunes viktigste grunnlag for budsjettet er gjerne fjorårets budsjett (Pettersen, 1995, s 207-221), og ved hjelp av et «årshjul» skjer planlegging, gjennomføring, kontrollere og handle som en gjentakende årlig læringsprosess. I «årshjulet» fremkommer også samhandlingen mellom folkevalgte som innehaver av den strategiske rollen og administrasjon som innehaver av den operative rollen, slik som vist i figuren under.

Figur 2 – Administrative oppgaver: inne i sirkelen. Politisk: utenfor sirkelen



Kilde: Molde kommune, årshjul

(file:///C:/Users/ex10206/Downloads/Molde%252BKommune_%C3%85rshjul%252B2013_WEB.pdf)

En mellomleder i kommunal sektor er i henhold til Arbeidstilsynet «direkte underlagt øverste kommunal ledelse og rapporterer til disse innenfor sitt ansvarsområde, samtidig som mellomlederen har budsjett-, fag- og personalansvar for sin enhet innen virksomheten» (Arbeidstilsynet, 2013).

I følge Harrison & Horngren (1998) vil finansiell styring og ledelse bedres etter hvor stor regnskapsforståelse en leder har. Dette tilsier at mellomledere med annen fagutdannelse enn økonomi vil kunne ha problemer med å lede de finansielle aspektene ved sin kommunale enhet. Det vil derfor være av stor betydning at arbeidsgiver sikrer opplæring og god økonomisk forståelse all den tid tjenesteproduksjonen skal gjennomføres i henhold til lover og vedtak, men innenfor stramme tildelte økonomiske rammer. God økonomisk forståelse medfører med andre ord at gode finansielle beslutninger tas og tildelte midler utnyttes optimalt (Harrison & Horngren, 1998).

I et privatregnskap benyttes sammenstillingsprinsippet hvor kostnadene periodiseres til riktig regnskapsperiode slik at brukerne kan benytte den resultatorienterte

regnskapsinformasjonen til beslutningstaking. I kommunal virksomhet derimot bevilges midler for året gjennom kommunestyrets budsjettvedtak og tilgang og bruk av midler skal tidsavgrenses tilsvarende. Videre skal transaksjonene i et kommunalt regnskap vurderes og føres enten i investerings- eller driftsregnskapet (Sunde, 2007).

2.1.1 Evaluering av teoribidragene

Budsjettprosessen skal etter Lov om kommuner og fylkeskommuner (koml) (1992) § 45 utarbeide et årsbudsjett og kommunestyret skal innen årets utgang vedta budsjett for det kommende kalenderår. Forut for dette skal innstillingen og øvrige forslag til vedtak fremlegges til alminnelig ettersyn minst 14 dager før kommunestyrebehandlingen. Dette gjelder ikke for senere endringer i årsbudsjettet. Et årsbudsjett skal være realistisk og er bindende for underordnede organer med unntak av utbetalinger kommunen er «rettslig forpliktet til å foreta, jf. § 46 nr. 1 tredje punktum» (koml, (1992) § 46 nr. 3, koml § 47 nr. 1).

En budsjettprosess bør starte allerede på vårparten. Enkelte kommuner kommer for sent i gang med budsjettprosessen slik at det ikke er skikkelig gjennomarbeidet med høyde for samfunnsmessige endringer og trender før det skal vedtas. I slike situasjoner er det enkelt å gjøre et påslag på eksempelvis 3 % på fjorårets budsjett og regne med at «alt» går med det samme og at prisveksten treffer sånn noenlunde. Men er dette realistisk og hvilke risikovurderinger er da foretatt?

I Kommunal Rapport (Pedersen, 2015, s 6) fremgår at det for de 50 største kommunene etter årets første fire måneder har en budsjettsprikk på hele 1,4 mrd. kr, men reddes av fortsatt lav lånerenter og oppsparte reservepotter for de som har det å ta av, men likviditeten blir mer og mer anstrengt.

I følge kommuneloven (1992) § 46 nr. 7 kan det i årsbudsjettet avsettes midler til bruk senere år.

Manglende målsetting av nøkkeltall kan fort medføre at styring skjer i liten grad ut i fra vurdering av risiko og fremtidig «utgiftsbilde» men blir mer å håndtere det som kommer av utfordringer underveis, med andre ord uten særlig påvirkningskraft og styring av store ressurser – en temmelig passiv styreform.

Det skrives mye om målstyring eksempelvis etter New Public Management (NPM) som inntok offentlig sektor på 1980-1990 tallet hvor hensikten var å modernisere og effektivisere sektoren ut i fra ledelsesprinsipper etter modell fra privat sektor (Hillestad,

2003). I følge en studie gjort av Bakken (2014) hevdes kommunene å praktisere målstyring uansett om den har tatt i bruk NPM eller ikke, gjennom blant annet regelstyring, profesjonsstyring, verdistyring, markedsstyring og budsjettstyring. Bakkens funn viser at flere kommuner mener at de har innført mål- og resultatstyring men at utfordringen er å få implementert et helhetlig system for dette. Videre var det mye som tydet på at målstyring var noe ledelsen arbeider med og at ansatte lenger ned i organisasjonen ikke kjente til enhetenes mål.

En virksomhet kan vanskelig drives uten mål, ei heller i offentlig sektor. I følge kommuneloven (1992) § 77 nr. 4 er blant annet måloppnåelse en av flere problemstillinger som skal vurderes gjennom forvaltningsrevisjon. Et annet spørsmål er hvor gode er kommunene til å utforme sine mål? Christensen mfl.,(2010) mener kommunene står overfor et «evalueringsparadoks» da likviditeten til reformer knyttet til NPM bygger på oppnådde resultater og sjelden på de samfunnsmessige effektene av disse. I følge Bakken (2014, s 29) kan kommunene synes å være mer opptatt av å måle og/eller telle produkter enn å fokusere på effekten av de kommunale tjenestene og fremhever «... selv om målet med å øke antall behandlede saker i barnevernet er nådd (produkter), har det da nødvendigvis gitt en bedre barneverntjeneste (velferdseffekt)?». Bakken (2014, s 29) slår fast at selv om kommuner i flere år mer eller mindre har praktisert målstyring er få evalueringer gjennomført. Et område hvor kanskje flere bør se på virkningen av og hensikten med mål- og resultatstyring i offentlig sektor?

Byrkjeflot (sitert av Moland i Ledelse, 2015, s 4) og hevder at NPM som styringsverktøy i offentlig sektor er i ferd med å avta til fordel for offentlig administrasjon basert på regelstyring og forutsigbarhet igjen. Denne pendelsvingningen skyldes i hovedsak en lang rekke reformer hvor NPM sitt fokus på målstyring og resultatrapportering vanskelig kan forenes med tanken om samordning og felles mål slik flere reformer har gått ut på (Moland, 2015, s 4). Artikkelen fremhever at offentlig sektor har vidt forskjellige mål i forhold til det private og at ledelsesteori tilpasset det private vanskelig er forenelig med disse målene. Offentlig sektor skal ivareta brukere og samfunnet for øvrig noe som ikke nødvendigvis er forenelig med privates mål om gjerne kortsiktige gevinster. Ideer om karismatiske ledere og effektivitet trekkes også frem i artikkelen som en sterk kontrast til det offentliges verdier om forutsigbarhet og regelstyring. Det vises til Skatt Danmark som i sin iver for å effektivisere nedprioriterte brukerorientering til fordel for strategisk skatteinnkreving noe som førte til en tillitskrise i den danske befolkningen. Moland (2015, s 4) påpeker at endring kan til tider være

nødvendig men ikke slik at endringen i seg selv er målet. Utfordringen i offentlig sektor blir å finne ut (Moland, 2015, s 4) «... når man skal vektlegge verdier som fordrer endring, og når man skal bygge videre på etablerte verdier». Det er denne balansegangen (Moland, 2015, s 4) «... mellom ulike verdier som gjør ledelse i offentlig sektor særlig utfordrende...». Dette støttes av Bakken (2014, s 29). Et godt utviklet verdigrunnlag har gitt offentlig sektor høy samfunnsmessig legitimitet for en tjenesteproduksjon av god kvalitet. «Innenfor institusjonell teori ansees dette for å være spesielt viktig for organisasjoner med diffuse mål og hvor det er vanskelig å bedømme kvaliteten i tjenesteproduksjonen» (Selznick, 1957). Busch (2011, s 4) definerer verdibasert ledelse som «målformulerende, problemløsende, språkskapende og verdiutviklende prosess, forankret i organisasjonens verdier, som kan utøves på både individnivå, gruppenivå og organisasjonsnivå». Verdibasert ledelse kan imidlertid ha mindre relevans for ledelsesutøvelse av profesjonelle kunnskapsarbeidere som ofte inngår i kommunal tjenesteproduksjon (MacTavish & Kolb, 2008). I disse tilfellene vil selvledelse og utvikling med fokus på ledelsesfunksjon kunne være viktigere (Busch, 2011, s 2). Slik Busch (2011, s 4) ovenfor definerer verdibasert ledelse kan den knyttes direkte opp mot en generell ledelsesmodell (Johnsen, 2006) og et prosessorientert syn på ledelse. Dette kan være spesielt relevant i offentlig sektor hvor medarbeiderne har stor autonomi i arbeidsutførelsen. Det vil da være viktig å ha et klart lederfokus på deltakende prosess for verdiutvikling i forhold til vedtatte eller ønskede organisasjonsmessige mål. Det må også settes klare rammer for hva som er akseptable handlinger og språk og hvordan problemløsningsprosessene skal reguleres slik at ønsket organisasjonskultur kan bygges opp (Busch, 2011, s 4). Verdiene må også integreres i en politisk kontekst da moderniseringsprosesser over flere år har skapt flere verdimesse konflikter i offentlig sektor (Busch, 2011, s 4). En viktig dimensjon med verdier er at de har en atferdsregulerende funksjon for både selvledelse og ledelse av andre (Busch & Dehlin, 2012, s 7-9). De kan danne grunnlag for sosial kontroll både i forhold til målverdier og instrumentelle verdier hvor ansatte som ikke opptrer etter gitte verdier utsettes for sosiale sanksjoner samt at atferden til ansatte som har internalisert verdiene vil bli regulert i samsvar med disse. Dersom flere personer deler samme verdisynt vil normer eller sosiale handlingsregler dannes og angi hva som anses som rett eller galt i en gitt sosial setting (Busch & Dehlin, 2012, s 7-9). Verdier knyttet til NPM som resultatstyring og desentralisering er gjerne utviklet fordi de i dag anses som hensiktsmessige (Beck Jørgensen, 2007) men denne organiseringsformen i offentlig sektor har et visst motepreg og kan komme til og endres (Røvik, 2007). Gjennom bl.a.

New Public Management-tilnærming er fokuset i offentlig sektor i senere tid rettet mer mot økonomisk effektivitet. Dette har bidratt til «å øke konflikten mellom de tradisjonelle og de nye verdiene introdusert i offentlig sektor» (Ladegård & Vabo, 2011, s 23-31).

Accountability – mye tyder på at dette blir det nye begrepet omkring styring og ledelse i offentlig sektor fremover (Laastad, 2015, s 10). En vanlig forståelse for ordet er *ansvarliggjøring* av noe noen har gjort eller burde ha gjort eller for et resultat som er oppnådd eller som burde ha vært oppnådd, altså svare for sine handlinger eller manglende slike. Ledere i offentlig sektor opererer i et nettverk av interne og eksterne ansvarsrelasjoner som hevdes å være økende (Laastad, 2015, s 11). Oppgavene utføres i en samfunnsmessig kontekst hvor store midler disponeres og ofte med stor betydning for innbyggerne. I en nederlandsk studie fant Schillemans (2015, s 433-441) at offentlige nederlandske ledere er frustrerte over økende fokus på detaljer, overdimensjonerte sjekklister og rutinebeskrivelser. Videre gav de fleste uttrykk for følelsen av manglende tillit fra samfunnet da deres autonomi og handlerom ble begrenset så mye som mulig.

For å kunne imøtekomme ansvarliggjøring bør offentlige ledere i prinsippet til enhver tid ha en permanent beredskap, mengder av dokumentasjon som skal kunne legges fram og kapasitet for å kunne svare for seg. Dette stemmer med det Schillemans (2015) påpeker nemlig at det kan det være hensiktsmessig å spre beredskapen og presset på flere i organisasjonen. Videre bør rutiner opprettes slik at data som etterspørres registreres fortløpende i den daglige aktiviteten hvor informasjonen enkelt kan hentes ut og fremlegges ved behov og for å effektivisere ressursbruken (Laastad, 2015, s 13). Ansvarliggjøring kan også være en positiv mulighet for kommunene til å gi et positivt bilde av sine prestasjoner, bygge tillit og på den måten bedre sitt omdømme. Stikkord i den anledning vil være transparens, åpenhet og relasjonsbygging.

Kommunene har gjerne i sin økonomiplan tall for netto driftsresultat, men har vedtatt få andre måltall for eksempelvis gjeldsgrad, egenkapitalandel av investeringer mv. Dette er det lite litteratur på. I følge Riksrevisjonen (2014-2015, s 8) er det for kommunene angitt terskelverdier i % på både gjeldsnivå, driftsresultat og disposisjonsfond. Disse terskelverdiene er det rettet liten oppmerksomhet til både i litteraturen og i kommunene selv. Videre skriver Riksrevisjonen (2014-2015, s 9-10) «Samlet framstår informasjonen som kommunestyrene i mange av disse kommunene får om gjeldssituasjonen gjennom de sentrale styringsdokumentene, som fragmentert og

ufullstendig. Dette er kommuner med et spesielt høyt gjeldsnivå, med særlig gode grunner til å informere om gjeldsnivået og dets konsekvenser i styringsdokumentene.» og «Dersom disse styringsdokumentene ikke inneholder informasjon om sentrale økonomiske nøkkeltall og vurderinger av disse, kan det bli vanskelig for kommunestyrene å få oversikt over kommunens gjeldsbelastning og konsekvenser av gjelden. Det kan blant annet føre til at kommunestyrene vedtar låneopptak som på sikt ikke vil være bærekraftige.» Den økonomiske informasjonen som kommunestyret får fra kommunen kan med andre ord være asymmetrisk og medføre at beslutninger tas på feil grunnlag.

Det samme gjelder hvordan en skal utvikle en robust kommune gjennom sparing. Dette er det som innledningsvis sagt, ikke insentiver for slik tilskuddsordningene fra staten i dag er lagt opp, men dette burde det kanskje vært mer fokus på nå som de fleste av landets kommuner sliter med å få dekket inn sine utgifter. Borge er sitert av Gundersen og Nærland i Stavanger Aftenblad (2015, s 6); «Utfordringen er å bygge opp for dårligere tider som kan komme».

Per dato er det få studier som systematisk har målt virkningene av mål- og resultatstyring i offentlig sektor (Johnsen & Larsen, 2015, s 31-61). I følge analyser gjort av Johnsen & Larsen (2015, s 31-61) er det mulig å utforske «virkninger av mål- og resultatstyring for kommunale tjenester med sekundærdata fra offentlig statistikk, men at det er behov for mer forskning med flere typer data og ulike analysenivå.»

Det sentrale i styringsformen i offentlig sektor i dag er å måle og evaluere mens styringsformen selv i liten grad er blitt mål og evaluert (Johnsen & Larsen, 2015, s 31-61). I følge Christensen, Lægroid, Roness og Røvik (2009) er dette et evalueringsparadoks.

Gjennom måltall vil det også være lettere for politikere å styre bevilgningene til de enkelte områdene. Slik regnskapet er lagt opp i flere kommuner i dag er det ikke like lett å lese og forstå rekkevidden av hva som ligger i et kommunalt regnskap da dette skiller seg på vesentlige områder fra et regnskap etter regnskapsloven. Olson (1983) fant at kommunebudsjett ikke ble benyttet for å kontrollere kommunens aktivitet men at selve budsjettprosessen gav politikerne et inntrykk av å utøve slik kontroll. Mellemvik mfl. (1988) konkluderer med at regnskap i praksis har flere funksjoner i organisasjon og samfunn enn det som i utgangspunktet var den tiltenkte hensikten med et regnskap, nemlig å dokumentere historiske inntekter og utgifter på et gitt tidspunkt og gi grunnlag

for fremtidige beslutninger. Mellemlvik mfl. (1988) fant at regnskapets funksjon er avhengig av konteksten, samtidig som konteksten er avhengig av regnskapet. Et budsjett gir grunnlag for en rekke alternativer i beslutningsprosessene og regnskapsstrukturen bidrar til at den politiske organisasjonen kan reflektere over de ulike krav og problemer som skal håndteres samt legitimere sine beslutninger og tiltak.

Et regnskap kan generelt defineres som et bredt konsept som inkluderer kost, økonomistyring, finansregnskap og budsjettering (Mellemlvik mfl., 1988). Regnskapets hensikt, hva de grunnleggende målene skal være og rapportoppbyggingen har vært diskutert i svært mange år. Videre er det blitt diskutert om ansvarlighet og beslutningsprosesser samlet dekker alle mulige mål for regnskapet og hvor langt en regnskapsrapport kan oppfylle de grunnleggende målene og om den vil kunne benyttes til å angi to mål, nemlig både som en historisk regnskapsoppstilling over inntekter og utgifter som er benyttet på et gitt tidspunkt og som et grunnlag for fremtidige beslutninger (Mellemlvik mfl., 1988). Ut i fra objektiv ansvarlighet og ut i fra en juridisk tolkning av begrepet sannhet vil en prinsipal i et prinsipal – agent forhold anta at den informasjon som gis i agentens regnskap er korrekt (Gjesdal, 1978). Økonomiske beslutningsmål fokuserer derimot på en annen tolkning av sannhet og rettferdighet og blir av Belkaoui (1981) karakterisert som ressursallokeringer. Et regnskap kan sies å være et medium for kommunikasjon blant de med regnskapsforståelse og regnskapet er konstruert slik at det skal redusere usikkerhet og bedre kontrollen og beslutningstakingen. Dette er ambisiøse mål som det også kan knyttes risiko for feil med. Dette fordi regnskap i praksis ikke kan isoleres fra pågående sosiale driftsprosesser i organisasjonen noe som kan føre til asymmetrisk informasjonsstrøm. Regnskap vil derfor kunne leses og tolkes forskjellig alt etter hvem aktøren er, eller som Macintosh (1985, s 105) sier det;

«...individual differences influence the way managers gather, process, and utilize information in making decisions..”. Informasjonssystemer burde derfor vært tilpasset beslutningstakernes kognitive stiler, men siden det her ofte er flere stilarter vil dette være vanskelig (Macintosh, 1985). Et regnskap vil også kunne «manipuleres» ved bruk av ulike regnskapsregler og presentasjonsmåter. Regnskapets tiltenkte funksjon bør i utgangspunktet kunne støtte enhver strategisk beslutningstaking, men regnskapets ideelle funksjon vil imidlertid variere alt etter situasjonen.

På tross av at det i årtier har vært stilt mange kritiske spørsmål omkring regnskapets informasjonsverdi, validitet og bruk og det foreligger flere kritiske regnskapsteorier, blir

regnskap stadig oppfattet som nyttig og gir en betryggende følelse av sikkerhet (Meyer, 1983). Men på grunn av at det er usikker sammenheng mellom regnskap og individuelle beslutninger, må det også være usikker sammenheng mellom beslutninger på organisasjonsnivå og regnskap. Mellempvik mfl. (1988) knytter følgende fire usikkerheter opp til dette; preferanser, relevans, intelligens i komplekse økologier og hva tallene egentlig betyr.

I følge March (1987, s 153-168) er det vanskelig å verifisere et regnskap som grunnlag for både å gi kontroll og forbedre beslutningsgrunnlaget. Samfunnet vårt er bygget opp rundt en ide om at informerte beslutninger er viktige, samtidig som det er en bevissthet omkring utilstrekkeligheten av tilgjengelig informasjon, som igjen genererer et behov for mer og bedre informasjon (Feldman & March, 1981, s 171-186).

Regnskap eksisterer på grunn av samfunns- og organisasjonsmessige aktører er kjent med risiko, usikkerhet, uklarheter og konflikter i flere dimensjoner. Regnskap er akseptert som et middel til å redusere noe av denne usikkerheten, men siden det er lite veldokumentert sammenheng mellom regnskap og dets tiltenkte funksjoner kan dette bli beskrevet som en myte (Meyer & Rowan, 1977, s 340-363).

Studier av regnskapspraksis viser at regnskap ikke har samme funksjon for alle brukerne. Regnskap skiller en organisasjon fra dets miljø, for eksempel fra andre organisasjoner og skaper oppfatninger om hva organisasjonen består av og hva den står for. Videre gjenspeiler regnskapet organisasjonens ulike deler og aktiviteter samt indikerer hvilke personer som er tildelt ansvar og hvilke aktiviteter de er ansvarlige for. Fordi regnskapet reflekterer det delegerte ansvar går det også an å evaluere aktivitetene utført av ulike deler i organisasjonen og av ulike aktører (Simon, Guetzkow, Kozmetsky & Tyndall, (1954), Hopwood, (1973) & Collins, (1982, s 107-122). Regnskapet kan også benyttes som en «alarmklokke» og gjøre ledere oppmerksomme på aktiviteter som har store avvik i forhold til opprinnelige planer eller budsjetter. Dette vil igjen skape læring da organisasjonen vil søke ytterligere informasjon om årsaken til avviket utenfor selve regnskapet (Simon mfl., 1954). En studie gjort av Preston (1986) fant at ledere holder seg informert ved hjelp av andre systemer som personalregister. Dette begrunnes med at regnskapssystemer bygger på urealistiske hierarkiske organisasjonsmodeller og gir liten informasjon om årsak/virkning til aktiviteter, og at det derfor blir benyttet andre systemer som retter seg mer mot konkrete problemer og som kan bli rettet mot nye utfordringer når det forrige problemet er løst. Jönsson & Grönlund (1986) sine studier bekrefter denne observasjonen. Hedberg & Jönsson (1978, s 47-64) understreker at som

et informasjonssystem supplerer regnskapssystem mer relevante signaler enn å støtte læring. Häckner (1985) peker på at regnskapsinformasjon prinsipielt kun benyttes i defensive situasjoner når organisasjonen gjør det mindre bra økonomisk. I følge Birnberg, J. G., Turpolec, L. & Young, S. M. (1983, s 111-129) kan regnskapsinformasjon påvirkes på ulike måter. Anthony (1985, s 161-170) viser til at medlemmer av ledelsen i offentlige virksomheter til tider bruker regnskapet til å skjule fakta om den økonomiske situasjonen. Dette fordi det er nødvendig å kunne fremvise et lite overskudd for å kunne motta videre finansiell støtte fra regjering og skatter. Brorström (1982) bekrefter dette og viser også til at enkelte aktører i kommuner bevisst ønsker å skjule regnskapsinformasjon gjerne for å unngå kritikk eller negativ evaluering av deres egne eller organisasjonens handlinger. Dette støttes igjen av Larson (1984) og Burchell, S., Clubb, C. & Hopwood, A. H. (1985). Det vil si at det kan gis asymmetrisk informasjon på alle nivå i en kommune, enten for å forsøke å skjule noe eller som et spill om budsjett. Det er viktig med transparens i offentlige virksomheter både slik at styremakter og skattebetalere kan følge med på aktiviteten, men også for å sikre tillit for at aktiviteten er god og nødvendig og gagnar samfunnet. Simon mfl. (1954) peker på at når regnskapet benyttes som en problemløsningsfunksjon blir denne informasjonen ofte benyttet i ad hoc analyser slik at jevnlig innhentet regnskapsinformasjon ikke nødvendigvis er en rutine for evaluering av denne informasjonen.

En studie gjort i Bergen kommune (Høgheim, Mellempvik, Monsen, Olsen & Olson, 1986) viser at regnskapsinformasjon kan forenkle både individuell og organisasjonell læring. Kommunens tidligere regnskapsrapporter hadde vært svært omfattende og detaljerte slik at ikke spesielt regnskapskyndige som politikere, hadde problemer med å lese og forstå informasjonen. Olsen (1987) peker på at politikere unngår slike rapporter på grunn av usikkerheten det medfører. Da en ny årlig regnskapsrapport som var forenklet og lettere å forstå ble tatt i bruk i Bergen kommune benyttet politikerne denne som informasjon og læring om kommunale hendelser i året som var gått. Videre ble rapporten benyttet i kommunen som et historisk minne å bygge videre på (Høgheim mfl., 1986). Fokus er da på historiske tall og hendelser, hva med å se fremover, det er der utfordringene ligger? Mellempvik mfl. (1988) fant dette allerede i 1988 og nå 27 år etter i 2015 diskuteres det fortsatt om hensiktsmessige mål og detaljeringsgrader i regnskapsrapporter. Östman (1977) fant at ledere som regel ikke benyttet regnskapsinformasjon til å evaluere deres samarbeidspartnere, men Hopwood (1973) fant at avhengig av lederstil ble tre evalueringstiler benyttet; budsjettbegrensninger benyttet regnskapsinformasjon, profittbeviste benyttet regnskapet på en mer forsiktig og

fleksibel måte fordi disse fokuserte mer på effektivitet i enhetene ut i fra et mer langsiktig formål, og ikke-regnskap brukte regnskapet kun unntaksvis. Hvis ledere bare delvis legger til grunn regnskapsinformasjon i sin styring vil dette tilsi få insitamenter for manipulasjon av regnskapsinformasjon.

Olson (1983) fant at budsjettering i en kommune ikke blir benyttet til å kontrollere aktiviteter, men at budsjetteringsprosessen gir et inntrykk av at politikerne foretar slik kontroll og gjennom beslutningsprosessen legitimerer kommunens planlagte aktiviteter.

I følge blant andre Burchell mfl. (1980, s 381-413) gjør et regnskap det mulig å snakke om en organisasjons rasjonalitet og er således et viktig bidrag for å legitimere organisasjonen. Regnskap er relatert til makt på flere måter siden et regnskap kan ha innflytelse på maktstrukturen. Å opprette og beholde makt er derfor en viktig funksjon for regnskapet (Markus & Pfeffer, 1983, s 205-218).

Brunsson (1985) peker på at konflikter og uenighet oppstår mellom politiske miljøer ved legitimering av verdier, holdninger og interesser. I følge Olson (1983) kan de budsjetteringsprosesser som ofte benyttes i kommuner bidra til at disse konfliktene opprettholdes eksempelvis når både sittende lokalpolitikere og opposisjonen ønsker å synliggjøre hvilke aktiviteter de mener kommunens midler eller skatteinntekter bør benyttes til i kommende budsjettperiode. Regnskap kan imidlertid også bidra til å løse slike konflikter, gjerne ved å synliggjøre hvem som er ansvarlig for bestemte kostander. Regnskap kan altså bidra til både å skape, opprettholde og løse konflikter i organisasjoner (Burchell mfl., 1980 s 381-413).

Mellemvik mfl. (1988) foreslår i sin artikkel tre konklusjoner;

- regnskapets tiltenkte funksjoner er i skarp kontrast til de funksjoner som er tildelt regnskapet i praksis, nemlig mye større variasjon av funksjoner i organisasjoner og samfunn.
- de funksjoner som oppfylles av regnskapet er avhengig av dets kontekst samtidig som konteksten er avhengig av regnskapet.
- den gjensidige avhengighet mellom regnskap og dets kontekst er mer kompleks slik at det kan forventes at regnskapet gradvis vil tilpasse seg hovedkrav fra konteksten og at aktørene i denne konteksten vil gradvis lære å tildele deres egne funksjoner til regnskapet.

Mellemvik mfl. (1988) mener ut i fra dette at det kan være interessant å se videre på to situasjoner, en sterk kontekst og en sterk organisasjon. Lokale myndigheter foretar budsjettering i form av programmer som, i motsetning til et fokus på investeringsavkastning gir flere mulige beslutningsmuligheter. Dette er nødvendig for at politikere skal kunne foreta sine vurderinger og gjøre sine vedtak. Regnskapets hovedfunksjon i en sterk kontekst kan altså sies å være et virkemiddel i organisasjonens legitimeringsprosess. En sterk organisasjon er sterk på grunn av at den er i stand til å kontrollere sine miljøer for eksempel gjennom å kreve at organisasjoner presenterer sine regnskaper på en bestemt måte for å kunne inngå kontrakter eller motta midler. Regnskapets hovedfunksjon i en sterk organisasjon kan sies å være et virkemiddel i organisasjonens maktutøvelse.

Artikkelen (Mellemvik mfl., 1988) er basert på en gjennomgang av litteratur fra daværende undersøkelser og viser at det er vanskelig å forsøke å forstå hvorfor regnskap fortsatt eksisterer tatt i betraktning sine svakheter i forhold til mål, og hvorfor regnskap i økende grad blir betraktet som en løsning.

2.2 Hvite felter på teorikartet

Som det fremgår i avsnitt 2.1 er det mange teoretiske bidrag til diskusjonen rundt begreper som økonomistyring, økonomi- og regnskapsforståelse, hvor pålitelig et regnskap kan være som beslutningsgrunnlag mv., hensiktsmessig detaljeringsgrad, leservennlighet og at regnskapet som sådan gir liten informasjon om årsak/virkning til aktiviteter.

Olson (1983) fant at politikerne benytter budsjetteringsprosessen i hovedsak for å gi inntrykk av kontroll av aktiviteter. Videre fant Høgheim mfl. (1986) at ikke spesielt regnskapskyndige politikere hadde problemer med å lese og forstå informasjonen gitt i regnskapet, men at ved forenklet oppsett ble regnskapsinformasjonen benyttet som læring om hendelser i året som var gått.

Felles for ovenstående teoribidrag er at den i hovedsak tar for seg bruken, utformingen eller risikoen ved historiske tall og hendelser og retter lite søkelys mot budsjett og regnskap som et redskap for fastsetting av fremtidige måltall beregnet for å møte morgendagens utfordringer. Per dato er det få studier som systematisk har målt effektene av mål- og resultatstyring i offentlig sektor (Johnsen & Larsen, 2015, s 31-61, Bakken, 2014, s 29) og hva kommuner kan oppnå gjennom å vedta andre økonomiske

måltall som gjeldsgrad og egenkapitalandel av investeringer mv. Riksrevisjonen (2014-2015, s 9-10) påpeker likevel at styringsdokumentasjon uten informasjon om sentrale økonomiske nøkkeltall og vurderinger kan føre til ikke bærekraftige beslutninger. Harrison & Horngren (1998) fant at finansiell styring og ledelse bedres etter hvor stor regnskapsforståelse en leder har. Det vil derfor være av stor betydning at arbeidsgiver sikrer opplæring og god økonomisk forståelse hos ansatte med budsjettansvar.

I følge analyser gjort av Johnsen & Larsen (2015, s 31-61) er det mulig å utforske «virkninger av mål- og resultatstyring for kommunale tjenester med sekundærdata fra offentlig statistikk, men at det er behov for mer forskning med flere typer data og ulike analysenivå.»

I følge Busch (2011, s 4) kan verdibasert ledelse være spesielt relevant i offentlig sektor hvor medarbeiderne har stor autonomi. Dette kan fremme ønskelig organisasjonskultur. Busch & Dehlin (2012, s 25) fant imidlertid at politikere i liten grad engasjerte seg i verdiprosesser og var bevisste på verdienes betydning for de ansattes atferd. Videre at fagorganisasjonene i hovedsak fokuserte på profesjonelle standarder og profesjonsverdier men at det verdimeslige begrepsapparat ikke inngikk i deres daglige begrepsapparat. En viktig dimensjon med verdier er at de har atferdsregulerende funksjoner for både selvledelse og ledelse av andre (Busch & Dehlin, 2012, s 7-9).

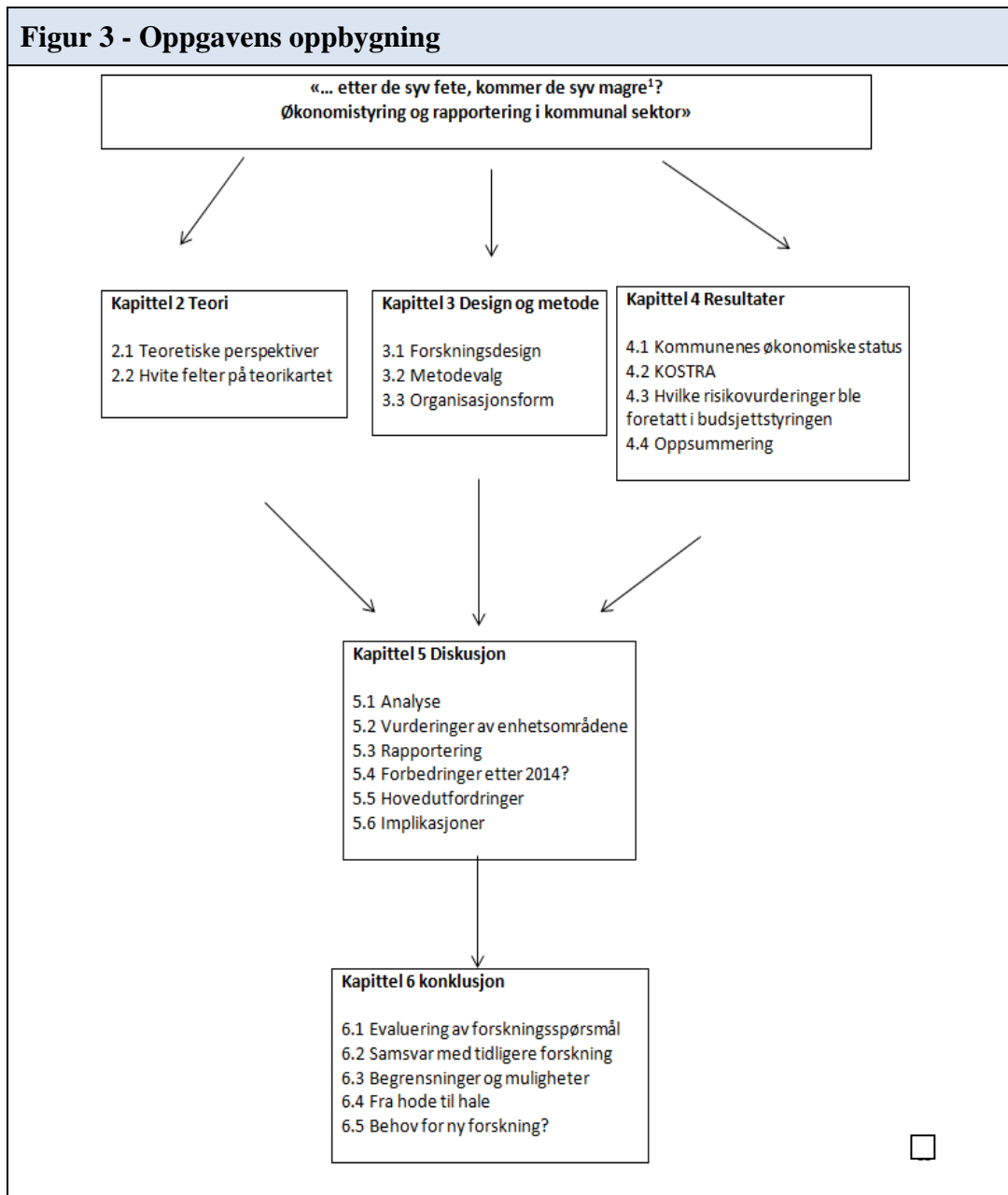
I litteraturen finnes det videre lite diskusjon rundt hvordan robuste kommuner kan utvikles gjennom sparing. I følge koml (1992) § 46 nr. 7 kan det i årsbudsjettet avsettes midler til bruk senere år. Dette foretas i svært liten grad i kommune-Norge, antageligvis fordi det hele tiden er tjenester mv. som kan gjøres bedre og som kommunestyret føler seg «forpliktet» til å bevilge midler til.

Denne studien er et forsøk på å fylle ut kunnskapskartet ved å besvare hvordan bruk av måltall kan bidra til en bevisst budsjettering, aktiv rapportering og god styringsdialog – i administrasjonen fram til rådmannen og mellom rådmann og det politiske nivå. Samt hvordan en kommunes organisering, kultur og ledelse kan påvirke den økonomiske styringen.

3 Design og metoder

I dette kapitlet redegjøres det for hvilket forskningsdesign som er benyttet gjennom studieprosessen. Trinnene i prosessen er beskrevet i figur 3.1.

3.1 Forskningsdesign



ii Første Mosebok, kap. 41, s 37-57.

Tre typer forskningsmetoder kan benyttes; eksplorativt, deskriptivt og kausalt (Riley, Wood, Clark, Szivas & Wilkie, 2000). I denne avhandlingen er det først benyttet eksplorativt design for å finne kvantitativ informasjon og kunnskap om emnet og innhente datainnsamling i form av blant annet talldata fra regnskap og KOSTRA (Gripsrud, Olsson & Silkoset, 2004). Denne datafangsten er deretter benyttet til å spisse problemstillinger og validere mål som skal undersøkes i studiens neste fase som gjennomføres ved hjelp av deskriptiv design som er oppgavens hoveddesign.

Deskriptivt design er benyttet for å teste målene gjennom intervjuer av utvalgte ledere og i beskrivelsen av ulike trekk ved utvalgte kommuner. Det er også foretatt kartlegging av relevante forhold ved hjelp av litteraturstudier. Kvalitativ metode er benyttet til dette arbeidet som gir en bredere tematisk innfallsvinkel gjennom dybdeintervju (Nyeng, 2004).

3.1.1 Vitenskapsteoretisk forankring

Avhandlingen baseres på et eksplorativt design og gjennomføres som en deskriptiv undersøkelse ved å stille spørsmål som hvilke og hvordan for å forsøke å finne svar på tre hovedspørsmål. Svarene kan eventuelt bidra til å si noe om hvordan økonomistyring og evne til tidlige prioriteringer i tråd med samfunnsøkonomiske signaler kan ha positiv innvirkning på en kommunes økonomi og hvordan en kommunes organisering, kultur og ledelse påvirker den økonomiske styringen. Det er blitt hevdet at «økonomi- og virksomhetsstyring som akademisk disiplin lider under et skrint tilfang på relevant teori» og at det med teori siktes til «eksistensen av generaliserte modeller som kan forklare et observerbart fenomen, alternativt beskrivelsen av atferdsmønstre som i en viss grad kan forutsies» (Gjønnes & Tangenes, 2009).

Macintosh (1985) konkluderer med at et informasjons- og styringssystem bør tilpasses beslutningstakeres kognitive stil for en optimal effekt, men at dette ikke er lett siden ulike beslutningstakere har ulike kognitive stilarter. Dette, og på ledere i aksjon, er det gjort lite forskning på (March, 1987).

I studien benyttes både analyse av regnskaper, dokumentgransking, rutinekartlegging og intervjuer som metode for datainnsamling. Anvendt metode kalles metodetriangulering (Yin, 2014, s 2, 120-121, Jacobsen 2005, s. 229) og benyttes for å forsterke valideringsgrunnlaget av studiets funn.

Innhentet data ses opp mot og anvendes i henhold til kunnskap ervervet gjennom andres forskning. Den videre bruken av andres forskningsresultater gjøres med bevissthet om at fortolkningen av innhentede data kan påvirke den videre forskning på området. For at begrepet «forskning» skal kunne benyttes må den bla. være gjennomført på en systematisk, kreativ og kvalitativ god måte og bør berøre allerede etablert forskningsfaglig diskursunivers (Karlsen & Øverland, 2010, s 43).

Kunnskapssyn eller epistemologi omhandler på hvilken måte og i hvor stor grad kunnskap om virkeligheten kan tilegnes, og tilsier at sosial- og vitenskapelig kunnskap skapes gjennom menneskelig samhandling hvor selve prosessen bl.a. via drøftelser gir grunnlag for endringer av meninger og praksis (Karlsen & Øverland, 2010, s 125).

Gjennomførte intervjuer presenteres som respondentens utsagn og som en eventuell bekreftelse eller det motsatte på det som fremkommer i analyse av øvrig innhentede data.

I denne studien kunne det også vært interessant å analysere innhentede data opp mot ulike ledelsesteorier (Yukl, 2013). Dette er imidlertid ikke gjort for å avgrense studiets omfang.

3.1.2 Troverdighetskriterier

Ved hjelp av kvantitative undersøkelser vil det bli tatt stikkprøver av om kommunenes gjennomførte økonomiske beslutninger og transaksjoner er i samsvar med politiske vedtak og vedtatt økonomi-/finansreglement, samt om årsregnskapet samstemmer med vedtatt budsjett. Det vil også bli gjort sammenligninger og analyse av KOSTRA tall for de to utvalgte kommunene for å kunne sammenligne ressursbruken på både administrasjon og tjenestetilbud. Undersøkelsenes objektivitet og troverdighet bygger på offentlig informasjon som enkelt kan etterprøves av leseren.

Informasjon innhentes gjennom intervjuer etter kvalitativ metode og vil bli validert ved at spørsmålene gjentas mot det enkelte intervjuobjektet for bekreftelse og ved ulike svar blir oppklarende spørsmål stilt. Det har vært avgjørende for avhandlingen at personer med høyt informasjonsnivå og fra forskjellige ledelsesnivå er blitt intervjuet. Denne utvelgelsen er foretatt ut i fra den enkelte kommunes organisasjonskart og alle som er blitt kontaktet har svart ja til å delta.

3.2 Metodevalg

Metoden som er valgt som arbeidsform i oppgaven er empiri i form av dokumentasjon som rutinebeskrivelser, budsjettprosesser- og vedtak, handlings- og økonomiplan, årsbudsjetter- og regnskap. Av denne dokumentasjonen vil det blir foretatt analyser. Som en del av empirigrunnet vil sammenligninger mellom kommunene ved hjelp av data fra KOSTRA bli benyttet.

Metodisk vil det benyttes intervjuer, spørreskjema, rutinekartlegging, dokumentgransking og regnskaper. Etter en samlet vurdering menes metodebruk og kildetilfang å gi tilstrekkelig grunnlag til å besvare prosjektets formål og de problemstillinger som er ønsket belyst.

Metodisk er avhandlingen gjennomført som en komparativ eksempelstudie. Teoretisk er den eklektisk, dvs. både beskrivende, eksplorerende og forklarende. Metodisk er det benyttet intervjuer, spørreskjema, rutinekartlegging, dokumentgransking og regnskaper. At en komparativ metode benyttes vil si at avhandlingen baseres på sammenligninger av forskjeller og likheter av observerte fenomener, som i studien er to utvalgte kommuner. Sammenligningen gjøres innenfor et definert analyseområde, kommunal sektor. Avhandlingen er designet som en eksempelstudie hvor sannsynligheten for å kunne generalisere funnene økes gjennom datatriangulering (Yin, 2014, s 2, 120-121).

Følgende kriteriegrunnlag blir anvendt;

- Kommuneloven, GKRS (God kommunal regnskapsskikk), Forskrift om kommunale og fylkeskommunale årsbudsjetter, Forskrift om kontrollutvalg i kommuner/fylkeskommuner, Internkontrollforskriften
- God praksis for risikostyring og internkontroll (inkl. COSO-rammeverket)
- Sammenligninger mellom kommunene (KOSTRA)
- Rutinebeskrivelser, budsjettprosesser- og vedtak, handlings- og økonomiplan, årsbudsjetter – og regnskap
- Teorier om budsjettering i offentlig sektor

Individuelle intervjuer og rutinekartlegging benyttes som primærdata. Dokumentert analyse som sammenligninger mellom utvalgte kommuner ved hjelp av KOSTRA, rutinebeskrivelser, budsjettprosesser- og vedtak, handlings- og økonomiplan,

årsbudsjetter - og regnskap blir å regne som en del av empirigrunnet og sekundærdata.

3.2.1 Datainnsamling

Det vil bli tatt utgangspunkt i regnskapet 2014 da dette er det siste avlagte regnskapet og endelige tall. Dette er blitt holdt opp mot vedtatt budsjett og årsmeldingen. Ledere på tre nivå i to kommuner er blitt intervjuet, nemlig rådmann, økonomisjef, kommunalsjef for helse og for opplæring samt to virksomhetsledere, leder sykehjem og en rektor. Videre er det dette sett opp mot tilsvarende dokumenter for 2013 samt økonomirapport per 1. tertial 2015 av 30.4.2015 og budsjett 2016 for å bedre kunne se en eventuell fortsettende trend. KOSTRA tall er tatt ut for årene 2013 og 2014 for begge kommuner og for aktuelle kommunegrupper, Rogaland og landet utenom Oslo.

3.2.2 Dataanalysens utfordringer

Tilnærmingen er basert på intervjuer med ledelsen, spørreskjemaer, rutinekartlegging og gjennomgang av dokumenter fra kommunen. Erfaringer fra jobberelatert arbeid med kommunene er trukket inn i nødvendig utstrekning. Studiet tar utgangspunkt i det system som kommunene har for økonomistyring (budsjettstyring) og internkontroll i den sammenheng. Spørsmål om kommunenes rutiner i økonomistyringen og kommunenes risikovurderinger i denne styringen er blitt stilt til rådmann, økonomi- og budsjetttrådgiver, to kommunalsjefer og to enhetsledere.

En måling vil aldri kunne være feilfri (Gripsrud mfl., 2004). Det er derfor avgjørende at innhentede kvalitative data er fullstendig. For å sikre at reliabilitet og validitet er så god som mulig er målingens kvalitet gjort best mulig ved å forsøke å redusere tilfeldige feil og eventuelle systematiske feil til et minimum ved å kontrollere at rådmannens uttalelser i intervjuet er blitt bekreftet gjennom likelydende svar på samme spørsmål fra ledere på to nivåer under, og motsatt. Videre er dette igjen kontrollert opp mot innhentet og gjennomgått dokumentasjon som styrker validiteten. Iboende trussel om manglende fullstendighet av innhentede opplysninger gjennom intervjuer synes således å være redusert til et minimum.

Benyttede spørreskjema for intervjuene fremgår av 8.1, vedlegg 1.

3.2.3 Forskningsetiske aspekter

Kommunene er anonymisert for ikke å «henge ut» noen av kommunene som velvillig har bidratt til denne studien da navnet i seg selv ikke er relevant for selve funnene i avhandlingen.

3.3 Organisasjonsform

Begge kommunene er organisert etter en 2-nivå struktur som samsvarer med New Public Managements (NPM) tankegang om å ansvarliggjøre enhetslederne. Hos begge kommunene er enhetslederne tildelt fullmakter, myndighet og økonomiansvar knyttet opp mot den økonomiske styringen i kommunen. Dette innebærer at hver enhet er ansvarlig for tildelt budsjetttramme og må dekke inn eget underskudd.

I NPM er staben med økonomisjef, personalsjef mfl. «umyndiggjort», men enhetslederne kan likevel være mottakelige for gode råd fra staben og det kan være interessant å se på samspillet mellom nivåene. I begge kommunene innehar økonomisjefen god økonomisk kunnskap. I kommune A foretar økonomisjefen økonomiske beregninger etter å ha mottatt tall og innspill fra enhetslederne, og melder dette videre til rådmann for videre fremlegg for politisk nivå. Kommune B har både økonomisjef og en controller som begge har en mye mer aktiv og oppsøkende tilnærming overfor enhetene, og fungerer også som økonomiske rådgivere i hele kommunen. Hver måned kontakter controller enhetslederne for et møte hvor økonomistatus er tema. Controller tar selv med seg en oppdatert økonomirapport inkludert lønn, refusjoner og fraværstall som gjennomgås, og er også tilgjengelig for spørsmål. Controllers kontinuerlige arbeid sikrer enhetslederne en positiv økonomisk læring og noen benytter henne mye mens andre etter hvert synes det er en grei støtte som kan kvalitetssikre eget arbeid. Kommune B benytter noe de kaller en «regnskapsbok» hvor oppdaterte tall presenteres månedlig i ledergruppen og hvor enhetslederne selv kommenterer tallene i tekstform. Denne «boken» utvides med månedlige bidrag og oppbevares som et historisk grunnlag og er tilgjengelig for alle lederne i kommunen for å kunne se hvilke økonomiske vurderinger og anslag som tidligere ble gjort, om dette «slo til» og som grunnlag for videre budsjettvurderinger.

Videre har kommune B i flere år satset på lederutvikling gjennom ulike kurs og utdanning og økonomisjefen har forelest internt om hvordan teorien skal omsettes i praktisk arbeid, gjerne rettet mot budsjettprosessen. Som respondent nr. 4 uttalte i intervjuet « kommunen har virkelig satset på enhetslederne og fått mye igjen». Det som

samtligte intervjuede trekker fram er at det er bra slik ansvarsområdene arbeider på tvers når det gjelder økonomi – «på den måten får en forståelse for andres utfordringer, at eget problem kanskje ikke er så veldig stort og fokuset rettes mer mot hva vi kan gjøre sammen for å få det til».

Kommune B har altså samme flate organisasjonsstruktur som kommune A, men når det kommer til økonomisk styring er stabsfunksjonen gitt en stor innflytelse og bistår rådmannen i å styre organisasjonen. Ut i fra Mintzbergs (1980) organisasjonsteori synes kommune B å ha etablert stabsfunksjonen som en teknostruktur som har stor innflytelse på det meste av arbeidet som skjer i organisasjonen. Dette viser gjennom flere år å ha gitt positive økonomiske resultater i kommune B som at satte budsjettmål er oppnådd.

I kommune A følges i hovedsak også lovkrav og vedtatte rutiner, men styringsformen er mer passiv i det det ventes på at enhetene skal rapportere. Erfaring fra kommune A har vist at dette har resultert i ikke oppdaterte eller feil tall eller forsinkelser som har ført til at tall ikke har kunnet vært lagt fram i henhold til rapporteringsfristen. Rutinen med «å vente på enhetene» burde derfor vært endret for flere år siden.

De enkelte enheter i en kommune som ledes av en enhetsleder, er mangfoldige med hensyn til både størrelse og drift, og lederrollen blir tilsvarende variert. Under kommuneavdelingene ligger en rekke seksjoner mv. Dette er økonomiseksjon, stab, merkantile tjenester, helseseksjon, barne- og familieseksjon, omsorgsseksjon, NAV, kulturseksjon, teknisk seksjon, forvaltningsseksjon, samt skoler og barnehager.

Det er rådmannens ansvar å kommunisere hvilke oppgaver som bør prioriteres i en travel hverdag, og særlig i faser med omstillingsarbeid. Deri ligger også en risiko for at enhetsledere oppfatter budskapet ulikt, og at de kan komme til å handle på tvers av målsettingene. Sentral styringsinformasjon bør derfor utnyttes til å formulere tydelige forventninger og som utgangspunkt for veiledning av ansatte. Det er ikke nødvendigvis bare enhetsleder som har ansvaret for sin avdeling. Også kommunalsjef og rådmann har ansvar for at tall og resultater etterspørres og at bekymringsfulle eller spesielle trender problematiseres og følges opp. Dette blir likevel ikke praktisert i særlig grad i kommune A. I økonomisk styring er konsekvenstankegangen veldig viktig og begge kommunene har ut i fra dette inngått ledelseskontrakter med alle sine ledere som sier hvilke konsekvenser ulike hendelser vil få for den enkelte. Støttetjenestene i kommunen – herunder IKT og økonomi – er svært utsatte i økonomisk trange tider.

Lovens formelle krav er at kommunestyret innen årets utgang skal vedta budsjett for kommende kalenderår som en bindende plan for hvordan kommunens inntekter i kommende budsjettår skal nyttes. Kommunestyret foretar selv sine vedtak med grunnlag i tilrådinger fra formannskapet, jf. kommuneloven § 45. Et årsbudsjett skal være realistisk og omfatte alle økonomiske midler som disponeres og hvordan disse nyttes. I henhold til kommuneloven § 46 skal det budsjetteres med et driftsresultat som minst dekker renter, ordinære avdrag og nødvendige avsetninger. Vedtatt budsjett er bindende. Det vil si at utgifter som ikke inngår i budsjettet ikke kan belastes regnskapet før kommunestyret har vedtatt budsjettendringer. Tilleggsbevilgninger utenom vedtatt budsjett skal ikke gis uten av det samtidig vedtas hvordan utgiften skal dekkes inn på årets budsjett. Ved sviktende inntekter i henhold til vedtatt årsbudsjett må det foretas nødvendige endringer i budsjettet (kompl. § 47). I henhold til kommuneloven har en kommune ikke mulighet til å legge frem et kommunebudsjett eller økonomiplan som ikke er i balanse. Det vil si at det skal være funnet dekning for alle av kommende års utgifter.

I kommunal sektor følger altså utarbeidelse av budsjettregnskap strikte rutiner men noe er åpent for skjønn. Tildeling av midler til kommunale formål skjer delvis gjennom eksterne statlige myndigheter og delvis via egne disponible midler. Tildelingen kan til tider være motstridig i forhold til signaler fra utsiden (interessegrupper mfl.).

Det lovmessige utgangspunktet for at kommunene skal legge opp til et fullstendig og realistisk budsjett er kommuneloven (1992). Nedenfor fremkommer oppsummert de viktigste føringene for økonomiplan, års- budsjett, regnskap og melding:

Tabell 1 – Aktuelle paragrafer i kommuneloven	
Paragraf	Oppsummering
§ 44 Økonomiplan	Vedtas årlig av kommunestyret for neste 4 år, alle oppgaver skal være økonomisk dekket opp, alminnelig ettersyn av innstilling 14 dager før behandling, vedtak sendes departementet til orientering
§ 45 Årsbudsjettet	Kommunestyret skal innen 31.12. vedta kommende års budsjett, alminnelig ettersyn av innstilling 14 dager før behandling, vedtak sendes departementet til orientering
§ 46 Årsbudsjettets innhold	Bindende plan for bruk av kommunens midler i budsjettåret, skal omfatte hele virksomheten, være realistisk og stilt opp oversiktlig, inndelt i en drifts- og en investeringsdel, driftsresultatet skal minst kunne dekke renter, avdrag og nødvendige avsetninger, midler kan avsettes til bruk i senere budsjettår
§ 48 Årsregnskapet og årsberetningen	Årsregnskap utarbeides hvert år i tråd med god kommunal regnskapsskikk, skal omfatte anvendelsen av alle økonomiske midler som er disponert i året - om de er betalt eller ikke ved årsregnskapets slutt, underskudd som ikke kan dekkes inneværende år skal dekkes inn det påfølgende år, eller over ytterligere 2 år. Vedtas av kommunestyret. Årsberetningen skal gi opplysninger om alle viktige forhold inkl. iverksatte eller planlagte tiltak for å kunne bedømme økonomisk stilling og resultater av virksomheten for å sikre betryggende kontroll og høy etisk standard i virksomheten.

Kilde: kommuneloven, 1992.

Kommune A og B har lagt opp sine rutiner for årsbudsjett, budsjettkontroll og rapportering i samsvar med nevnte føringer. Utgifter kan ikke belastes regnskapet dersom de ikke er inntatt i budsjettet. Dersom uforutsette utgifter må dekkes inn på et senere tidspunkt må kommunestyret godkjenne dette gjennom vedtatt budsjettendring. Kommune A har i flere år lagt frem og vedtatt årsbudsjett i balanse, men avlagte årsregnskap har vist at årsbudsjettene *ikke* er reelle da det *ikke* er funnet dekning for alle kommende års utgifter. Disse er dekket inn år etter år i etterkant av fondsmidler som ikke inngår i selve årsbudsjettet. Økonomiplanen følger samme rutine som årsbudsjettet, men hvor prognosene/anslagene fremover naturlig nok er mindre presise.

For øvrig vises til funnene i kapittel 4 og mer utfyllende detaljer i appendix i vedlegg 8.

4 Resultater

I dette kapitlet blir resultatene av funn som fremkom gjennom intervjuer, rutinekartlegging, dokumentgransking og regnskaper presentert. Resultatene analyseres og diskuteres opp mot teori i kapittel 5.

Det ble i alt intervjuet 2 rådmenn og 10 ledere på 2 nivå som alle hadde et overordnet ansvar for drift og budsjett på sine områder. Spørsmålene i intervjuguiden (8.1, vedlegg 1) ble formet slik at problemstillingene i kapittel 1.2 kunne bli besvart. Intervjuene ble gjennomført i form av telefonintervjuer etter først å ha oversendt intervjuguiden på mail og avtalt tidspunkt for telefonintervjuene. Hver informant ble intervjuet hver for seg på ulike dager og hvert intervju varte ca. en halv time. Forskeren ledet samtlige intervjuer, kom med noen oppfølgingsspørsmål under veis der det var nødvendig og tok notater fortløpende under telefonintervjuet. Notatene ble deretter renskrevet, nummerert slik at hver respondent fikk sitt eget nummer, skrevet ut på papir og arkivert for bruk i studien. Ingen av informantene ytret ønske om å få tilsendt kopi av disse notatene, men ønsker at avhandlingen presenteres for kommunene når den er ferdigstilt. Sitatene som refereres i avhandlingen er markert med et nummer, i alt 12 respondenter og 12 nummer, for å vise at sitater er hentet fra alle respondentene. Sitatene er tatt med direkte inn i den videre presentasjonen av resultater.

4.1 Kommunenes økonomiske status

KOSTRA står for Kommune-Stat-Rapportering og gir statistikk om ressursinnsatsen, prioriteringer og måloppnåelse i kommuner, bydeler og fylkeskommuner. Det finnes tall om f.eks. pleie- og omsorgstjenester, barnehagedekning og saksbehandlingstid hvor kommuner kan sammenlignes med hverandre, med regionale inndelinger og med landsgjennomsnittet. Dataene for 2013 og 2014 i KOSTRA er oppdatert med ny KOSTRA gruppering. Grupperingen er laget på grunnlag av innbyggertall og kommuneregnskaper for 2013 (SSB, 2015). Rapporterte KOSTRA tall hadde tidligere år en til dels stor feilmargin, men tallmaterialet skal i dag være av god kvalitet. Det ville således kunne bli foretatt en reell sammenligning mellom kommune A og B ved hjelp av disse indikatorene.

Kommunene er for øvrig inndelt etter visse indikatorer i KOSTRA grupper på landsbasis slik at den enkelte kommune skal kunne sammenligne seg med gjennomsnittet av tilsvarende kommuner i Norge. Kommune A er i KG03 mens kommune B er i KG02.

Tabell 2 – Finansielle nøkkeltall								
	Kom. A	Kom. A	KG03	Kom. B	Kom B	KG02	Rog.	Landet
Finansielle nøkkeltall	2014	2013	2014	2014	2013	2014	2014	2014
Brutto driftsinntekter i kr pr innbygger	106 251	108 183	95 732	75 102	74 202	84 005	67 707	71 789
Netto driftsresultat i prosent av brutto driftsinntekter	-1,1	3,0	1,6	0,9	4,9	0,4	0,7	1,0
Frie inntekter i kroner pr innbygger	59 093	58 052	56 740	53 539	51 394	55 528	48 030	48 610
Netto lånegjeld i kroner pr innbygger	73 319	69 541	71 503	70 442	70 977	59 093	29 705	50 139
Langsiktig gjeld i prosent av brutto driftsinntekter	239,9	218,0	228,0	208,6	207,4	220,1	189,9	210,6
Arbeidskapital ex. premieavvik i % av brutto driftsinntekter	9,5	5,6	16,5	10,1	11,1	9,3	8,7	14,3

Kilde: KOSTRA. Reviderte tall per 26.06.2015.

Av tabellen fremgår at kommune A sine brutto driftsinntekter i kroner per innbygger i 2014 og 2013 var henholdsvis kr 34 og kr 31 høyere enn i kommune B. Det vil si at kommune A har ca. 41 % mer til rådighet per innbygger enn det kommune B har på sine innbyggere og skulle således være svært godt rustet til å kunne gi sine innbyggere gode tjenester innenfor inntektsrammen.

En kommunes frie inntekter er summen av skatter på inntekt og formue samt rammetilskudd fra staten og kan disponeres uten andre bindinger enn gjeldene lover og forskrifter (Regjeringen.no). De frie inntektene fordeles til kommunene gjennom inntektssystemet.

Kommune A sine frie inntekter per innbygger har vært jevnt høy. Sammenlignet med gjennomsnittet i Rogaland lå inntektene i kommune A i 2013 og 2014 ca. 23 % over. Frie disponible inntekter ble budsjettert for de neste år uten noen økning. Kommune B sine frie inntekter per innbygger har vært relativt jevn de siste årene. Sammenlignet med gjennomsnittet i Rogaland lå inntektene i 2013 og 2014 ca. 9,5 % og 11 % over bl.a. fordi kommunen har tiltrukket seg innbyggere med høyt lønnsnivå. Også her har altså kommune A mer inntekter å ta av enn de fleste i Rogaland noe som skulle tilsi at de har et godt utgangspunkt for å kunne balansere sin drift. Respondent 3 i kommune A opplyser: «vi pleier å ha en buffer å gå på hvis noe uforutsett skulle skje».

Netto lånegjeld er definert som langsiktig gjeld ekskl. pensjonsforpliktelser, fratrukket totale utlån og ubrukte lånemidler. Videre er arbeidskapitalen definert som differansen mellom omløpsmidler og kortsiktig gjeld.

Kommune As netto lånegjeld utgjorde i 2014 ca. 69 % av brutto driftsinntekter. Kommune Bs netto lånegjeld utgjorde i 2013 ca. 96 % av brutto driftsinntekter som er svært høyt. Tilsvarende lånegjeld var i 2014 var på 93 % som er en forbedring på 3 %.

Som det fremgår av tabell nr. 2 økte kommune A sin netto lånegjeld per innbygger, i 2013 var den på kr 69 541 og økte deretter med 5,2 % til kr 73 319 i 2014. Til sammenligning lå gjennomsnittlig netto lånegjeld per innbygger i Rogaland på kr 29 781 i 2014 mot kr 33 498 i 2013. Landet ekskl. Oslo lå i 2014 på kr 49 613 og i 2013 på 46 806. Kommunen skilte seg således kraftig ut i forhold til øvrige kommuner med en særdeles høy gjeldsgrad, hele 246 % over gjennomsnittet i Rogaland. Kommunen har lagt opp til økt lånegjeld i perioden 2014 - 2017, men i redusert grad i årene fremover. Dette vil medføre høyere finanskostnader og en reduksjon av kostnadene på de kommunale tjenestene eller en økning av inntektene vil måtte bli nødvendig. Kommune A hadde imidlertid ikke budsjettet med noen økning av avdrag eller renteutgifter. I økonomiplanen for 2014-2017 er derved ikke alle kostnader tatt med og synliggjør heller ikke det ansvaret som påhviler kommunen å ha så stor gjeld. For at kostnadene ikke skal gå ut over budsjett, må rentenivået holde seg lavt i hele økonomiplanperioden. Hele perioden har kommune A lagt opp til netto bruk av fond for å få balanse i budsjettet. Dette betyr at kommunen gradvis blir ytterligere tappet for frie midler, samt at kommune A på tross av alle sine inntekter utover det kommune B har tilgjengelig, ikke har en sunn økonomi hvor tjenestetilbudet er tilpasset driftsinntektene.

Netto lånegjeld per innbygger i 2013 i kommune B var på kr 70 977 og gikk deretter ned med -0,8 % til kr 70 442 i 2014. I forhold til Rogaland og landet ekskl. Oslo har kommune B en svært høy netto lånegjeld, hele 236,5 % mer enn gjennomsnittet i Rogaland. Kommunen ble likevel forbigått i 2014 av kommune A som har ca. 246 % over Rogalandssnittet. Også kommune B legger opp til å øke sin lånegjeld i perioden 2014-2017 men også her i redusert grad. Kommune B hadde imidlertid til forskjell fra kommune A budsjettet med både økte låneavdrag og økt renteutgifter og synliggjorde og håndterte på denne måten den økte forpliktelsen i regnskapet. Respondent nr. 4 i kommune B opplyser: «vi har ikke rom for store prosjekter, det gjelder å gjøre gode prioriteringer innenfor eksisterende rammer».

Begge kommunenes arbeidskapital og frie egenkapital har blitt vesentlig redusert de siste årene og gjenspeilte et redusert handlingsrom.

Per 31.12.2014 utgjorde i kommune A ubundne drifts- og investeringsfond 2,8 % av driftsinntektene. Tilsvarende utgjorde 2,1 % i 2013. I kommune B utgjorde ubundne drifts- og investeringsfond 4 % av driftsinntektene per 31.12.2014. Tilsvarende utgjorde 3,3 % i 2013.

Kommune A tar ikke høyde for kjente forhold som økte avdrag når gjeld økes i budsjettet. Med frie disponible midler over 23 % av gjennomsnittet i Rogaland klarer likevel ikke kommune A å betjene sine tjenester men øker bruk av fond og gjeld i forbindelse med investeringer, selv om kommunen hadde hatt god anledning til å foreta en god del som egenkapitalfinansiering. Dette spesielt da kommunen har ca. 41 % mer inntekter per innbygger å rutte med enn kommune B.

Informasjon om kommunenes økonomiske situasjon i det følgende ble hentet fra kommunenes regnskap og årsmelding for 2013 og 2014, samt fra budsjett- og økonomiplan for 2014 – 2017.

Kommune A har som følge av innvandring hatt et jevnt folketall i flere år. Arbeidsledigheten hadde en svak negativ trend men var i 2014 kun på 1,6 % av arbeidsstyrken som ble ansett å være relativt lavt. Store inntekter fra fond og konsesjonsinntekter har gjort at kommunen har hatt mer å «rutte med», men i stedet for å benytte disse til stimulering for videre vekst har disse midlene gått mer og mer til å dekke underbalansen i driften. Som følge av dette er fond per dato blitt redusert til et minimum. Dette har gjort at kommune A helt frem til nå har levd i en annen virkelighet enn kommune B hvor det alltid har vært ekstra midler å ta av hvis en ikke «traff» på budsjettet, noe som har vært svært ødeleggende for budsjett disiplinen. Kommune A driftes med andre ord ut i fra et behovsfokus og ikke ut i fra et budsjettfokus. Kommune B derimot har måttet styre etter budsjettet fordi de aldri har hatt noen ekstra midler å kunne ta av.

I flere år har kommune As driftsutgifter ligget mellom 2,3 – 4,5 % over driftsinntektene, med unntak av 2013 da driftsinntektene, mye grunnet høye refusjoner lå 1,5 % over driftsutgiftene. Overskridelsene ved kommuneavdelingene ble gjennom de siste årene dekket inn ved bruk av fondsmidler som primært var vedtatt skulle ha gått til næringsutvikling mv. Kommunens fondsreserver var blitt redusert så mye at årsregnskapet for 2012 ble avsluttet med et underskudd på 6,6 millioner kroner.

Kommunestyret vedtok å dekke underskuddet over driften i 2014 og 2015 med 50 % på hvert år. I driftsregnskapet for 2014 benyttet kommunen 8,3 mill. kr fra fond *ut over budsjett* for å få regnskapet til å balansere. Da var 3,3 mill. kr av et akkumulert merforbruk på ca. 8,1 mill. kr dekket opp. Resterende merforbruk per 13.12.2014 på 4,8 mill. kr må kommune A dekke inn i 2015 (årsregnskapet 2014). Det kan stilles et stort spørsmålstegn til hvor realistiske tallene i vedtatte budsjett har vært i kommune A gjennom årene (koml § 46).

Kommune B har i flere år opplevd stor vekst og som følge av dette måttet bygge opp tjenester som infrastruktur, skole, barnehage mv. relativt raskt for å kunne møte denne veksten. En betydelig vekst innebærer alltid økonomiske utfordringer, både på grunn av ny dimensjonering av tjenestetilbud mv. men også fordi befolkningsendringer slår inn i rammetilskuddet ett år på etterskudd og har således ikke noen økonomisk effekt det året veksten inntreffer. Lav oljepris og oppsigelser i næringslivet har ført til at veksten har stagnert og skatteinntektene er markant reduserte.

Ovennevnte økonomiske utvikling i kommune B medført at driftsutgiftene de siste årene økte mer enn driftsinntektene. I 2014 var økningen på slike inntekter 2 % mens utgiftene økte med 6,5 %. Kommunen gjorde likevel opp driftsregnskapet for 2014 med et regnskapsmessig mindreforbruk (overskudd) på 3,4 mill. kr. I 2013 ble regnskapet gjort opp med et regnskapsmessig mindreforbruk på 2,6 mill. kr etter at også underskuddet fra 2011 på ca. 3,7 mill. kr var dekket inn. Kommune B hadde med andre ord i 2014 driftsutgifter som var 4,5 % over driftsinntektene – det vil si som hos kommune A, men klarte likevel å komme i mål med et regnskapsmessig mindreforbruk på 3,4 mill. kr. Dette på tross av at de også har 41 % mindre inntekter per innbygger å rutte med i forhold til kommune A.

I 2004 ble det innført kompensasjon for merverdiavgift for alle landets kommuner. Det vil si at kommunene får tilbakebetalt merverdiavgift på de fleste utgifter som er belagt med slik avgift. Kompensasjon for merverdi på investeringer har tidligere kunnet vært benyttet til å styrke kommunens drift. Fra og med 2014 skal kompensasjon fra investeringer føres direkte i investeringsregnskapet og benyttes i sin helhet til finansiering av investeringer. Dette resulterer i mindre midler til selve driften av kommunene. Etter endringen i reglene for føring av merverdiavgiftskompensasjon fra investeringer, har Teknisk beregningsutvalg (2014, s 107) foretatt nye beregninger, og fastsatt anbefalt nivå på netto driftsresultat i kommunesektoren fra 3 % til 1,75 % av

driftsinntektene. Sammenligning av netto driftsresultat i 2014 med 2013 og tidligere år må derfor justeres for dette.

I 2014 viste kommune A sitt driftsregnskap et negativt netto driftsresultat på ca. 3,3 mill. kr, som tilsvarte -1,15 % av driftsinntektene. Inkludert i dette resultatet var fondsinntekter på ca. 12,5 mill. kr slik at uten disse inntektene hadde netto driftsresultat for 2014 vært negativt med ca. 15,8 mill. kr. Til sammenligning var driftsresultatet året før på 9 mill. kr eller 3 %, som da inkluderte inntektsført merverdiavgiftskompensasjon for investeringer på 5,2 mill. kr.

Fra og med 2014 ble merverdiavgiftskompensasjon for investeringsutgifter som nevnt ført direkte i investeringsregnskapet med anbefalt nivå for netto driftsresultat på 1,75 %. For kommune A ville 1,75 % av driftsinntektene i 2014 utgjort 5,2 mill. kr. som er 8,6 mill. kr mer enn oppnådd resultat. Dersom kommunen skulle oppnådd et netto driftsresultat på 1,75 % uten bruk av fondsinntekter måtte utgiftene vært redusert eller inntektene økt med ca. 21,1 mill. kr i 2014. Dette henger dårlig sammen med det respondent nr. 7 i kommune A opplyser, « vi er på de fleste områdene gjennomregulert og styrt av faste/kjente premisser».

Driftsregnskapet for 2014 i kommune B viste et netto driftsresultat på ca. 3,3 mill. kr, som tilsvarer 0,93 % av driftsinntektene. Til sammenligning var driftsresultatet i 2013 på 17,4 mill. kr eller 4,94 %, som da inkluderte inntektsført merverdiavgiftskompensasjon for investeringer på 6,6 mill. kr. For kommune B ville anbefalt 1,75 % av driftsinntektene i 2014 utgjort 6,3 mill. kr. som er 3 mill. kr mer enn oppnådd resultat.

Begge kommunene har altså ikke klart å oppnå anbefalt netto driftsresultat på 1,75 % i 2014, men kommune B klarte et netto driftsresultat på 0,93 % uten å ha midler utenfor budsjettet å ty til. Respondent nr. 2 i kommune B oppsummerer det slik, «kommunen har 30 ledere med økonomi- og fagansvar – de kjenner sitt ansvar». Kommune A derimot fikk et negativt netto driftsresultat på -1,15 % etter at 12,5 mill. kr ekstra fondsmidler var puttet inn i regnskapet. Dersom kommune A skulle oppnådd et netto driftsresultat på anbefalt nivå 1,75 % i 2014 uten bruk av fondsmidler måtte utgiftene vært redusert med ca. 21,1 mill. kr. Dette er et vesentlig beløp som i hovedsak kun relateres til driften av kommunen og som indikerer at denne er svært i utakt med vedtatt budsjett og koml § 46. Kommune A har i gjentatte år styrket sin drift ved hjelp av fondsmidler ut over opprinnelig budsjett, uten at dette har medført noen konsekvenser

for de økonomiansvarlige lederne. Respondent nr. 1 i kommune A uttaler at «Dersom målet er budsjett disiplin er det først og fremst de ukontrollerbare og høyst uventede risikoelementene som skaper problemer og kan føre til budsjettoverskridelser – dersom slik ikke allerede er tatt høyde for gjennom en «risikoreserve»».

4.1.1 Hvilke rutiner hadde kommunene for budsjettstyring

De budsjetterings- og rapporteringsrutiner som en kommune har etablert og praktiserer vil være en viktig del av budsjettstyringen. Rutinene vil dessuten inneholde ulike typer av risikovurderinger knyttet til budsjettering og rapportering av kommunens drift.

Kommunene vil som oftest behandle økonomiplanen samtidig med årsbudsjettet. Dette gjøres også i kommune A og B. Årsbudsjettet er da første år i den fire-årige økonomiplanen. Økonomiplanen rulleres på denne måten hvert år ved behandlingen av årsbudsjettet. Studiet ble konsentrert i det videre om årsbudsjettet. Det er her kommunens budsjettkontroll gjennom året gjennomføres. Det ble fokusert på driften da det er denne som direkte gjelder det løpende tjenestetilbudet. Dette er vanlig i kommunene og ble også gjort i kommune A og B.

4.1.1.1 Budsjettreglement

Kommune A og B hadde begge utarbeidet budsjettreglement. Dette tar for seg overordnede rammer for budsjettarbeidet. Reglementet inneholdt også en rekke andre økonomirutiner. Her kan nevnes kommunestyrets fastsetting og endring av budsjett rammer, delegering av budsjettmyndighet (disponeringsfullmakt til rådmannen og hans videredelegering innenfor de enkelte ansvarsområder), og rapportering ved budsjettkontrollen.

4.1.1.2 Budsjetttrundskriv, prosessplan og budsjettkonferanse

Kommune A sin faste rutine var at økonomi- og budsjett rådgiver sender ut et budsjetttrundskriv som tar for seg arbeidet med kommende budsjett og økonomiplan. Rundskrivet ble sendt til rådmannens utvidede ledergruppe.ⁱⁱⁱ Det omhandler kommunens økonomi og gir rammer for kommuneavdelingene. Ellers ble det utarbeidet

ⁱⁱⁱ Rådmannens ledergruppe består av rådmannen og kommunalsjefene. Utvidet ledergruppe tar også med seg enhetslederne. Kommunalsjefene leder kommuneavdelingene. Enhetslederne leder de enkelte ansvarsområdene.

en prosessplan som viser de forskjellige tidspunkt/frister for budsjettarbeidet, hvem dette angår og hvem som er ansvarlig for gjennomføringen. Det avholdes dessuten en budsjettkonferanse med formannskapet.

I kommune B ble dette tilnærmelesvis gjort likt som i kommune A men prosessen startet på et tidligere tidspunkt og lederne ble involvert mer i forhold til innspill og ansvarliggjøring.

Både kommune A og B hadde rutiner for utarbeidelse av årsbudsjett/økonomiplan og for budsjettkontroll og rapportering i tråd med lovregler om kommunenes budsjettstyring og kommunens eget budsjettreglement. Begge kommunene hadde med andre ord flere gode rutiner som samlet utgjorde et styringssystem.

Administrativt ble det foretatt løpende (månedlig) budsjettkontroll i rådmannens utvidede ledergruppe. For den politiske budsjettkontrollen er det i kommunene vanlig med tertialrapportering til kommunestyret som er lovreglenes minstekrav. Dette ble også gjort i kommune A og B. I tillegg foretok kommune A månedlig rapportering til formannskapet etter ønske derfra for ytterligere oppfølging av budsjettet gjennom året. Dette ble ikke gjort i kommune B.

Det formelle økonomiansvaret ligger hos rådmannen som kommunenes øverste administrative leder. I kommune A var økonomiansvaret direkte delegert til enhetslederne på sine ansvarsområder. Praksisen har vært at kommunalsjefene har et samordningsansvar for oppfølging og rapportering av enhetsledernes budsjettområder. Enhetslederne var sterkt involvert i budsjettering og budsjettoppfølging på sine ansvarsområder. Respondent nr. 9 i kommune A opplyser at «ved å ha kommunelovens forsiktighetsprinsipp i «ryggmargen» vil en takle presentert risikoproblematikk på samme gode måte som gjøres i dag».

I kommune B var det kommunalsjefene som hadde det overordnede økonomiansvaret for sitt område. Budsjettet var i utgangspunktet delt ut på enhetsnivå fra rådmannens lederteam, men det var litt opp til kommunalsjefene når midlene ble delt ut til enhetslederne som da fikk økonomiansvar for sin «pott». Ved merforbruk, *uansett beløp*, skulle enhetslederne varsle kommunalsjefen som igjen skulle varsle controller og økonomisjef. Enhetsleder skulle også i disse tilfellene komme med et forslag til omrokking eller kutt av egne midler for å komme i balanse. Alle med økonomiansvar hadde som et økonomisk mål å gå i økonomisk balanse. Her praktiseres «tæring etter næring» og overskridelser skal i hovedsak dekkes inn via egne midler. Dette er i så fall

en svært krevende øvelse å få til for den økonomiansvarlige og det er derfor også av egeninteresse å holde budsjettet gjennom året for å slippe dette. Respondent nr. 10 opplyser at i kommune B er det «ingen som forsøker å forfordle eller skyve kutt over på andre» og respondent nr. 6 og nr. 8 i samme kommune sier henholdsvis «jeg tenker budsjett hele året» og «vi har en fantastisk økonomisjef som er veldig flink til å formidle pedagogisk ut at alle har ansvar for å komme i mål budsjettmessig».

Når det gjaldt selve styringsdialogen fremkom at kommune A hadde hatt fokus på budsjettoverholdelse og innsparinger i flere år, men uten å ha oppnådd de ønskede resultater. Dette hang tydeligvis sammen med manglende budsjett disiplin, men også at innsparingsvedtakene ikke var presise nok i forhold til hva som skulle gjøres. Tiltakene ble gjort mer konkrete fra og med 2014.

Kommune B hadde også måttet foreta kutt de siste år. Men disse var gjort mer konkrete og ble varslet om i forkant etter å ha gjort gode analyser av kommende trender for så å kunne foreta raskere snuoperasjoner noe som igjen viser hvordan kommunen klarte å få regnskapets midler til å strekke til uten fondsmidler slik kommune A «spedde på med». Eller som respondent nr. 8 uttalte i intervjuet «er veldig imponert av egen kommune, vi er helt på topp i gjeld per innbygger og det er helt avgjørende at vi klarer å holde budsjettene – og vi gjør det!».

4.1.2 Hvorfor ble det budsjettavvik i 2013 og 2014?

Det var interessant å se hvor i organisasjonene de største budsjettavvikene inntraff og om det var de samme enhetene som gikk igjen i begge år.

Avvik slik de fremkom av *kommune A* sine årsregnskap:

Tabell 3 Budsjettavvik for kommuneavdelingene 2013 – 2014 (tall i tusen kroner)				
	2014	Avvik i % av reg. budsjett 2014	2013	Avvik i % av reg. budsjett 2013
Felles tjenester	15 955	55,6 %	2 680	16,6 %
Opplæring	26	0,03	9	0,01 %
Helse	- 5 730	- 8,1 %	- 6 000	- 8,8 %
Andre	- 15 759	- 83,7 %	180	0,6 %
Totalt	- 5 508	- 2,8 %	3 508	1,9 %

Merknad: Avvikene ved felles tjenester gjaldt ikke alle ansvarene ved kommuneavdelingen. Felles tjenester sitt ansvar for skatter, overføringer, lån og finans var ikke med her.

Kilde: Kommunens årsregnskaper (regnskapsskjema 1B)

Som det fremkommer av tabellen over hadde kommune A i 2014 store avvik i forhold til regulert budsjett både på felles tjenester og under «andre». Disse avvikene er ikke kommentert i årsmeldingen i 2014 men av regnskapet fremkommer kun flere mindre avvik som samlet sett gir store utslag, som teknisk, bygdeutvikling mv. Videre synes det som om regnskapsposterings er gjort «feil veg» siden 15 mill. kr går både i pluss og minus og henger på ingen måte sammen med forbruket i 2013. Totalt sett var ikke merforbruket på mer enn -2,8 % da mindreforbruket hos fellestjenestene reduserte kraftig de øvrige merforbruk. Også i forhold til opprinnelig budsjett fremkom samme merforbruk på -2,8 % da regulert budsjett ble gjort innenfor samme rammestørrelse som opprinnelig budsjett. I 2013 var avvikene mindre da regnskap var mer i samsvar med budsjett.

I kommune B fremkom følgende avvik av årsregnskapene:

Tabell 4 Budsjettavvik for kommuneavdelingene 2013 – 2014 (tall i tusen kroner)				
	2014	Avvik i % av reg. budsjett 2014	2013	Avvik i % av reg. budsjett 2013
Felles tjenester	668	2,5 %	- 909	- 3,6 %
Opplæring	- 8	-0,007 %	3 523	3,2 %
Helse	1 914	2,3 %	- 1 219	- 1,5 %
Andre	2 900	7,2 %	5 922	23,1 %
Totalt	5 475	2,1 %	7 319	3,1 %

Merknad: Avvikene ved felles tjenester gjelder ikke alle ansvarene ved kommuneavdelingen. Felles tjenester sitt ansvar for skatter, overføringer, lån og finans er her ikke med.

Kilde: Kommunens årsregnskaper (regnskapsskjema 1B)

Av ovenstående tabell fremgår at enhetene i kommune B gikk med mindreforbruk med unntak av opplæring som bort imot gikk i balanse. Totalt sett gikk enhetene med et mindreforbruk på 2,1 % i forhold til regulert budsjett. I forhold opprinnelig budsjett i 2014 gikk enhetene totalt sett med et merforbruk på ca. 2,3 %. Enhetene i kommune B syntes således både å ha et realistisk budsjett og å foreta en god økonomistyring etter dette. I 2013 lå avvikene noe lunde likt som i 2014 men med motsatt fortegn, med unntak av området «andre» som teknisk mv. som gikk med et relativt stort avvik men som klarte «å treffe» bedre i 2014.

Kommune A hadde to store budsjettavvik som skilte seg veldig ut fra tidligere års tall. Avvikene er ikke kommentert i årsmeldingen, og ved nærmere gjennomgang syntes det

som om avvikene skyltes feilføringer. Var det ingen i kommune A som kunne gjort tilsvarende kontroll for å rydde opp i feilene eller i det minste kommentert det i årsmeldingen? Respondent nr. 1 i kommune A kommenterer det slik « vi har arbeidet med å korrigere årsmeldingsutkastet til årsregnskapet, men har vel på enkelte områder en dårlig verbal fremstilling av tallmaterialet slik at det kan fremstå som avvik». I kommune B derimot «traff» budsjettet godt og tall, mål og utfordringer er kommentert av hvert enkelt område og gir en informativ og interessant lesning.

4.2 KOSTRA

Nedenfor stående tall ble benyttet i analyse av kommunenes økonomiske situasjon sammenholdt med regnskapene for 2013 og 2014.

Tabell 5 – Finansielle nøkkeltall								
	Kom. A	Kom. A	KG03	Kom. B	Kom. B	KG02	Rog.	Landet
Finansielle nøkkeltall	2014	2013	2014	2014	2013	2014	2014	2014
Netto driftsutgifter per innbygger 1-5 år i kroner, barnehager	170 430	143 820	137 297	133 589	117 100	128 189	129 645	128 579
Netto driftsutgifter til grunnskolesektor (202, 215, 222, 223), per innbygger 6-15 år	152 701	151 216	130 137	95 300	86 852	118 131	96 763	101 210
Netto driftsutgifter pr. innbygger i kroner, pleie- og omsorgtjenesten	20 013	19 229	22 037	10 698	10 481	20 408	14 627	16 409
Netto driftsutgifter til sosialtjenesten pr. innbygger 20-66 år	4 000	3 274	2 558	2 872	1 844	2 384	2 941	3 137
Netto driftsutgifter per innbygger 0-17 år, barnevernstjenesten	8 378	9 082	9 671	4 662	5 076	9 024	7 082	7 986
Netto driftsutgifter til administrasjon og styring i kr. pr. innb.	12 383	11 067	7 593	5 893	5 472	6 406	3 847	4 219

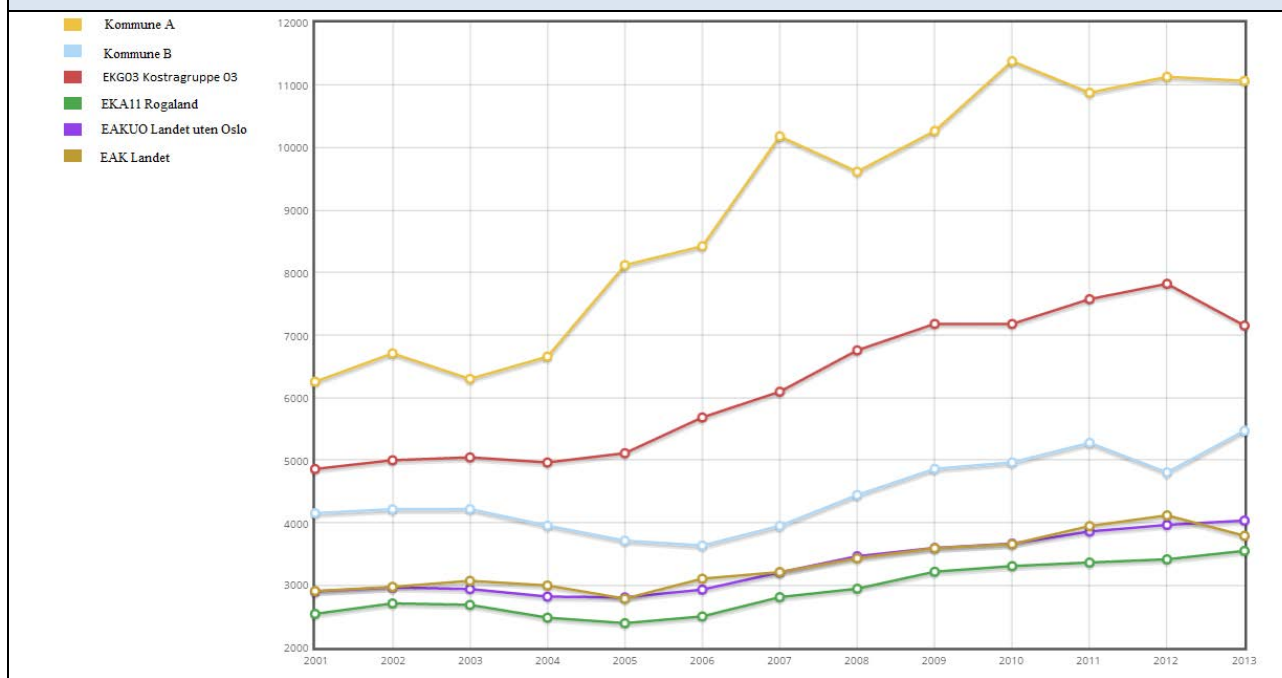
Kilde: KOSTRA. Reviderte tall per 26.6.2015

Av tabellen fremgår at ressursbruken på de forskjellige tjenestene i kommune A lå i hovedsak på et høyere nivå i forhold til øvrig sammenligningsgrunnlag. Kommune B hadde en ressursbruk som i hovedsak lå under sammenligningskommunene med unntak av utgifter til barnehage som lå litt over.

Kommunestyret i kommune A vedtok i juni 2013 innsparinger på 11,8 millioner kroner som skulle gradvis tas fra 2014 og utover. Sparetiltak bestod av innkjøps- og stillingsstopp samt stopp av ikke påbegynte investeringer. Rådmannen i kommune A skrev i 1. tertial 2014 at kommunen må redusere sine driftsutgifter og at tidligere vedtatte innsparinger ikke hadde hatt særlig effekt.

I tillegg til de største områdene helse og opplæring som studien går mer detaljert inn i lenger bak, var det interessant å vurdere kommunenes netto driftsutgifter til administrasjon og styring. Å sammenligne kommune A sine utgifter med de øvrige per innbygger var ikke helt optimalt da en kommunes administrasjon skal løse de samme oppgavene uavhengig av antall innbyggere. Å dele administrasjonsutgiftene ut på antall innbyggere ville således gi et noe skjevt bilde da store kommuner ville kunne dele sine utgifter på mange flere innbyggere. KOSTRA tallene indikerte likevel at kommune A må ha en svært kostbar administrasjon og styring siden kostnadene er over det dobbelte av gjennomsnittet i egen KOSTRA gruppe og kommune B samt tre ganger mer enn Rogaland og landet. Kommune A og B hadde i 2014 henholdsvis totalt 29,6 og 14,5 årsverk i sin administrasjon. På tross av at kommune A hadde en administrasjon på over det dobbelte av kommune B maktet den ikke å avgi årsregnskapet for verken 2013 eller 2014 innen tidsfristen 15.2. men først 3 måneder over fristen begge år. Kommune B derimot avgav årsregnskapet innen fristen hvert år. For øvrig var totalt sykefravær tilnærmet like i 2014 med 6,4 % i kommune A og 6,1 % i kommune B slik at uforutsette sykemeldinger kan ikke ha vært årsaken til at kommune A ikke klarte å levere i tide.

Figur 4 – Netto driftsutgifter til administrasjon og styring i kr per innbygger.



Kilde: KOSTRA. Reviderte tall per 26.06.2015.

Indikatoren i figur 4 viser de nettoutgiftene som er direkte relatert til administrasjon, administrasjonslokaler og politisk styring/kontroll. Utgifter og inntekter knyttet til

premieavvik og fellesutgifter inngår ikke i denne indikatoren (SSB, 2015). Figuren synliggjør tydelig at kommune A (gul) benytter langt mer midler enn kommune B og øvrig sammenligningsgrunnlag til administrasjon og styring. Likevel er det en særdeles svak økonomisk styring i kommunen. Det kan være betimelig å undres over hva ledelsen egentlig driver med.

4.3 Hvilke risikovurderinger ble foretatt i budsjettstyringen

Kvalitet på budsjettering og på ledelsesmessig oppfølging samt kontroll gjennom året vil alltid være viktige faktorer for budsjettoverholdelse. Budsjettdisiplin, med løpende oppfølging, må være til stede. Enhetslederne skal balansere ulike hensyn og påvirkninger – både fra politikere, brukere, egne ansatte og andre. Et vesentlig forhold vil også være at enhetslederne har god kunnskap om driften og kan tilpasse denne til budsjettene. I dette inngår behov hos tjenestemottakere og sammensetning av ansatte. Budsjettoverskridelser er mest vanlig på lønnsområdet fordi det er her de store utgiftene ligger hos kommunene. I kommune B opplyste respondent nr. 4 at «controller er PÅ hele tiden – dette gir eierskap til budsjettene».

De problemstillinger som gjaldt kommunenes egne vurderinger av risikoer i budsjettstyringen fremkom i redigert utdrag slik for både kommune A og B;

4.3.1.1 Budsjetteringen av årsbudsjettet

- Det ble ansett å være lav risiko knyttet til driftsinntekter som;
 - Skatter og rammetilskudd (fastsettes iht. kommuneøkonomiproposisjonen).
 - Gebyrer for tjenestene (fastsettes iht. gebyrreglementer og erfaringstall).
- Det ble også ansett å være lav risiko knyttet til driftsutgiftene.
 - Lønns- og utgiftsvekst (fastsettes iht. kommuneøkonomiproposisjonen).
 - Unntakene kan være endringer i tjenestene (herunder nye tiltak).
- For renteutviklingen baserte kommunene seg på prognoser fra sentralbanken og andre finansinstitusjoner.

4.3.1.2 Overholdelse av budsjettene

- Den største risikoen i budsjettstyringen er manglende budsjettdisiplin.
 - Kommunene var bevisst dette, men fram til nå var det ikke blitt trukket tilbake budsjettmyndighet.
- Den vesentligste faktoren for at kommunene skulle overholde budsjettene:

- Økonomiansvarlig forstår og aksepterer delegert budsjettmyndighet.
- Økonomiansvarlig har utarbeidet et realistisk budsjett i forhold til planlagt aktivitet.
- Økonomiansvarlig løpende (månedlig) følger med på budsjettforbruket.

I tillegg fremkom et punkt hos kommune A om «politikerstyrt risiko», eksempelvis at politisk nivå i budsjettsammenheng går utover tilrådt risikonivå fra rådmannen. Økte skatteanslag og nye kostnadsdrivende tiltak ble også nevnt som eksempler på denne typen risiko. I intervjuet bemerket respondent nr. 1 i kommune A også «at det ikke bør overfokuseres på risikotemaet i en liten og oversiktlig kommune – selv om det i enkelte tilfeller kan være greit å minne om risikomomentet». Denne uttalelsen synes å bekrefte en organisasjonskultur og en holdning om at overholdelse av budsjett ikke er av en slik betydning at det bør «overfokuseres på det». Videre opplyser respondent nr. 5 i kommune A at «det har vært vanlig og prinsipielt viktig å bygge en økonomisk reserve og økonomisk handlefrihet for å kunne sikre seg mot økonomisk risiko som en ikke har full kontroll over». Her bekreftes at driften legges opp etter behov og styrkes gjennom en buffer og ikke gjennom styringsmekanismer som et budsjett egentlig skal være.

4.3.1.3 Vurderinger av prosesser mht. risikovurderinger i budsjettstyringen

Kommunene foretar risikovurderinger ved utarbeidelsen av årsbudsjettet og underveis i året. Dette gjaldt både med hensyn til realiteten og fullstendigheten av driftsbudsjettet. Den viktigste utfordringen for kommunene var å få balansert økonomien. Respondent nr. 1 i kommune A uttalte i intervjuet at «risikovurderinger blir gjort fra kommunens side i de tilfellene hvor det blir definert en risiko» og «jeg har utfordret (...) på risikotemaet, men har foreløpig kun fått en tilbakemelding». Igjen en tydelig defensiv lederholdning i kommune A.

4.3.1.4 Vurdering av kommunenes overvåking av grunnbemanningen

Lønn er kommunenes største utgiftspost og kan stå for opptil 80 – 90 % av alle utgifter. Det er derfor av største betydning at enhetslederne på sine ansvarsområder har fokus på og oversikt over sine ansatte og dermed har kontroll over grunnbemanningen og faste stillinger og turnusstillinger. Både kommune A og B var bevisste på å ha denne fulle oversikten.

Kommune A hadde tidligere et lønns- og personalsystem som ikke var kompatibelt med økonomi- eller ressursstyringssystemet og som krevde manuelle tidkrevende kontroller. Nytt lønns- og personalsystem som var kompatibelt med kommunens andre systemer

ble tatt i bruk i 2014 og la til rette for en full utnyttelse av disse systemene. Studiet viste imidlertid at enhetslederne ikke var blitt *pålagt*, men *kun oppfordret* til å bruke systemene aktivt i sin budsjettoppfølging og at systemene derfor ikke var optimalt benyttet enkelte steder i organisasjonen. Respondent nr. 11 i kommune A supplerte med: « vi gjør så godt vi kan».

Kommune B har valgt systemer som er kompatible med hverandre og som det har vært mulig å ta ut gode effekter av fra dag en. Disse blir også benyttet av alle ledere gjennom månedlig oppfølging og rapportering og respondent nr. 12 i kommune B sier «det er helt avgjørende at vi har kontroll på dette».

4.4 Oppsummering

Studien har gjennom intervjuer og sammenligninger av budsjett, regnskap, budsjettdisiplin og rutiner i to ikke helt ulike kommuner funnet at den økonomiske situasjonen i kommunene ikke nødvendigvis avhang av inntektene, men heller hvordan midlene ble forvaltet. Begge kommunene forholdt seg til samme regelverk og hadde tilnærmedesvis samme rutiner for utarbeidelse av årsbudsjett, budsjettkontroll og rapportering. Likevel viste årsregnskapene for 2013 og 2014 store budsjettoverskridelser i kommune A. Spørsmålet er hvordan det kan ha seg at kommune A får slike gjentagende overskridelser og ikke kommune B? Funnene analyseres og drøftes i kapittel 5 opp mot relevant teori presentert i teorikapittelet.

5 Diskusjon

I denne delen av studiet blir resultater og funn drøftet og oppsummert opp mot relevant teori fra kapittel 2. Formålet med avhandlingen er å vurdere hvorfor en kommune har bedre kontroll over sin økonomi enn en tilsvarende annen kommune ved å vurdere internkontroll og risikohåndtering knyttet til økonomistyring og overholdelse av vedtatte budsjetter, samt hvordan kommunens organisasjon, kultur og ledelse påvirker den økonomiske styringen

Det ble tatt utgangspunkt i to kommuner i Rogaland som begge har opplevd å ha gode driftsinntekter de senere år, men som nå har anstrengt økonomi. Innbyggertallet i den ene kommunen er nær det doble av den andre, men driftsinntekt per innbygger er ikke så ulik hos kommunene og kunne derved godt sammenlignes. På bakgrunn av tall fra KOSTRA blir det foretatt analyse av hva enkelte oppgaver og tjenester i kommunene koster. Videre analyseres regnskap for 2013 og 2014 opp mot opprinnelig og regulert budsjett. Økonomirapporter av 30.4.15 samt budsjett for 2016 vurderes for å se om det er blitt noen forbedringer eller endringer i rutiner og den økonomiske situasjon siden årsregnskapet for 2014 ble avlagt.

Internkontroll handler om hvordan kommunen og dens virksomheter skal innrettes for at kommunens samfunnsoppdrag skal realiseres. Den skal være med å bidra til helhetlig utvikling, god styring, til kvalitet og effektivitet i tjenestene, til et godt omdømme og legitimitet i befolkningen, og til etterlevelse av lover og regler. Hva som er en betryggende kontroll er ikke entydig definert, derfor må den enkelte kommune gjøre seg opp sin egen mening. Det er imidlertid gitt noen signaler om hva som bør gjøres som et minimum (KS 2015, s 40). Videre har Kommunal- og regionaldepartementet (2009) gitt ut rapporten «85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane».

Det ble brukt reelle utviklingstrekk innenfor to utvalgte områder, helse og opplæring for å kunne forstå hvordan internkontrollen fungerte i praksis. Utgangspunktet for tilnærmingen var KS' sentrale poeng om at internkontrollen bør være praktisk og håndterbar, og at den bør være integrert i virksomhetsstyringen.

Studien er bygget på et metaperspektiv hvor kommunens egen internkontroll vurderes, fra rådmannen til den enkelte enhet og motsatt.

En kommune er i stor grad en kunnskapsbedrift, og er avhengig av å ha spisskompetanse innen flere områder. I Rogaland har det i lengre tid vært et særskilt stramt arbeidsmarked som har gjort det spesielt vanskelig å rekruttere tilstrekkelig kompetanse. Denne trenden er nå i ferd med å snu som følge av nedgang i oljepris og oppsigelser i privatmarkedet. For kommunene vil det være avgjørende å investere, vedlikeholde og å ha tilstrekkelig kompetanse til å kunne levere kvalitativt gode tjenester til brukerne. Å være konkurransedyktig – å framstå som en arbeidsgiver med godt omdømme, tilfredsstillende lønnsnivå og gode rammevilkår – er derfor viktig for en kommune for å kunne trekke til seg de «gode hodene».

Begge kommunene har et omfattende planverk å forholde seg til. Det gjelder både regionale og lokale planer. Noen av planene er lovpålagt og krever ressurser umiddelbart, mens andre er planer utarbeidet for å være forutseende og/eller for å få statlige midler. Kommuneplanen er lovpålagt, og inneholder en samfunnsdel og en arealdel. Planene er bindende for politikerne, dersom det ikke vedtas endringer i rullering av disse. Av planer ble kun budsjett og økonomiplan for 2014-2017 gått inn på i denne studien.

5.1 Analyse av økonomiske resultater, årsbudsjett og melding

5.1.1 Driftsresultater og overskridelser

Kommune A:

Kommune A har økonomisk sett et svært godt utgangspunkt for sin drift med store frie inntekter i form av fond og konsesjonsinntekter. Slik de økonomiansvarlige lederne imidlertid har forholdt seg til den økonomiske virkeligheten, har vært svært ødeleggende for budsjettdisiplinen. Kommunen har i årevis hatt svake driftsresultater og store budsjettoverskridelser ved enhetene. Overforbruket er i etterkant korrigert ved å tilføre mer midler fra fond enn det som opprinnelig var vedtatt gjennom budsjettet. Dette har ført til en mindre god styringskultur og budsjettdisiplin og er ikke i tråd med hva Hansen & Negaard (2006) definerer som styring. Flere virksomheter er behovsstyrt og ikke budsjettstyrt. En viktig forklaring på dette er at mangelen på budsjettdisiplin aldri har fått konsekvenser, derfor kan behovsstyringen fortsette og det trenger ikke foretas vanskelige valg eller prioriteringer underveis i løpet av året.

Flere års overforbruk har ført til at kommune A må redusere driftsnivået. Kommunen har i den anledning vedtatt en mengde innsparinger, hvorav de fleste ikke er konkret

spesifisert på enheter og virksomheter, men ofte listet opp under overføringer, stillinger og andre sparetiltak. Administrasjonen på sin side har arbeidet med en rekke tiltak for å oppnå innsparinger hvorav også atskillige tiltak er gjennomført. Det er imidlertid ikke alltid lett å se sammenhengen mellom de vedtakene som kommunestyret har fattet og de tiltak administrasjonen har arbeidet med. Det er derfor ikke lett å isolere og vurdere effekten av kommunestyrets vedtak. Samtidig har man både politisk og administrativt påtatt seg nye oppgaver og nye tiltak. Budsjettmessig trekker dette andre veien, og i sum har altså ikke kommunen klart å redusere driftsnivået som er nødvendig for å unngå store budsjettoverskridelser. Uttalelser i studiens intervjuer viser at budsjettet egentlig ikke benyttes som et styringsverktøy, men som et oppsett som skal suppleres med en «risikoreserve». Tjenestetilbudet styres med andre ord hele tiden ut i fra behov og ikke ut i fra budsjett.

Det kan se ut til at kommune A har en kultur for påplussinger av nye tiltak, uten at man samtidig foretar nødvendige budsjettmessige korrigeringer. Dette bekreftes også gjennom rådmannens årsmelding for 2013 hvor han uttrykker et *ønske* om en organisasjon som tydeligere fokuserer på hva som er oppnådd og hvilke effekter de kommunale tjenestene faktisk har for innbyggerne i kommunen.

Erfaringsmessig har budsjettoverskridelsene i kommune A gitt få eller ingen konsekvenser for noen siden det i årevis har vært en «risikoreserve» å ta av. Dette har resultert i en organisasjonskultur som ikke bryr seg om skriftlige rutiner, tildelt økonomiansvar eller signaler om å spare og økonomistyringen synes å være på et lavmål. Når da kommunen benytter bortimot det dobbelte på administrasjon og styring i forhold til øvrige sammenligningskommuner kan en lure på hva denne administrasjonen egentlig foretar seg.

Kommune B:

Kommune B har opplevd en veldig vekst de senere år og det har vært nødvendig å investere og justere opp tjenestetilbudet tilsvarende noe som har medført en betydelig lånegjeld og et stramt økonomisk handlingsrom. Rådmannen har likevel klart å få til en felles forståelse i organisasjonen for at en er «i samme båt» og at alle må «løfte sammen» til beste for kommunen. Han takker også alle ansatte for innsatsen i sine årsmeldinger for å synliggjøre dette kollektive ansvaret. Det er inngått lederavtaler med alle ledere hvor ansvar for eget arbeid og tildelte midler fremgår tydelig. Videre gjennomføres det månedlig rapportering oppover i hierarkiet. Rådmannen rapporterer

også konkret til politisk nivå om mål og utfordringer slik at disse kan følge med på hva som oppnås og ha et godt grunnlag for sine beslutninger.

Delkonklusjon

På tross av at kommune A bl.a. har ca. 41 % mer inntekter per innbygger enn kommune B klarer kommunen ikke å holde tjenesteproduksjonen på et budsjettert nivå. Budsjettet mister sin kraft som styringsredskap siden det ikke praktiseres etter hensikten og det er for liten bevisst styring av både økonomi og risiko (Hansen & Negaard, 2006). Dette viser igjen på de økonomiske resultater som i hovedsak ser ut til å «bli til» etter hvert som årets tjenesteproduksjon skrider frem. I kommune B gjennomføres økonomistyring i tråd med både Hansen & Negaard (2006) og Nylund & Pettersen (2010) sin definisjon av begrepet.

5.1.2 Årsbudsjett for 2013 og 2014

Kommune A:

Av saksbehandlingen ved årsbudsjettet for 2013 fremkommer at muligheten til budsjettbalanse ble noe svekket gjennom politiske ønsker og prioriteringer. Formannskapet *reduserte* rådmannens budsjettforslag for driften med 3,6 mill. kr. ved å redusere en rekke utgiftsposter. Motposten var primært lavere eiendomsskatt med 2,1 mill. kr og lavere bruk av fond med 1,3 mill. kr. Kommunestyret vedtok en økning i gebyrer samlet på 1,1 mill. kr. Motposten var en *økning* i skatteanslaget med 1,1 millioner kroner.

Samtidig med dette har både politikere og administrasjon påtatt seg nye oppgaver og nye tiltak som budsjettmessig trekker andre veien. I sum har ikke kommunen klart å redusere driftsnivået, noe som er nødvendig for å unngå store budsjettoverskridelser.

Kommuneledelsen har i 2014 deltatt i KS sitt effektiviseringsnettverk for bedre internkontroll i kommunene for å bedre blant annet forståelsen av risikovurderinger av den kommunale driften. Kommunen har hatt utilfredsstillende systemer for betryggende kontroll og det kan synes som det over tid har fått utvikle seg en holdning i hele organisasjonen om at «en driver som best en kan» i forhold til det som oppleves som et problem eller behov. Kommunen er derved i større grad behovsorientert og i mindre grad budsjettorientert noe som gjør at arbeidet med budsjettet egentlig er av liten verdi. For kommune A vil det være avgjørende å få på plass en budsjettstyrt grunnholdning (Busch, 2011, s 4), jevnlig og realistisk økonomirapportering for å bedre

økonomistyringen. Så langt har ikke årsbudsjettene vært realistiske da det ikke er funnet dekning for alle kommende års utgifter. Disse er dekket inn år etter år i etterkant av fondsmidler som ikke inngår i selve årsbudsjettet. Det vil også være på sin plass at det politiske nivå viser mer interesse og fatter tydelige og nødvendige vedtak, samt etterspør og stiller større krav til rapportering når tiltak ikke virker (Olson, 1983).

Kommunen opplyser at det økonomistyringssystemet som kom på plass i 2014 skal bedre utnyttes i 2015 blant annet til periodevis økonomistyring og det skal utarbeides et nytt økonomireglement. Videre opplyses at kommunen arbeider med å bedre det systematiske internkontrollarbeidet som i følge respondent nr. 3 «vil kunne ta flere år å få tilfredsstillende implementert slik at hele organisasjonen forstår, aksepterer og etterlever rutinene». Dette er normalt prosesser som bør gå hele tiden for å sikre stadig forbedring og utvikling. Kommunen har allerede flere gode rutiner og ytterligere reglementer og rutiner er kanskje ikke det som trengs, men det bør fastsettes konsekvenser på alle nivå om budsjett ikke holdes eller rapportering ikke skjer i tide. Videre bør kommunen arbeide samlet med å endre uheldige holdninger (Busch, 2011, s 4).

Kommune B:

Kommune B har en rammesak om økonomiske mål som sier at kommunen bør ha et netto driftsresultat på 1,5 – 2 %. Økonomisjef og rådmann skrev også en rammesak om at det var ønskelig med et mål om en øvre grense på låneopptak. Dette ønsket imidlertid ikke politisk nivå og forslaget ble strøket.

I årsbudsjettet for 2013 synliggjorde rådmannen at kommunen ikke utnytter sitt fullstendige inntektpotensial ved at eiendomsskatt foreløpig ikke er vedtatt. Dette ble nedstemt av kommunestyret. Videre ble følgende konkrete styringsmål vedtatt;

- det vedtas et netto driftsresultat på 3,31 % (korrigert for momskompensasjon fra investeringer ville netto driftsresultat vært 0,59 %)
- det vedtas å overføre hele momskompensasjon fra investeringer til investeringsbudsjettet (kunne ha brukt maksimalt 20 % i driften)
- det vedtas avsatt 2,3 mill. kroner til disposisjonsfond.

I årsbudsjettet for 2014 opplyses det om at gjeldsgraden (brutto lånegjeld minus innlån til utlån i prosent av brutto driftsinntekter) utgjør 125 % i 2014, en økning på 4,1 % i forhold til 2013-budsjettet. Etter rådmannens vurdering er det ikke ansvarlig å legge opp

til høyere rammer for investeringer og drift enn det som framgår av forslag til økonomiplan 2014-17. Virksomheten må omstille og effektivisere slik at knappe ressurser disponeres og prioriteres på en fremtidsrettet og bærekraftig måte.

Delkonklusjon

Årsbudsjettprosessen i kommune A bærer preg av et manglende helhetsbilde av organisasjonens drift og budsjettet har mistet sin kraft og hensikt som styringsredskap. Styringssystem som faktiske økonomiske rammer og synliggjøring av effektene de økonomiske overskridelsene medfører er helt fraværende, både hos rådmannen og nedover i administrasjonen, men også hos det politiske nivå som i følge vedtak ønsker at kommunen skal gå i budsjettbalanse, men som fatter beslutninger som vanskeliggjør dette. Kommune A har gjentatte år hatt store budsjettsprekker noe som tyder på at årsbudsjettet ikke bygger på realistiske tall. Det er grunn til å tro at kampen om budsjettressurser gjør at informasjon holdes tilbake, bevisst eller ubevisst, på de fleste nivåer i kommunen (Brorström, 1982, Riksrevisjonen, 2014-2015, s 9-10). Slik asymmetrisk informasjon er imidlertid vanskelig å dokumentere. Feil i nøkkeltall gir også vansker med å se og måle effektene av de innsparingstiltakene som tross alt er iverksatt. Ved hele tiden å være på etterskudd med ikke å jour førte tall, og eksempelvis ikke rapportere til KOSTRA innen fristen, får kommunen heller ingen nytte av bl.a. parameterne til å foreta konkrete vurdering av sine nøkkeltall opp mot andre kommuner. Ved riktig bruk som tenkt ville årsbudsjettet vært et godt styringsredskap for kommune A slik det er for kommune B.

5.1.3 Årsmeldinger

Kommune A

I kommune A sin årsmelding av 2013 drukner leseren i detaljer slik at det er vanskelig å få tak i hovedutfordringene og det rettes liten oppmerksomhet mot de deler i enhetene som volder utfordringer. Det ser heller ikke ut til å ha vært et bevisst forhold til de tallene som er presentert, eller forholdet mellom tall, beskrivelse og målformuleringer.

I 2014 rettes det imidlertid mer oppmerksomhet omkring eksempelvis skoleutgifter i de sentrale styringsdokumentene for opplæring og det fokuseres mer konkret på felles kartleggingsprøver, kompetanseutvikling og håp om at nytt kvalitetsvurderingssystem skal kunne bidra til å styrke internkontrollen.

Årsregnskap og årsmelding for 2014 og 2013 ble ikke avlagt innen fristene på henholdsvis 15.2. og 31.3. slik at revisor avgav en beretning om manglende årsregnskap

og årsberetning og anbefalte i sitt årsoppgjørsmemorat kommunen for ettertiden å starte opp sitt arbeid med årsregnskap og beretning på et tidligere tidspunkt. Endelig årsregnskap og årsmelding ble avlagt av kommune A den 19.5.2015.

Kommune B:

I kommune B synliggjør rådmannens årsmelding for 2013 og 2014 kommunens økonomiske utfordringer med de enkelte tjenestoområdene men også hva tjenestoområdene har oppnådd og hva som kan og bør gjøres for å være i forkant og kunne møte kommende utfordringer best mulig. Videre vises det til løpende organisasjonsutvikling gjennom intern læring og videreutvikling av rutiner og årshjul for oppgaver knyttet til samhandlingen mellom enhetsledere og fellestjenester innen lønn/personal/økonomi. Videre arbeider kommunen aktivt for å nå målet om økt ressursutnyttelse og tjenestekvalitet.

Delkonklusjon

Årsmeldingene i kommune A gir ikke en enkel og god fremstilling av organisasjonens mål, hva som er oppnådd, hva utfordringene har vært og om disse er oppfylte eller eventuelt hvorfor ikke. Det benyttes heller ikke KOSTRA tall for å gi informasjon om driftsnivå i forhold til andre kommuner. Kommune A synes å gjøre feil bruk av årsmeldingen som styringsverktøy, det hele blir for ullent til at viktige økonomiske beslutninger kan foretas ut i fra dokumentet.

5.1.4 Kultur og ledelse

Kommune A har hatt et annet økonomisk utgangspunkt enn kommune B i mange år, men tæring på fond gjennom manglende økonomisk styring har gjort at også kommune A nå har stram økonomi og må foreta nødvendige endringer for å få på plass en sunn økonomi.

I dette ligger det en stor utfordring hos kommune A fordi det gjennom flere år har utviklet seg en gjennomgående kultur i hele organisasjonen om at det ikke er så farlig å ikke gå i budsjettmessig balanse fordi det alltid har vært midler utenom vedtatt budsjett som kan hentes inn og benyttes til å «pynte på» resultatet. Denne ukulturen er også blitt et ledelsesproblem fordi det gjennom stadig styrking av midler er blitt akseptert fra ledelseshold en for svak budsjettdisiplin. Denne manglende budsjettdisiplinen som ikke får noen konsekvenser for de involverte antas å bli svært vanskelig å snu for så vel ledelsen som for hele organisasjonen i kommune A fremover. Også det politiske nivå

må ta sin del av dette manglende ansvaret – de har stilt lite krav, fulgt lite opp vedtak og bevilget år etter år nye tilleggsmidler til å bøte på et driftsnivå som er for høyt i forhold til driftsinntektene.

I kommune B har situasjonen vært en helt annen – det har vært helt nødvendig å holde budsjettene fordi det ikke finnes andre midler å ta av. På tross av en svært stram økonomi har kommunen klart å bygge opp et godt tjenestetilbud til en økende befolkning og samtidig klart å holde sine nøkterne budsjetter. Dette er ikke kommet av seg selv. Kommunen har helt bevisst satset på at alle ledere skal forstå sitt økonomiske ansvar og har styrket selve økonomiforståelsen gjennom systematisk kursing og «oppsøkende» økonomisk rådgivning. Kommunen synes også å ha klart å etablere en kultur og holdning hvor alle skal «løfte sammen» til beste for kommunen. Dette er blant annet gjort ved at det på ledermøter gjennomgås hva de forskjellige lederne har av utfordringer på sine områder slik at det skapes en transparens og forståelse av hverandres hverdag.

Delkonklusjon

Kommunenes organisering er i hovedsak lik og begge kommunene har gode rutiner som til sammen utgjør et styringssystem. Det er imidlertid kulturen og ledelsen som skaper ulikhetene i den økonomiske styringen. I kommune A er både ledelsen og det politiske nivå passiv og avventende i forhold til at budsjett skal overholdes, selv om denne måten i flere år ikke har ført frem til ønsket resultat. Denne holdningen gjenspeiles også nedover i organisasjonen og siden den manglende økonomistyringen heller ikke gir noen konsekvenser er det lite som tyder på at det skal bli noen bedring med det første. Kommune A synes i hovedsak å mangle økonomisk styring – styringssystemer blir ikke brukt og heller ikke i særlig grad fulgt opp og det rapporteres for sjeldent. I kommune B er ledelsen aktiv og oppsøkende og formidler hele tiden hva som forventes og er nødvendig for at budsjett skal nås. Hele organisasjonskulturen bærer preg av at alle er innforstått med å «brette opp armene» og at alle skal i «mål». Denne bevisste holdning viser tydelig igjen på positive økonomiske resultater.

5.2 Vurderinger av enhetsområdene Opplæring og Helse

Som nevnt er størstedelen av en kommunes utgifter relatert til lønn, og opplæring og helse er gjerne de tjenestekområdene med flest ansatte. KOSTRA tall bekrefter at dette også er tilfellet hos kommune A og B. Det er derfor naturlig i det videre å se på disse to

områdene i kommunene opp mot KOSTRA tall – hvor mye midler benyttes og hvilke effekter gir dette.

5.2.1 Enhet Opplæring:

Ifølge opplæringsloven plikter kommunene å utarbeide en årlig rapport om tilstanden i opplæringen. Rapporten skal omhandle læringsresultat, frafall og læringsmiljø. Kommune A har hatt problemer med å utarbeide en slik rapport fordi kommunen ikke har valgt hvilke tester som skal være felles for alle skolene, og når testene skal gjennomføres. Hvilke kartlegginger som gjennomføres og registreres varierer derfor fra skole til skole, fra lærer til lærer og på forskjellige tidspunkt. Det er derfor vanskelig å benytte disse testene til kvalitetssammenligninger både internt og eksternt samtidig som det er vanskelig for skoleledelsen og rektor å følge opp lærerne med hensyn til dette. I økonomiplanen for 2015 fremhever rådmannen i kommune A at det må besluttes hvilke kartleggingsprøver som skal være obligatoriske for alle skolene, og når kartleggingsprøvene skal gjennomføres slik at resultatene kan sammenstilles og benyttes til videre utvikling. I kommune B utarbeides årlige rapporter i henhold til opplæringsloven og kartleggingsprøver samkjøres og benyttes aktivt til evaluering og oppfølging.

Kommunene A sin høye ressursbruk på opplæringsområdet er ikke bærekraftig og har heller ikke resultert i bedre resultater enn hos kommune B, snarere tvert imot. Et av kommunens mål i 2013 var å redusere ressursbruken på enhetsområdet skole. I årsmeldingen 2014 meldes at målet er oppnådd, men det kan synes som om benyttede tall er foreløpige KOSTRA-tall og at disse er sammensatte av flere indikatorer slik at det er vanskelig og faktisk måle og konkludere med måloppnåelse. Dette indikerer at det er liten bevissthet omkring tallbruken, eller forholdet mellom oppsatte mål og måltall. I årsmeldingene vises det liten vilje eller evne til å reflektere omkring den økende ressursbruken innenfor skolesektoren.

Tabell 6 – Grunnskole

	Kom. A	Kom. A	KG03	Kom. B	Kom. B	KG02	Rog.	Landet
Skole	2014	2013	2014	2014	2013	2014	2014	2014
Netto driftsutgifter til grunnskolesektor (202, 215, 222, 223) p innbygger 6-15 år	152 701	151 216	130 137	95 300	86 852	118 131	96 763	101 210
Gj.snittlig gruppestørrelse, 1.-10. årstrinn i antall personer	10,6	10,7	10,4	15,7	14,8	11,8	13,7	13,6
Andel elever i grunnskolen som får spesialundervisning i %	13,7	11,4	10,5	7,5	9,4	9,1	8,1	8,1
Antall elever i grunnskole i personer	395	386		745	747			
Lærertimer totalt	29 231	28 333		37 315	39 139			
Gj.snittlig grunnskolepoeng	39,8	39,4	:	41	40	:	40,3	40,3

Kilde: KOSTRA. Reviderte tall per 26.06.2015.

I Økonomiplan for 2015–18 hos kommune A følges opp det økte fokuset på redusert ressursbruk i skolesektoren. Planen inneholder videre en rekke *konkrete* mål for skolen, og det meddeles at ressursfordelingsmodellen skal endres i løpet av 2015.^{iv}

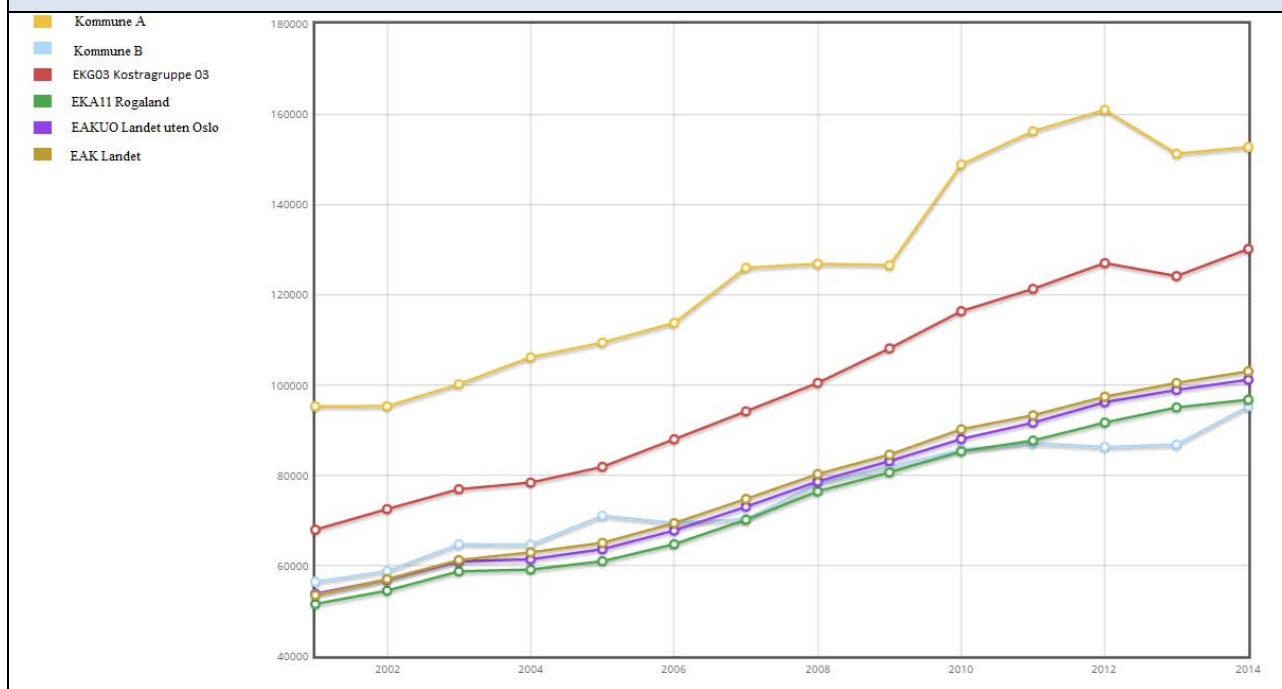
I kommune A har antall elever i grunnskolen vært tilnærmet lik i de siste årene men økte med 9 elever fra 2013 til totalt 395 elever i 2014. Antallet elever som får spesialundervisning har også økt kraftig. I 2013 var andelen 11,4 % og i 2014 var tallet 13,7 %. Dette er svært høyt.

I kommune B har antall elever i grunnskolen økt de siste årene men gikk i forhold til 2013 ned med 2 elever til totalt 745 i 2014 som er ca. 47 % flere elever enn i kommune A. Andelen av elever med spesialundervisning var på 9,4 % i 2013 men ble snudd til 7,5 % i 2014.

Forskjellene i driftsutgifter fremkommer på en letleselig måte i diagrammet nedenfor. Indikatoren viser netto driftsutgifter til grunnskolesektor per innbygger 6- 15 år, etter at tilskudd fra staten og eventuelle andre direkte inntekter er trukket fra (SSB, 2015). Kommune A (gult) sin netto drift er atskillig mer ressurskrevende en kommune B (lyse blått) men også i forhold til øvrig sammenligningsgrunnlag.

^{iv} Studien går ikke nærmere inn på den nåværende ressursfordelingsmodellen, eller forskjellen på denne og den kommende ressursfordelingsmodellen.

Figur 5 – Netto driftsutgifter til grunnskole per innbygger 6-15 år.



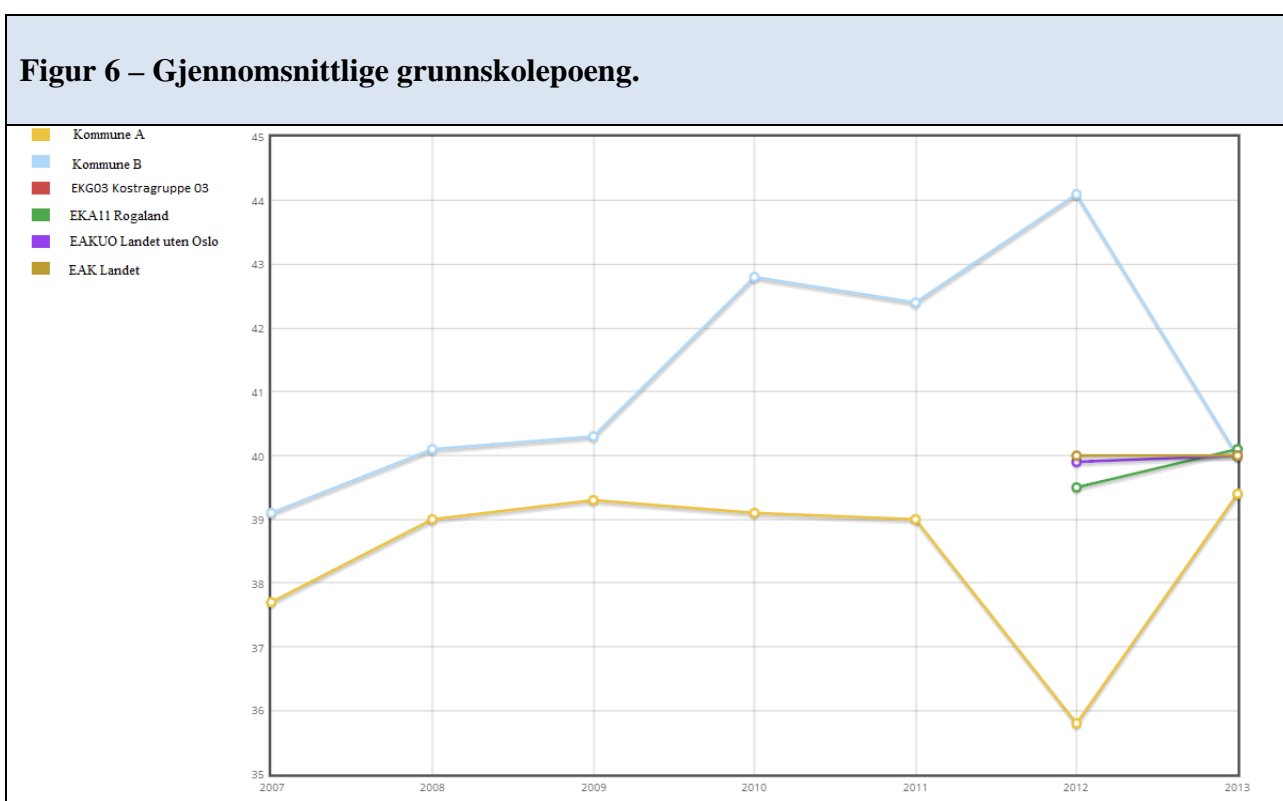
Kilde: KOSTRA. Reviderte tall per 26.06.2015.

I følge KOSTRA tallene i tabell 6 benyttet kommune A totalt 28 333 lærertimer i 2013 som økes opp med 898 timer til 29 231 lærertimer i 2014.

Av samme tabell fremkommer at kommune B benyttet 39 139 lærertimer i 2013 og 37 315 i 2014. Dette er 21,7 % timer mer enn hva kommune A benytter, men tatt i betraktning av at kommune B har 47 % flere elever er det interessant å se hvor mange timer som benyttes per elev. Ved å dele antall læretimer med antall elever fremkommer at kommune A benyttet i 2013 ca. 73 lærertimer per elev og 74 lærertimer per elev i 2014 mens kommune B benyttet i 2013 ca. 52 lærertimer per elev og i 2014 50 lærertimer per elev. Elevene i kommune A har altså henholdvis 21 timer i 2013 og i 2014 24 timer mer lærertimer enn grunnskoleelevene i kommune B noe som også bekreftes gjennom høye driftsutgifter. Dersom en ser bort i fra andre indikatorer som spesialundervisning, innbyggingsammensetninger mv. burde elevene i kommune A ut i fra den økte innsatsen av lærertimer kommet bedre ut i forhold til grunnskolepoeng enn sammenligningskommunen B. Dette er imidlertid ikke tilfellet. KOSTRA tallene i tabell 6 viser at kommune A både i 2013 og 2014 har lavest gjennomsnittlig grunnskolepoeng enn de øvrige. Likevel, poengene er på veg opp over og kan indikere en god trend fremover men det er likevel et stykke igjen før kommunens elever tar igjen de øvrige.

Kommune B derimot har i 2014 oppnådd høyest poengsum av alle de sammenlignede på tross av at lærertimene er reduserte. Hvorvidt kommunen klarer å holde på denne trenden fremover, eller om den fortsatt «flyter» på tidligere innlagte ressurser er vanskelig å si noe om. Det er imidlertid lite som indikerer at kommune A sin høye innsatsfaktor og høye driftsutgifter i grunnskolen gir bedre læringseffekt slik det gjøres i dag.

Figur 6 viser at kommune A (gul) har en positiv trend, men at det er et stykke igjen før den klarer å ta igjen de øvrige.



Kilde: KOSTRA. Reviderte tall per 26.06.2015.

Grunnskolepoeng beregnes for avgangselever i grunnskolen. Hver tallkarakter får tilsvarende poengverdi. Poengsummen får du ved å summere alle tallkarakterene og deretter dele på antall karakterer. Dette gjennomsnittet, med to desimaler, multipliseres med 10. Dersom en elev har færre enn 8 karakterer settes grunnskolepoeng=0 (SSB, 2015).

Delkonklusjon

Enhet Opplæring i kommune A sin ressursbruk synes ikke å kunne forsvares i form av resultater som grunnskolepoeng mv. Igjen virker det som om kommunen har gode intensjoner og benytter store ressurser, men uten å ha konkretisert hva som ønskes oppnådd gjennom denne satsingen slik at bevisst økonomisk styring av ressursene kan gi ønsket effekt. KOSTRA tall viser at det ikke er noen sammenheng mellom kommune A sin ressursbruk og oppnådde faglige resultater i forhold til kommune B. Studien viser også at styringssystemene heller ikke benyttes optimalt i enheten. Det har så langt ikke vært noen samkjøring mellom skolenes tidspunkt for tester osv. slik at gjennomførte målinger har gitt lite konkrete resultater å kunne arbeide videre med, som sammenligninger, evalueringer av lærere og videre utvikling.

5.2.2 Enhet Helse:

Samhandlingsreformen og utfordringer innen området helse har vært med på å prege kommunenes økonomi den senere tid. Pasienter utskrives tidligere fra sykehus enn før etter innføringen av reformen noe som forutsetter at kommunene har både kompetanse og kapasitet til å ta imot de brukerne som er kommunenes ansvar. I motsatt fall vil kommunene bli ilagt store bøter. Det er dessuten viktig at korttidsplasser er tilgjengelig for de brukerne som har behov for dette tilbudet.

Svingninger i behovet for antall institusjonsplasser vil alltid være en problemstilling. Det må arbeides systematisk med rutiner for tildeling av tjenester og håndtering av perioder med økt behov for tjenester for å kunne håndtere dette på en god måte. Gode og systematiske hjemmetjenester kan være et godt alternativ til institusjon i perioder. Både kommune A og B har i forbindelse med Samhandlingsreformen etablert gode rutiner for å ta imot utskrivningsklare pasienter og har ikke blitt pålagt noen bøter i forbindelse med disse. I og med at både kommune A og B har klart å ta imot sine utskrivningsklare innbyggere vil det også være interessant å se på hvor mange plasser det er i prosent av antall mottakere av pleie- og omsorgstjenesten.

Tabell 7 – Pleie og omsorg

	Kom. A	Kom. A	KG03	Kom. B	Kom. B	KG02	Rogaland	Landet
Utvalgte nøkkeltall	2014	2013	2014	2014	2013	2014	2014	2014
Netto driftsutgifter pr. innbygger i kroner, pleie- og omsorgstjenesten	20 013	19 229	22 037	10 698	10 481	20 408	14 627	16 409
Plasser i institusjon i % av mottakere av pleie- og omsorgstjenester	22,0	25,2	19,2	12,7	18,4	17,9	18,6	17,9
Andel innbyggere 67 år og over som er beboere på institusjon	4,9	6,1	6,3	3,9	4,0	5,7	5,1	5,1
Andel innbyggere 80 år og over som er beboere på institusjon i %	16,7	19,7	15,8	12,4	12,1	14,3	13,3	13,4

Kilde: KOSTRA. Reviderte tall per 26.06.2015.

Innen pleie- og omsorg gis det tilbud om omsorgsbolig med heldøgnsbemanning og sykehjemsplass. Innen KOSTRA rapporteringen glir disse to tilbudene noe inn i hverandre og det kan være vanskelig å skille tjenestene fra hverandre. Det er likevel interessant å vise antall tilgjengelige plasser i «institusjon» hos kommunene selv om dette påvirkes i dag av tilbudet av omsorgsboliger som kan nyansere dette bildet.

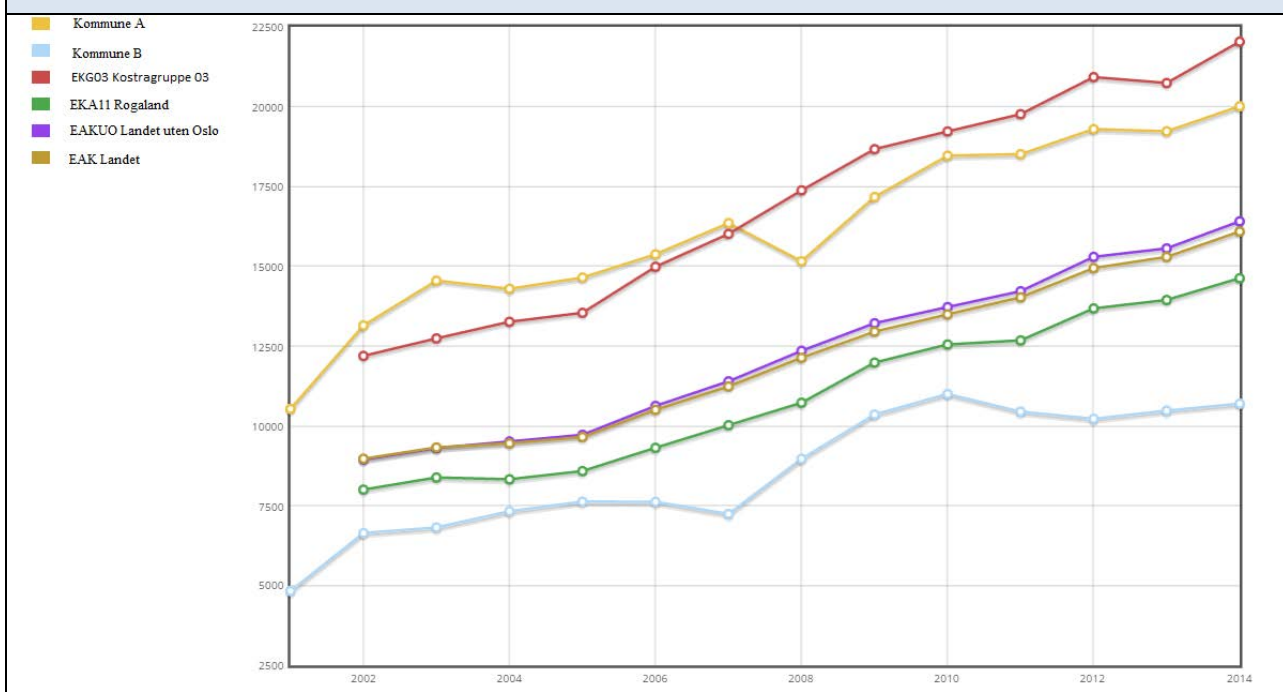
Noe av grunnen til at kommune A i forhold til øvrige, både kommune B, Rogaland og landet for øvrig har så høye pleie- og omsorgskostnader kan henge sammen med at den kanskje har unødvendig mange plasser tilgjengelig i institusjon i prosent av mottakere av pleie- og omsorgstjenester. Disse plassene antas å skulle holdes i orden også når de ikke er i bruk slik at kostnader løper uansett, men også at når institusjonen først har plasser stående ledige blir det enkelt å benytte disse kontra å sende brukeren hjem med tilsyn der. Dette synes å bli bekreftet av tallene i tabell 7 da andel av innbyggere i institusjon i kommune A sammenlagt er høyere enn øvrige sammenligningstall.

I kommune B er plasser i prosent av mottakere 12,7 % som er relativt lavt i forhold til de andre i tabellen. Det rapporteres likevel i årsmeldingen 2014 om fullt belegg i institusjonen i 2014 og ingen inntektssvikt. Kommune B har arbeidet mye i 2014 med sertifisering av helsefagarbeiderne, medisinsk oppfriskningskurs, etisk refleksjon og systematisk gjennomgang av rapporterte kvalitetsavvik. Videre har tjenesteområdet satt seg strategiske mål som økt kompetanse med fokus på endringskompetanse og innovasjonskultur, videre IKT-satsing og samarbeid med ulike aktører om fremtidige teknologiske helse og velferdstjenester.

5.2.2.1 Netto driftsutgifter pr. innbygger i kroner, pleie- og omsorgstjenesten:

Indikatoren i figur 7 viser driftsutgiftene til pleie og omsorg inkludert avskrivninger etter at driftsinntektene som bl.a. inneholder øremerkede tilskudd og eventuelt andre direkte inntekter, er trukket fra. De resterende utgiftene må dekkes av de frie inntektene som skatteinntekter, rammeoverføringer fra staten mv. Indikatoren viser dermed også prioritering av kommunens frie inntekter (SSB, 2015). I figuren fremgår at driftsutgiftene i kommune A (gul) er høye, men fra om med 2007 har de ligget under egen KOSTRA gruppe 3. Av diagrammet fremgår også hvor mye netto driftsutgiftene til kommune B (lyse blått) ligger under hele sammenligningsgrunnlaget.

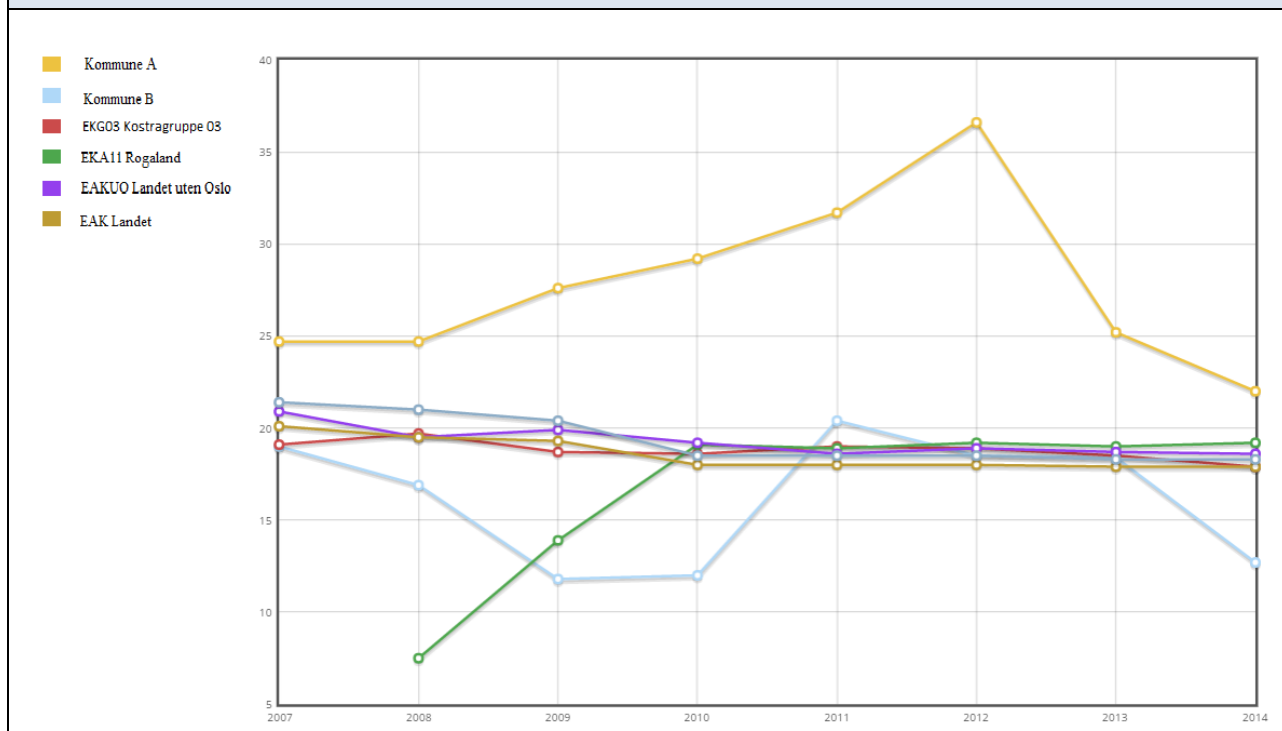
Figur 7 – Netto driftsutgifter per innbygger i kr, pleie- og omsorg



Kilde: KOSTRA. Reviderte tall per 26.06.2015.

Indikatoren i figur 8 viser plasser i institusjoner i prosent av alle mottakere av pleie- og omsorgstjenester ved utgangen av rapporteringsåret. Plasser i barneboliger og avlastningsinstitusjoner inngår i beregningene, og det er korrigert for utleie over kommune-/bydelsgrenser (SSB, 2015). Av KOSTRA tallene har kommune A (gul) redusert antall institusjonsplasser i 2013 og 2014, men de ligger fortsatt høyere enn kommune B (lyse blått) og de øvrige. Institusjonsplasser pleier normalt å være mer kostbart å drifte enn hjemmehjelpstjenester slik at dette er en dyr løsning om en ikke har et reelt behov for plassene.

Figur 8 – Plasser i institusjon i prosent av mottakere av pleie- og omsorgstjenester



Kilde: KOSTRA. Reviderte tall per 26.06.2015.

Delkonklusjon

Kommune A har også på dette området dyre tjenester – mye grunnet uheldige turnusplaner og særavtaler som burde vært avviklet for lenge siden. I følge rådmannens tertialrapport 30.4.15 praktiserer ikke området gjeldende styringsrutiner og ledelsen har akseptert en meget skjev ressursbruk hvor det på dagtid er overkapasitet av ansatte, mens det på andre tider av døgnet og i helger må leies inn stor vikarbruk. Dette er ikke økonomisk styring eller ledelse ut i fra rammer og vises igjen på store økonomiske overskridelser.

5.3 Rapportering - forholdet mellom politikk og administrasjon

En av studiens problemstillinger er dialog mellom administrasjon og de folkevalgte da budsjettet skal vedtas politisk. Dette gjelder også budsjettendringer som går utover rådmannens disponeringsfullmakt.

For årsbudsjettet spesielt vil det gjerne være en diskusjon om hvor mye utgifter kommunen kan tåle og også i en viss grad på hvilke områder disse utgiftene skal brukes. De lovpålagte oppgavene vil imidlertid kreve det meste av en kommunes ressurser.

Endelig årsbudsjett må vedtas politisk. Politikerne ønsker ikke å påføre innbyggerne for høye gebyrer og skatter, slik at rådmannens eventuelle foreslåtte økninger her kan bli tatt bort eller redusert. Fra kommunens folkevalgte kan det også være ønskelig å øke et tjenestetilbud, når det synes å være behov eller ønske for en slik prioritering, selv om kommunens økonomiske situasjon er stram. Endringene følges opp med økte inntekter eller reduksjoner i utgifter på andre tjenesteområder for å opprettholde budsjettbalansen. Disse kan være *urealistiske*. I og med at administrasjonen i kommune A rapporterer sent og uten helt oppdaterte realistiske tall da en ikke alltid er «kommet så langt», tilsier dette at «makten» i denne manglende kunnskapen kan sitte hos administrasjonen og ikke hos politisk nivå som må beslutte på usikkert grunnlag.

Kommune A har *ikke* lagt opp til rutiner hvor rådmannen rapporterer til kommunestyret om når og hvordan de enkelte vedtakene er gjennomført. Det er riktignok i årsmeldingen de siste årene lagt inn en oversikt over nye tiltak, som viser budsjettmessige effekter både i pluss og minus men rådmannen utnytter ikke denne muligheten til å skape en konstruktiv dialog med politisk nivå. I følge Riksrevisjonen (2014-2015, s 9-10) kan dette føre til at vedtak fattes på sviktende grunnlag.

En systematisk og målrettet rapportering – hvor rådmannen melder tilbake til kommunestyret om hvilke vedtak som er gjennomført, hvordan det er gjort, og hvilke vedtak som ikke er fulgt opp, med begrunnelse – ville gitt et tydeligere bilde av sammenhengen mellom vedtak, tiltak og effekter. Dette ville også gjort det langt enklere for det politiske nivå å følge med og se effektene av sine vedtak, eller om de i det hele tatt blir gjennomførte. Økonomirapportene i kommune B har i flere år blitt presentert av rådmannen både i Kontrollutvalget og i Formannskapet. Respondent nr. 2 i kommune B oppsummerer det slik i intervjuet; «er en nyttig måte – kan avklare misforståelser og får tid til å forklare hvordan ting er tenkt og hvorfor ting har gått som det har gått» og «vi gjøre en stor jobb med tertialen og presenterer prognoser for budsjett resten av året».

5.3.1 Kommunestyrevedtak i anledning regnskapet for 2014:

I kommune A ble slik vedtak fattet i sak 37/15:

«...kommunestyret ønsker ytterligere fokus på:

- *Forsterket budsjettdisiplin*

- *Forenklet økonomirapportering hver måned til formannskapet og hver tertial til kommunestyret*
- *En kommunal drift tilpasset rammen av kommunens ordinære driftsinntekter ...»*

I kommune B ble slik vedtak fattet i sak 18/15:

«Årsmeldingen for 2014 med vedlegg godkjennes».

5.4 Forbedringer etter 2014?

5.4.1 Økonomisk tilstand per 30.04.2015

Av kommunerevisorens årsoppgjørsnotat for 2014 fremgår at kommune A ikke har foretatt KOSTRA rapportering innen fristen 15.2. men først den 15.4.2015 slik at data ikke kan tas ut fra SSB før den 15.6.2015. Kommunen kan derved ikke foreta noen sammenligninger opp mot egen KOSTRA gruppe eller andre kommuner ved utarbeidelsen av 1. tertial 2015 per 30.4.15.

Kommune A rapporterer i sin tertialrapport av 30.4.15 at driftsnivået ved inngangen til 2015 var høyere enn det de involverte parter kjente til da budsjett for 2015 ble utarbeidet. Det må derfor iverksettes budsjettjusteringer for totalt 23,1mill. kr som indikerer at opprinnelig vedtatt budsjett for 2015 ikke var realistisk og godt nok gjennomarbeidet. Det er gjennom ulike tiltak dekket inn 16 mill. kr. Resterende 7,1 mill. kr må budsjettjusteres ved bruk av ny finansiering som reduksjon av fond, reserver og budsjettert overskudd. Kommunen har siden mars 2015 arbeidet med å finne det faktiske driftsnivået i 2015 og ut i fra dette grunnlaget arbeidet med å finne tiltak for å redusere kostnadene. Rådmannen oppgir ikke noen prosentvis størrelse på den nødvendige budsjettjusteringen i forhold til opprinnelig budsjett slik at leseren eventuelt selv må regne dette ut. Det gis heller ingen opplysninger om at regnskapet ikke er periodisert. For enheten helse, rapporteres at kun ca. 50 % av kapasiteten ved korttidsavdelingen på sykehjemmet er utnyttet og at bemanningen ved 2 omsorgssentre har hatt overtallighet på dagtid i ukedagene, men underbemanning på natt og i helgene hvor det da benyttes vikarer. Det opplyses om at det er nåværende turnusordning som hindrer at ledig kapasitet kan flyttes til der hvor det er behov for denne. Rådmannen foreslår at overtallige ansatte reduseres permanent og viser til klare forventninger fra kommunerevisor og politikere om kutt i stillinger for å få et driftsnivå i tråd med budsjett. Rådmannen foreslår også å sammenslå omsorgsavdelinger for å utnytte bemanningen bedre samt at flere konkrete stillinger kuttes. Det vises i den anledning til

at kommune A har godt over anbefalt tall på pleiefaktor og at forslagene må anses som nødvendige og forsvarlige i forhold til hva som er vanlig bemanning i andre kommuner i Norge. Dette er gode og konkrete styringssignaler fra rådmannen og med henvisninger til sammenligninger med andre norske kommuner og ikke bare ut i fra hva som tidligere har vært benyttet i egen kommune. For enheten opplæring, rapporteres at det foreløpig er vanskelig å etterleve intensjonene i budsjettet om å redusere undervisningsutgiftene til nivået i egen KOSTRA gruppe 3. Det vises til høye spesialundervisningskostnader og ulike særavtaler med ansatte. For øvrig ber rådmannen de folkevalgte vurdere på ny vedtaket om å bygge ut barnehage og barneskole nå som tall viser at barnetallet i kommunen vil gå ned. Det vises også til at kommunen må bli bedre til å benytte allerede anskaffede IKT verktøy på en mer hensiktsmessig og smart måte. Avslutningsvis ber rådmannen om at samarbeidet mellom politisk nivå og administrasjon vurderes for å optimalisere ressursbruken også her.

Kommune B rapporterer per 1. tertial 30.4.15 et totalt forbruk for lønn på 36 % og andre kostnader/inntekter 33 % og viser til at hvis forbruket hadde vært jevnt fordelt skulle regnskapstallene utgjort 35 %. På slutten av 2014 oppstod en skattesvikt som følge av nedgang i oljemarkedet, en nedgang som så langt ser ut til å fortsette i 2015. Rådmannen i kommune B informert både formannskapet og kommunestyret på et tidlig tidspunkt om denne svikten og en prosess for å tilpasse budsjettet til skattesvikten ble startet. I mars 2015 ble det innført ansettelses- og innkjøpsstopp. I revidert budsjett for 2015 foreslår rådmannen å redusere skatteanslaget for 2015 med 8,8 mill. kr ned til 134,5 mill. kr som er i samsvar med kemneren i Stavangers prognose. Sett i sammenheng med inntektsutjevningen via rammetilskudd vil dette bety en innsparing på mellom kr 4,2 millioner og kr 6,0 millioner i 2015. Alle enhetslederne har i fellesskap bidratt med driftstilpasninger/ innsparinger på totalt 4,7 mill. kr (netto). De ulike tiltakene er kommentert under hvert enkelt tjenesteområde og gir god og lettleselig informasjon. For Helse rapporteres i detalj om faktorer som kan gi et merforbruk.

Videre rapporter kommune B at tjenesteområdet opplæring er innenfor målnivå per 1.tertial og at innsparinger/omprioriteringer innenfor Opplæring i forbindelse med budsjettet er gjennomført i 1. tertial. Tjenesteområdet startet allerede 5. januar 2015 med arbeidet for å ta ned kostnader, en kontinuerlig prosess som har vært arbeidet med videre i året. Tjenesteområdet har gjort flere omrokkeringer av arbeidskraften fra Helse til ledige stillinger i Opplæring for en optimal utnyttelse av kommunens årsverk. Rådmannen varsler ytterligere effektivisering og at ansattes stillingsstørrelser må

tilpasses virksomhetens behov. Avslutningsvis viser rådmannen til at flere gjennomførte tiltak er av kortvarig karakter og varsler derfor at det må arbeides videre med å redusere kostnadene på lang sikt, slik at kommunen får en varig effekt av innsparingene. Det er i 2015 ikke økte kostnader som er den største utfordringen, men reduserte inntekter. En varig reduksjon i inntektene må medføre en varig reduksjon i kostnader. Før eventuell prosess knyttet til reduksjon i antall årsverk startes opp ønsker rådmannen at kommunestyret igjen vurderer en utvidelse av eiendomsskatten i kommunen slik kommune A allerede har gjort for en tid tilbake. Dette vil gi kommunen en varig økning i inntekter som kan bidra til å finansiere driften av kommunens tjenester. I forbindelse med ny kommunestyreperiode ønsker rådmannen at antall politiske utvalg vurderes for også der å se på eventuelle innsparinger, samtidig som god politisk behandling av saker skal opprettholdes.

Delkonklusjon

Tertialrapport av 30.04.2015 i kommune A er fortsatt ikke lett lest og gir få nøkkeltall eller andre konkrete indikatorer på den økonomiske situasjonen, men rådmannen viser nye takter ved å foreta sammenligninger av kommunens driftskostnader opp mot andres og kommer med konkrete forslag til kutt men uten at det blir gitt noen tall på hva effekten av dette vil bli. Rapporten viser også at kommunen fortsatt ikke har den fulle oversikt over sine driftskostnader men at det arbeides for å forsøke å få det. Kommune B rapporterer lettleselig og konsist og utfordrer også det politiske nivå til å foreta viktige økonomiske vurderinger. Den økonomiske situasjonen er strammere enn noen gang men kommunen er «på hugget» på alle nivå for å tilpasse driftsnivået med driftsinntektene og slik komme i budsjettmessig mål ved årsslutt.

5.4.2 Budsjett 2016:

Kommune A har i månedsskiftet juli/august foreløpig ikke lagt fram noe forslag til budsjett 2016 mens kommune B la fram forslag til budsjett 2016 i sak 18/16 i juni 2015 slik at de folkevalgte får god tid til å gjøre sine vurderinger og stille spørsmål før vedtak fattes. Som en respondent sa i kommune B «det arbeides bort i mot kontinuerlig med budsjettprosessen gjennom hele året for at tall skal være mest mulig oppdaterte og reelle, og slik at enhetene skal kunne tilpasse og «treffe» med driften».

Kommunestyret i kommune A ytret ønske i sak 37/15 om en forenklet økonomirapportering hver måned til formannskapet og hver tertial til kommunestyret.

Dette samstemmer med teori om ønsket om lettfattelig økonomisk informasjon på et nivå som ikke-økonomer kan forstå (Mellemvik mfl., 1988).

Kommune B viser tydelige tegn til å ta med seg samfunnsmessige trender inn i det videre arbeid for å være forberedt og i forkant av utfordringene. Rådmannen gir konkret lettfattelig informasjon men tør også utfordre politisk nivå med kritiske spørsmål rundt politisk utvalgsstruktur og foreløpig manglende ønske om å ta i bruk eiendomsskatt.

Delkonklusjon

Kommune A synes fortsatt å være på etterskudd i sitt arbeid, mens kommune B fortsetter sin offensive holdning i forhold til budsjettarbeidet.

5.4.3 Internkontroll

En tilfredsstillende internkontroll innebærer ikke bare å ha skriftlige rutiner, prosedyrer og retningslinjer, den skal også være kjent og benyttes av hele organisasjonen. God informasjon og samspill både internt og eksternt i kommunene avhenger også av hvor lett tilgjengelig nødvendig informasjon er. Kommune A har hatt intranett i flere år, men synes ikke å benytte denne muligheten til ledelse og styring. Kommune B arbeider med å ferdigstille en intranettside og vil benytte denne i forbindelse med effektiv ledelse og styring, men i påvente av dette må ansatte finne frem til interne dokumenter som reglementer, rutiner, retningslinjer o.l. på annet vis. Kommunen har for øvrig tatt i bruk verktøy for videomøter og for å bedre de ansattes muligheter til å kunne dele dokumenter internt, planlegger kommunene å ta i bruk et verktøy for dette i løpet av 2015. Dette vil kunne bidra til ytterligere effektiv drift.

I studien er det tatt opp som et poeng at den økonomiske styringen i kommune A må styrkes. Med det menes for det første at den økonomiske bevisstheten bør styrkes i enhetene. For det andre bør koblingen mellom budsjett, prioriteringer og konsekvenser være mer transparent både internt i organisasjonen og overfor politisk nivå for at internkontrollen skal kunne sies å være betryggende. Dette for å sikre god styringsinformasjon (Anthony, 1985) for prioriteringer og for å kunne forstå konsekvenser av eventuelle budsjettjusteringer (Riksrevisjonen, 2014-2015, s 9-10). Slik informasjon vil igjen kunne bidra til en tydeligere ansvarliggjøring med hensyn til prioriteringer, både for kommuneledere og politisk nivå. Kommune A bør derfor arbeide videre med å få på plass god reell styringsinformasjon for bruk i fagutviklingsarbeid, interkontroll og økonomirapportering. Dette trenger ikke å innebære økt arbeidsbelastning ettersom enhetene allerede rapporterer ulike typer data,

men det bør systemiseres og gjøres på samme måte i organisasjonen slik at informasjonen kan benyttes aktivt til videre utvikling.

Riksrevisjonen (2014-2015, s 8) henviser til kommunale terskelverdier som indikatorer for en «sunn» kommuneøkonomi. Disse er lite diskutert i litteraturen og med unntak av netto driftsresultat, blir ikke de øvrige terskelverdiene viet noen særlig oppmerksomhet i kommune A sitt budsjettokument eller årsmelding selv om lånegjeld og disposisjonsfond ligger langt i fra anbefalt nivå. Kommune B benytter i større grad slike nøkkeltall i sin fremstilling av kommunens økonomiske situasjon.

I kommune B ble det i intervjuene opplyst på alle tre nivå at det jobbes med økonomi og budsjett hele året og at enhetenes økonomisk mål er å gå i budsjettbalanse. Rådmannen kommuniserer tydelig til de folkevalgte hvordan de økonomiske prognosene er og anbefaler konkrete tiltak og synliggjør effektene av disse.

Som arbeidsgiver vil det være av stor betydning for kommunene at ansatte med økonomiansvar sikres opplæring og god økonomisk forståelse for å kunne foreta gode finansielle beslutninger (Harrison & Horngren, 1988). I motsetning til kommune A arbeider kommune B bevisst og kontinuerlig for å øke den kunnskapen, bl.a. gjennom en slags teknostruktur (Mintzberg, 1980, s 331).

For mye styring og kontroll kan redusere ledernes ansvarliggjøring, og for lite kan føre til at topplerer mister nødvendig oversikt (Opedal mfl., 2002). I kommune B synes ledelsen å ha «truffet» med denne balansegangen. I kommune A virker det heller som om det er mangelen på styring, fremvoksende ukultur og asymmetrisk informasjonsstrøm som gjør at organisasjonen som helhet har mistet den økonomiske oversikten. Kommunen må iverksette konsekvenshandlinger for å kunne snu behovsstyringen om til budsjettstyring.

I følge Johnsen & Larsen (2015, s 31-61) fattes politiske vedtak om innføring av ny mål- og resultatstyring uten god nok dokumentasjon på at disse faktisk vil være bedre enn de allerede eksisterende. Christensen mfl. (2009) peker på det paradoksale ved at en styringsform hvor måling og evaluering står i fokus ikke selv blir tilsvarende vurdert. Ut i fra analyser gjort av Johnsen og Larsen (2015, s 31-61) fremgår det imidlertid at det er mulig «å utforske virkninger av mål- og resultatstyring for kommunale tjenester med sekundærdata fra offentlig statistikk, men at det er behov for mer forskning med flere typer data og ulike analysenivå». Studien viser at det bør rettes mer fokus på effektene

av mål- og resultatstyring i offentlig sektor sett i lys av at de økonomiske problemene øker i takt med alle de samfunnsmessige utfordringene kommunene skal håndtere.

Mange av Norges kommuner benytter også muligheten til kun å betale minimumsavdrag ved betjening av gjelden. De har derved ikke anledning til å redusere avdragene ytterligere dersom renten skulle stige. På kort sikt vil minimumsavdrag kunne lette gjeldsbelastningen, men vil øke risikoen på lengre sikt (Riksrevisjonen, 2014-2015, s 9).

I følge kommuneloven § 46 nr. 7 kan det i årsbudsjettet avsettes midler til bruk senere år. Dette gjøres i liten grad. Grunnen til dette kan være få insitamenter i forhold til statlige bevilgninger. Videre kan et «overskudd» oppfattes som om kommunen og det politiske nivå ikke har utført tilstrekkelig arbeid med å benytte alle midler på gode formål – det vil alltid være noen områder i en kommune som vil kunne gjøres bedre – som i hovedsak vil bety å bevilge mer penger til formålet. Et betimelig spørsmål vil her være når er et tjenesteområde «godt nok» ivaretatt.

Gjennom studien er det også fremkommet at det i litteraturen rettes liten oppmerksomhet til hvorfor kommunene ikke har spart *noe* etter alle disse fete inntektsårene. Pendelen har gjennom historien pleid å svinge tilbake etter flere gode år (Første Mosebok, kap. 41, s 37-57) – hva da med de kommende magre årene – hvordan skal disse møtes?

Delkonklusjon

I kommune A kan ikke ledelsens ansvar sies å være ivaretatt de senere år og den regnskapsinformasjonen som kommune A til nå har gitt må kunne sies å være ufullstendig og ha skjedd for sjelden. Ledelsen har ikke klart å kommunisere tydelig nok verken til politisk nivå om hvilke tiltak som vil måtte være nødvendige for å komme i økonomisk budsjettbalanse, eller nedover i organisasjonen om at budsjettvedtak er bindende (koml § 46). Den økonomiske bevisstheten bør styrkes i hele organisasjonen, og budsjett, prioriteringer og konsekvenser ved avvik må henge sammen og praktiseres.

5.5 Hovedutfordringer

Det er mye litteratur knyttet til implementering av mål- og styringssystemer som eksempelvis New Public Management, men det har vært vanskelig å finne litteratur som omtaler bruk og effekter av økonomiske måltall for styring i offentlig sektor. Studien

har derfor ikke hatt en klar teoretisk veiledning til tidligere teoretiske bidrag eller i modeller som har kunnet gi en slik veiledning.

I gjennomgangen av kommune A sine rutiner var det et overraskende funn at kommunen faktisk hadde så mange gode rutiner som til sammen utgjør et styringssystem. Det viste seg at det var ledelsens svake bruk av styringssystemet, organisasjonskulturen og en del sprik mellom rådmannens forslag til kutt og tiltak og de folkevalgtes vedtak, samt gjennomføringen av disse som er kommunens hovedutfordring. Implementering og gjennomføring av prosedyrer, rutiner og veiledninger er en nøkkelutfordring i all kvalitetsstyring (Kotter, 1995, s 1-16, Kotter, 2001, s, 37-55, Klausen, 2014 og Busch mfl., 2007, s 104). Slik sett er ikke disse to kommunene noe unntak.

5.6 Implikasjoner

Det reiser seg noen spørsmål som; er kommunal økonomistyring og politiske prioriteringer kun gode i gode tider – de syv fete år, eller er det et godt verktøy også i magrere tider? Er internkontrollen rundt i Norges kommuner sterk nok metodisk slik at viktige områder blir kontrollert underveis i året? Bør prosedyrer for budsjett/kontroll endres?

Internkontrollsystemene som benyttes i kommune A og B og sikkert også flere andre steder i norske kommuner er i utgangspunktet bra uansett om det er gode eller dårlige tider. Noen elementer kan imidlertid foretas for å sikre ytterligere styring;

- Opplæring i økonomisk forståelse for å kunne foreta gode finansielle beslutninger og for å forstå hensikten med budsjett og budsjettdisiplin.
- Læring gjennom konsekvenshandlinger ved feil, gjerne ved at overskudd/underskudd dras med til neste års budsjett
- Ingen ekstra budsjettbevilgninger med mindre det foreligger konkretet tall som kan bekrefte hva som utløste det ekstra behovet i forhold til vedtatt budsjett
- Bevisste tiltaksprioriteringer hvor andre tiltak må legges på vent for å få det til. Forslag til tiltak bør legges frem for politisk nivå for å be de vurdere og avgjøre hva som skal prioriteres. Administrasjonens skjønn vil da synliggjøres og vil bli respektert samtidig som mellomledere på denne måten slipper å håndtere vanskelige valg som egentlig kanskje er over deres beslutningsnivå. Det politiske nivå

involveres da mer noe som gir mer innsikt og forståelse i vanskelige forhold, som administrasjonen må håndtere.

- Tidlig bevisst budsjettstyring gir ikke nødvendigvis alltid positive økonomiske resultater, men gir organisasjonen en mulighet til å ta ned tjenestenivået på et tidlig tidspunkt
- Gi tidlig og god styringsinformasjon til det politiske nivå – og prioritere god dialog, også om de vanskelige forholdene.

6 Konklusjon

I studien kan det trekkes tre konklusjoner opp mot problemstillingene i punkt 1.2. Den ene gjelder organisasjon, kultur og ledelse. Begge kommunene benytter en flat 2 nivå-struktur hvor enhetslederne er tildelt økonomiansvar. Kommune A har utviklet en ledelses- og organisasjonskultur som innebærer en for svak økonomistyring (Hansen & Negaard, 2006) slik at den har fått et behovsstyrt driftsnivå uten konsekvenser ved budsjettoverskridelser. Ledelsen er passiv og avventende i forhold til budsjett disiplinen og styringssystemer blir lite brukt og heller ikke i særlig grad fulgt opp. Kommune B har en budsjettstyrt drift og benytter aktivt en slags teknostruktur modell (Mintzberg, 1980, s 331) for å gi stabsfunksjonen stor rådgivende innflytelse og aktiv oppfølging av det meste av det økonomiske arbeidet som skjer i organisasjonen. Gjennom denne aktive økonomistyringen gis alle med økonomiansvar eierskap til budsjettene og kommunen har fått til et godt samspill mellom nivåene – til beste for kommunen. I motsetning til kommune A har kommune B har et klart lederfokus på bl.a. deltagende prosess og klare rammer for akseptable handlinger slik Busch (2011, s 4) anbefaler. Kommune B praktiserer også rutiner i tråd med Schillemans (2015) anbefalinger om ansvarliggjøring. Respondentenes utsagn støttes av teori og bekrefter at kommune B har en mye mer aktiv oppfølging av økonomien enn kommune A og at dette gir økonomiske resultater i tråd med vedtatte budsjett.

Den andre konklusjonen gjelder ufullstendig regnskapsinformasjon. Anthony (1985) fant at regnskapsinformasjon kan manipuleres. Revisjon synes å bekrefte at viktig styringsinformasjon holdes tilbake på mange nivå i flere norske kommuner (Riksrevisjonen, 2014-2015, s 9-10). Siden kommune A gjentatte år får store budsjettsprekker tyder det på at årsbudsjettet ikke bygger på realistiske tall. Det er grunn til å tro at kampen om budsjettressurser gjør at informasjon holdes tilbake, bevisst eller ubevisst, på de fleste nivåer i kommunen (Brorström, 1982). Slik asymmetrisk informasjon er imidlertid vanskelig å dokumentere. Dette sammenholdt med at det rapporteres sjeldent, vanskeliggjør også tilgjengeligheten av viktig regnskapsinformasjon til politisk nivå i kommune A. Ut i fra et prinsippal – agent forhold har politiske nivå liten mulighet til å kontrollere administrasjonen, men må stole på den regnskapsinformasjonen som blir fremlagt. Siden kommune A rapporterer sjeldent, orienterer lite konkret om «problemområder» og ikke foretar sammenligninger med andre kommuners driftsnivå via KOSTRA tall, kan det politiske nivå i kommunen

komme til å foreta sine beslutninger på feil grunnlag (Simon mfl., 1954). De folkevalgte i kommune A burde derfor vedta og etterspørre i større grad for eksempel nøkkeltall for selv å kunne følge opp økonomien.

Den tredje konklusjonen henger noe sammen med den forrige og går på hensiktsmessige mål og detaljgraden i regnskapet. Det vil være rådmannens ansvar å legge fram informasjon som er forståelig for det politiske nivå. Det er slik demokratiet er bygget opp med lekfolk som folkevalgte. Høgheim mfl. (1986) peker på at ikke spesielt regnskapskyndige folkevalgte har problemer med å forstå regnskapsinformasjonen som gis, men at et forenklet oppsett kan bedre dette. Siden politikerne i tillegg ikke nødvendigvis benyttet budsjettet til å kontrollere kommunens aktiviteter (Olson, 1983) vil det være av enda større betydning at den regnskapsinformasjonen som en kommune avgir er av god kvalitet, er lettleselig og kommer i tide. Et regnskap gjør det mulig å snakke om en organisasjons rasjonalitet og er således et viktig bidrag til å legitimere organisasjonen (Burchell mfl., 1980, s 381-413), men det kan også bidra til å skape, opprettholde og løse konflikter (Burchell mfl., 1985, Markus & Pfeffer, 1983, s 205-218). I kommune B er regnskapsinformasjonen tilpasset mål og det politiske nivå og det er god dialog mellom administrasjon og det politiske nivå. I kommune A synes det imidlertid å være et godt stykke igjen før mål og detaljgrad i regnskapet kan oppfattes som hensiktsmessig som styringsverktøy, både for organisasjonen som helhet og for det politiske nivå.

Felles for ovenstående litteraturhenvisning er at den tar for seg bruken, utformingen og risikoen av historiske tall – hva med å se framover på morgendagens utfordringer? Bearbejdede regnskapstall med prognoser og rapportering mot vedtatte nøkkeltall som gjeldsgrad mv. vil gi informasjonsgrunnlag for bedre beslutninger og være enklere å følge i forhold til hvordan kommunen totalt sett ligger an økonomisk. Med slike måltall er det enklere for det politiske nivå å evaluere og etterspørre hva som er gjort eller ikke gjort når mål ikke oppnås. Kommune B bruker historiske regnskapsvurderinger som analysegrunnlag for hvordan budsjettet «traff» og bygger videre på allerede godt utført arbeid opp mot fremtidige prognoser gjerne utarbeidet av andre fagfolk i landet. Når de økonomiske budsjettresultatene i kommune A og B blir sammenholdt med kommune A sin manglende økonomiske styring og kommune B sin bevisste økonomiske styring, synes det å være grunnlag for å kunne konkludere med at kommunene vil kunne ha positiv økonomisk effekt dersom det i budsjettprosessen blir tatt hensyn til

samfunnsøkonomiske signaler og tidlig justert for eventuelle overraskelser underveis i året.

6.1 Evaluering av forskningsspørsmål

I punkt 1.2 ble det fremsatt tre problemstillinger som var ønskelige å få besvart gjennom studien. Oppmerksomheten i studien har vært bl.a. rettet mot kommunenes oppfølging av nøkkeltall og koblinger mot enhetsstyring. I punkt 4 ble det funnet at gjennom sammenligninger av to ikke helt ulike kommuner som forholdt seg til samme regelverk og hadde tilnærmedesvis samme rutiner for sin økonomistyring likevel endte opp med svært forskjellige økonomiske resultater, mye grunnet ulik organisasjonskultur og sprik mellom vedtatte internkontrollrutiner og gjeldende praksis. Gjennom diskusjon i punkt 5 og konklusjon i punkt 6 menes studien å ha gitt svar på gitte problemstillinger. I kommune A er det funnet samsvar mellom manglende vedtatte økonomiske budsjetterings- og oppfølgingsrutiner, organisasjonskultur og økonomisk forståelse opp mot negative økonomiske resultater i flere år. Likeledes er det i kommune B funnet at aktiv bruk av vedtatte budsjetterings- og oppfølgingsrutiner mot nøkkeltall og enhetsstyring har gitt kommunen økonomiske resultater som har gått i budsjettbalanse flere år på rad.

6.2 Samsvaret med tidligere forskning

Det er i litteraturen gitt mange teoretiske bidrag til diskusjon omkring begreper som økonomistyring, økonomi- og regnskapsforståelse, detaljeringsgrad og leservennlighet samt at regnskapet som sådan gir liten informasjon om årsak/virkning til aktiviteter. Felles for disse bidragene er at de i hovedsak tar for seg bruken, utformingen og risikoen ved historiske tall og hendelser, men retter lite søkelys mot budsjett og regnskap som et redskap for fastsetting av fremtidige måltall beregnet for å møte fremtidige økonomiske utfordringer. Studien synes å bekrefte det som fremkommer i litteraturen flere steder, nemlig at det er foretatt lite forskning på selve effektene av implementerte måle- og styringssystemer i offentlig sektor. Videre synes studien å kunne vise til at det ved en bevissthet omkring budsjettering, aktiv rapportering og god styringsdialog – i administrasjonen fram til rådmannen og mellom rådmann og det politiske nivå, kan oppnås gunstige økonomiske effekter gjennom slike måle- og styringssystemer.

I følge Busch (2011, s 4) kan verdibasert ledelse være spesielt relevant i offentlig sektor og kan fremme ønskelig organisasjonskultur. En viktig dimensjon med verdier er at de har atferdsregulerende funksjoner for både selvledelse og ledelse av andre (Busch & Dehlin, 2012, s 7-9). Studien synes å bekrefte at dersom medarbeidere gis autonomi innenfor klare rammer og i en deltakende prosess vil ønskelig organisasjonskultur kunne bygges (Busch, 2011, s 4). Dette synes å være tilfellet i kommune B hvor hele organisasjonen er deltakende og ansvarliggjort i budsjett- og styringsprosessene i kommunen. I kommune A derimot har selvledelse ført til at «alle» gjør som de vil – eller som de «alltid har gjort» grunnet manglende ledelsesfokus på klare rammer, ansvar og hva som er akseptable handlinger.

6.3 Begrensninger og muligheter

Metoden som ble valgt som arbeidsform var empiri i form av dokumentasjon som rutinebeskrivelser, budsjettprosesser- og vedtak, handlings- og økonomiplan, årsbudsjetter- og regnskap som også dannet grunnlag for analyser. Ved hjelp av KOSTRA tall har det også vært mulig å gjøre sammenligninger mellom utvalgte kommuner og opp mot kommunenes KOSTRA gruppe og gjennomsnittet for Rogaland og landet uten Oslo. Metodisk ble det benyttet intervjuer på tre nivå i kommunene, spørreskjema, rutinekartlegging, dokumentgransking og regnskaper. I følge Gripsrud mfl. (2004) vil en måling aldri kunne være feilfri. For å sikre at reliabilitet og validitet var så god som mulig ble det forsøkt å redusere tilfeldige feil og eventuelle systematiske feil til et minimum ved å kontrollere om uttalelsene i intervjuene ble bekreftet gjennom likelydende svar på samme spørsmål. Disse ble igjen kontrollert opp mot innhentet og gjennomgått dokumentasjon som styrket validiteten. Iboende trussel om manglende fullstendighet av innhentede opplysninger gjennom intervjuer synes således å ha vært redusert til et minimum. Etter at studien er gjennomført menes metodebruken og kildetilfanget å ha gitt tilstrekkelig grunnlag til å besvare prosjektets formål og de problemstillinger som var ønsket belyst. Det metodiske valg og datamessige inntak synes således ikke å ha begrenset mulighetene til å konkludere, men snarere til å generalisere.

6.4 Fra hode til hale

Vestlandet har i perioden 2000 - 2014 hatt store oljedrevne inntekter. I disse årene er det få kommuner i regionen som har «lagt noe til side» for dårligere tider. Kommunene er i

en paradoksal situasjon som et uløselig logisk dilemma, catch-22, det lønner seg ikke å spare penger fordi skatteutjevningen i det statlige overføringssystemet ikke gir insentiver til slikt. Dagens høye levestandard har økt innbyggernes forventninger og krav om prisgunstige kommunale tjenester og den politiske styringsmakten som velges for fire år om gangen kan gi insentiver for kortsiktige populistiske politiske beslutninger i den anledning. I avhandlingen har det vært forsøkt å finne svar på om det i det offentlige er en sammenheng mellom budsjetttrutiner, rapportering og økonomisk styring og oppnådde økonomiske resultater i henhold til budsjett og relevant teori på området. Metodisk er det benyttet intervjuer, spørreskjema, rutinekartlegging, dokumentgransking og regnskaper for å få besvart problemstillingene. Disse viser at det er klare sammenhenger mellom ledelsesutøvelse, organisasjonskultur, budsjetterings- og rapporteringsrutiner og økonomiske resultater.

Teoretisk er det lite diskusjon omkring hvordan robuste kommuner kan utvikles gjennom sparing. I følge koml (1992) § 46 nr. 7 kan det i årsbudsjettet avsettes midler til bruk senere år. Dette foretas i svært liten grad i kommune-Norge, ei heller i kommune A og B, antageligvis fordi det hele tiden er tjenester mv. som kan gjøres bedre og som kommunestyret føler seg «forpliktet» til å bevilge midler til. En konstruktiv diskusjon på når en tjeneste skal sies å være «god nok» er foreløpig ikke foretatt i særlig grad i litteraturen men kunne ha vært interessant og kanskje også snart nødvendig i velstands-Norge hvor utgiftene i forbindelse med kommunale tjenester bare synes å vokse.

6.5 Behov for ny forskning?

Gjennom studien er det forsøkt å finne ut om catch 22 syndromet i kommunenes budsjetterings- og regnskapspraksis vil bestå uansett hvilke skatteinntekter og tilskudd som mottas. NPM reformen forsøker å målgi offentlig sektor de samme økonomiske parametere som privat sektor, altså å kunne opparbeide egenkapital til bruk i trangere tider eller til nye investeringer. Studien viser imidlertid at reformen ikke har lyktes i praksis, etter ca. 14 «gylne og fete» år har kommunene på Vestlandet lite igjen å tære på nå når de trange tidene kommer. Hvorfor har ikke kommunene spart penger disse årene for å møte dårligere tider? Videre synes kommunene å benytte mye tid på budsjettarbeidet og å styre etter dette, men er det de reelle tallene i regnskapet som til syvende og sist bestemmer hvilke statlige tilskudd som mottas? Er det da noe poeng

med harde budsjetttrunder og kutt i bevilgninger? Er det et poeng å være «best i klassen» - blir kommunen ikke i så fall kun straffet med mindre tilskuddsmidler?

Det kunne vært interessant med videre forskning på hvilken effekt ulike måle- og styringssystemer har på den kommunale økonomien, tjenestetilbudet, kvaliteten og politiske prioriteringer siden det i dag foreligger lite teori på dette feltet. Det ville også vært interessant med videre forskning knyttet til hvilken betydning ledelsesutøvelse og organisasjonskultur har på økonomistyringen. Riksrevisjonen (2014-2015, s 9-10) har vist til at mangel på nøkkeltall som styringsparameter kan vanskeliggjøre kommunestyrenes oversikt over kommunenes gjeldsbelastning og konsekvensene av gjelden. Dette kan igjen føre til vedtak som på sikt ikke er bærekraftige. Burde videre forskning se på hvilke utslag dette eventuelt vil ha på kommuneøkonomien og om dette er noe som bør anbefales ytterligere – av både myndigheter og litteratur?

Kommunene tildeles stadig flere oppgaver, samtidig som de fleste kommunene i dag synes å ha store problemer med å gå i økonomisk balanse. I studien er det vist til koml (1992) § 46 nr 7 som tilsier at kommuner kan spare ved å sette av midler i årsbudsjettet til bruk senere år. I litteraturen er det lite diskutert hvordan robuste kommuner kan utvikles gjennom sparing. Denne studien går heller ikke nærmere inn på dette, men spørsmålet er svært relevant tatt i betraktning «likviditetskrisene» som varsles rundt om i landet for tiden. Spørsmålet bør derfor følges opp i andre studier.

Myndighetenes inntektsutjevningssystem virker heller ikke å stimulere til kommunal sparing i gode økonomiske tider. Burde det ikke blitt forsket mer på dette paradokset hvor kommunene ikke oppfordres til sparing fra statlig hold men skal bruke alle midler på tjenesteproduksjon – helt frem til de av likviditetsproblemer kanskje må settes under administrasjon av Fylkesmannen (ROBEK)? Videre - hvem tør å starte en diskusjon og forske på når en kommunal tjeneste i Norge skal sies å være «god nok»?

7 Referanser

Litteraturliste

Anthony, R.N., (1985). Games governmental accountants play. *Harvard Business Review*, s 161-170.

Anthony, R.N. & Young D.W. (2003). *Management Control in Non-profit Organizations*. Boston: McGraw-Hill/Irwin

Arbeidstilsynet, Kompass Info (2013:1). Kommunale mellomledere. Arbeidsbetingelser og helsebelastninger for mellomledere i kommunal og fylkeskommunal sektor. Hentet 16.07.2015 fra <http://www.arbeidstilsynet.no/binfil/download2.php?tid=244191>

Bakken T. M. (2014) Mål – trenger kommunene det? En studie om målstyring/mål- og resultatstyring i kommuner. *Kommunerevisoren*, 2014 (5), 26-29.

Beck Jørgensen, T. (2007). Public values, their nature, stability and change. The case of Denmark. *Public Administrative Quarterly*, 30, 365-398. I: Busch, T. Verdibasert ledelse i offentlige kunnskapsorganisasjoner, s 1-4. Trondheim Økonomiske Høgskole. Hentet 27.9.2015 fra [file:///C:/Users/ex10206/Downloads/verdibasertledelseb16081%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/ex10206/Downloads/verdibasertledelseb16081%20(5).pdf)

Belkaoui, A., (1981). *Accounting Theory*. New York: Harcourt Brace Jovanovich.

Birnberg, J. G., Turpolec, L. & Young, S. M., (1983). The organizational context of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, s 111-129.

Boye, K., Bjørnenak, T., & Bergstrand, J. (1999) I: Nylund, K. & Pettersen, I.J. (2010) Økonomistyring i staten – likhet eller mangfold?. *Magma*, 2010/4. Hentet fra <http://www.magma.no/oekonomistyring-i-staten-likhet-eller-mangfold>

Brorström, B., (1982). Planeringspolitikk eller Resultatpolitikk: Användning och Utformning av Kommunala Bokslut. I: Mellemvik F., Monsen N., & Olson, O. (1988). *Functions of Accounting - A Discussion. Scandinavian Journal of Management*.

Burchell, S., Clubb, C. & Hopwood, A. H., (1985). Accounting in its social context: a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, s 381-413. I: Mellemvik F., Monsen N., & Olson, O. (1988). *Functions of Accounting - A Discussion. Scandinavian Journal of Management*, s 112.

Busch, T. Verdibasert ledelse i offentlige kunnskapsorganisasjoner, s 1-4. Trondheim Økonomiske Høgskole. Hentet 27.9.2015 fra [file:///C:/Users/ex10206/Downloads/verdibasertledelseb16081%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/ex10206/Downloads/verdibasertledelseb16081%20(5).pdf)

Busch, T. (2012). *Forskning og innovasjon i offentlig sektor. Sluttrapport. TØH-serien;*

2012:4.

http://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/149069/Busch_2012.pdf?sequence=4&isAllowed=y

Busch, T., & Dehlin, E. (2012). Utvikling av verdibasert ledelse i kommunal og fylkeskommunal tjenesteyting (s 7-9). Hentet 27.9.2015 fra http://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/149075/Busch_Declin_2012.pdf?sequence=1

Busch, T., Vanebo, J. O. & Dehlin, E., (2010). Organisasjon og organisering. Oslo: Universitetsforlaget

Busch, T. & Vanebo, J.E. (2003). *Organisasjon og ledelse*, 5. utg. Oslo: Universitetsforlaget

Busch, T., Johnsen, E., Valstad, S.T., & Vanebo, J.T. (2007). *Endringsledelse i et strategisk perspektiv*. Oslo: Universitetsforlaget

Christensen, T., Læg Reid, P., Roness, P. G. & Rørvik, K. A. (2009). *Organisasjonsteori for offentlig sektor*. 2. utgave. Oslo: Universitetsforlaget.

Collins, F., (1982). Managerial accounting systems and organizational control: a role perspective. *Accounting, Organizations and Society*, s 107-122.

Det kongelige kommunal- og regionaldepartementet (KRD), 2013. Presiseringer av regelverket for inn- og utmelding av ROBEK. Hentet 26.9.2015 fra <https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/krd/robek.pdf>

Feldman, M. S. & March, J. G., 1981. Information in organizations as signal and symbol. *Administrative Science Quarterly*, s 171-186.

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk, (2010, s 9). Kommuneregnskapet Rammeverk og grunnleggende prinsipper». Hentet fra: http://www.gkrs.no/edokumenter/rammeverk/Notat_HU_Rammeverk_styrevedtatt_100622.pdf

Gjesdal, F. (1978). Stewardship Accounting Controlling Informational Externalities. *Stamdfprd Imoversity*. I: Mellemvik F., Mønsen N., & Olson, O. (1988). Functions of Accounting - A Discussion. *Scandinavian Journal of Management*.

Gjønnnes, S.H. & Tangenes, T., (2009). Regndans eller dans på roser? Et kritisk blick på den rådende læringstradisjonen i økonomi- og virksomhetsstyringsfagene. *Magma 2009/01*.

Gripsrud, G., Olsson, U. H., & Silkoset, R. (2004). *Metode og dataanalyse: med fokus på beslutninger i bedrifter*. Kristiansand: Høyskoleforlaget.

Gundersen, I & Nærland, E. Ø. (2015, 04.09.) - Ryddig i Sandnes, svekket i Stavanger. *Stavanger Aftenblad*, s. 6.

Hansen, S.K. & Negaard, A. (2006). *Økonomi på tvers: grunnleggende økonomistyring for kommunale ledere*. Oslo: Gyldendal akademisk.

Harrison W. og Horngren C. (1998). *Financial accounting*. 3. utgave. Prentice Hall: International edition

Hedberg, B. & Jönsson, S., (1978). Designing semi-confusing information systems for organizations in changing environments. *Accounting, Organizations and Society*, s 47-64.

Hillestad, T. (2003) Lederskapets dilemma når hierarkiene faller. *Magma*, 2003/2.

Hofstad, M. (2008). *Eventyret om Terra og de åtte små kommunene som dro til Wall Street for å bli rike*. Oslo: Hegnar Media.

Hopwood, A, G., (1973). An Accounting System and Managerial Behaviour. I: Mellemvik F., Monsen N., & Olson, O. (1988). Functions of Accounting - A Discussion. *Scandinavian Journal of Management*, s 109.

Høgheim, S., Mellemvik, F., Monsen, N., Olsen, R. H. & Olson, O., (1986). The First Shot. Three Politicians Face a new Annual Report. I: Mellemvik F., Monsen N., & Olson, O. (1988). Functions of Accounting - A Discussion. *Scandinavian Journal of Management*, s 110.

Jacobsen, D.I. (2005) *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (2.utg). Kristiansand: Høyskoleforlaget

Johnsen, E. (2011). *Fra New Public Management til Professional Public Management*. I: T. Busch et al. (red.). *Modernisering av offentlig sektor*. Oslo: Universitetsforlaget.

Johnsen, Å. & Larsen, A. C. (2015). Mål- og resultatstyring i norske kommuner: Virkninger for produktivitet og effektivitet? *Nordiske Organisasjonsstudier*, Fagbokforlaget, 2015, 17 (1), 31– 61.

Jönsson, S. & Grönlund, A., (1986). Life with a Subcontractor – New Technology and Management Accounting. I: Mellemvik F., Monsen N., & Olson, O. (1988). Functions of Accounting - A Discussion. *Scandinavian Journal of Management*

Karlsen, J.E. & Øverland, E.F. (2010). *Carpe futurum*. Trondheim: Cappelen Damm AS

Klausen, K.K (2014). *Strategisk ledelse i det offentlige*. København: Gyldendal

Kommunal- og regionaldepartementet (KRD) (2009). Rapport; 85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane. Hentet ut 22.9.2015 fra: <https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/krd/vedlegg/komm/eigenkontroll/85-tilraidingar-for-styrkja-eigenkontroll-i-kommunane-151209.pdf?id=2087492>

Kommuneloven,(1992). Lov om kommuner og fylkeskommuner. Hentet ut 25.9.2015 fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1992-09-25-107>

Kommunesektorens organisasjon (KS) (2015). Rådmannens internkontroll. Hvordan få orden i eget hus? Hentet ut 22.9.2015 fra: http://www.ks.no/globalassets/vedlegg-til-hvert-fagomrader/samfunn-og-demokrati/etikk/radmannelns_internkontroll_trykk.pdf?id=14622

KOSTRA, utvalgte nøkkeltall, reviderte tall per 26.6.2015. Hentet ut 23.7.2015 fra www.ssb.no/offentlig-sektor/kostra

Kotter, J. (1995) Leading Change: Why Transformation Efforts Fail, HBR`s 10 Must Reads On Change Management, Harvard Business Review, 2011 s.1-16.

Kotter, J. (2001) What leaders really do, HBR`s 10 Must Reads on Leadership, Harvard Business Review, 2011 s. 37-55.

Ladegård, G. & Vabo, S. I. (2011). Ledelse, styring og verdier. *Magma 2011* (1) s. 23-31.

Larsen, B., (1984). Regnskaber og budgetter som kultur. I: Mellemvik F., Monsen N., & Olson, O. (1988). Functions of Accounting - A Discussion. *Scandinavian Journal of Management*, s 111.

Laastad, B. (2015). Accountability – hvordan opplever ledere i det offentlige det å bli stilt til ansvar. *Kommunerevisoren*, 2015 (4), 10-14.

Macintosh, N. B., (1985). Social Software of Accounting and Information Systems. *The Pitman Press*.

MacTavish, M.D. & Kolb, J.A. (2008). An examination of the dynamics of organizational culture and value-based leader identification an behaviors: One company`s experience. *The Academy of Human Resource Development International Research Conference in the Americas* (Panama City, FL, Feb 20-24, 2008).

March, J., 1987. Ambiguity and accounting: the elusive link between information and decision making. *Accounting, Organizations and Society*, s 153-168.

Markus, M. & Pfeffer, J., (1983). Power and the design and implementation of control systems. *Accounting, Organizations and Society*, s 205-218.

- Mauland, H. & Mellemvik, F. (2004). *Regnskap og økonomistyring i staten*. Oslo: Cappelen akademisk forlag
- Mellemvik F., Monsen N., & Olson, O. (1988). Functions of Accounting - A Discussion. *Scandinavian Journal of Management*
- Meyer, J. & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, s 340-363.
- Mintzberg, H. (1980). Structure in 5's: A synthesis of the research on organization design. *Management Science*, 1980, (26) 3.
- Moland, M. (2015, 16.01.) New Public Management, Målstyring er ut. *Ukeavisen Ledelse*, s. 4.
- Molde kommune, årshjul (2013). Hentet fra file:///C:/Users/ex10206/Downloads/Molde%252BKommune_%C3%85rshjul%252B2013_WEB.pdf
- Nyeng, F. (2004). *Vitenskapsteori for økonomer*. Oslo: Abstrakt forlag.
- Nyland, K., & Pettersen, I. J. (2012). Hvordan kan innovasjon innenfor økonomistyringen bidra til forbedret kommunal tjenesteproduksjon? Hentet fra http://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/149073/Nyland_Pettersen_2012.pdf?sequence=1
- Nylund, K. & Pettersen, I.J. (2010) Økonomistyring i staten – likhet eller mangfold? *Magma*, 2010/4. Hentet fra <http://www.magma.no/oekonomistyring-i-staten-likhet-eller-mangfold>
- Olsen, R., (1987). Regnskap i maktsenteret – En studie av kommunalråders syn på det tradisjonelle årsoppgjøret. I: Mellemvik F., Monsen N., & Olson, O. (1988). Functions of Accounting - A Discussion. *Scandinavian Journal of Management*, s 110.
- (Olsen & Humhrey, 1998).
- Olson, O., (1983). Ansvar och Ändamål. Om Utveckling och Användning av ett Kommunalt Ekonomisystem. I: Mellemvik F., Monsen N., & Olson, O. (1988). Functions of Accounting - A Discussion. *Scandinavian Journal of Management*, s 111.
- Opedal, S. H., Stigen, I. M., & Laudal, T. (2002). Flat struktur og resultatenheter: utfordringer og strategier for kommunal ledelse. (NIBR-rapport. Vol. 2002:21). Oslo: NIBR
- Opstad, L. (2013). *Økonomistyring i offentlig sektor*. Oslo: Gyldendal akademisk.

Ot.prp. nr. 43, 1999-2000 – krav til årsregnskap mv.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-43-1999-2000-/id160896/?ch=1>

Östman, L., (1977). Användning av Redovisningsmått – En studie av resultats- och räntabilitets måtts användning i divisionaliserade företag. I: Mellempvik F., Monsen N., & Olson, O. (1988). Functions of Accounting - A Discussion. *Scandinavian Journal of Management*, s 110.

Pedersen, O. P. (2015). Sprekker på drift med 1,4 milliarder. *Kommunal Rapport, 2015*, s 6.

Pettersen, I. J. (1995). Budgetary Control of Hospitals—Ritual Rhetorics and Rationalized Myths? *Financial Accountability & Management*, 11(3), 207-221.

Pettersen, I. J.(2013). *Økonomistyring - teori møter praksis. Bedriftsledelse: ulike perspektiver og tilnærminger til ledelse, økonomistyring og samfunnsansvar*. Trondheim: Akademika.

Pettersen, I. & Nyland, K.(2008) Mellom politikk og marked—om styringsutfordringer i statlige helseforetak. *Magma, 11*, s 34-45.

Preston, A., (1986). Interactions and arrangements in the process of finforming. *Accounting, Organizations and Society*, s 499-520.

Riksrevisjonen (2014-2015), Riksrevisjonens undersøkelse av kommunenes låneopptak og gjeldsbelastning. Dokument 3:5, s 8-10.

Riley, M., Wood, R., Clark, M., Szivas, E. & Wilkie E. (2000). *Researching and writing dissertations in business and management*. London: Thomson Learning.

Rypeng, L. (2015,11.06). Sprekker på drift med 1,4 milliarder. *Kommunal Rapport* s. 6.

Røvik, K.A. (2007). *Trender og translasjoner*. Oslo: Universitetsforlaget

Sandø, T. (2015, 03.06). Hvorfor klarer ikke kommuner å spare? *Stavanger Aftenblad*, s. 10.

Schillemans, T. (2015). Managing Public Accountability: How Public Managers Manage Public Accountability. *International Journal of Public Administration*, 38 (6), 433-441.

Selznick, P. (1957). *Leadership in administration*. New York: Harper & Row. I: Busch T. (2012). Verdibasert ledelse I offentlige kunnskapsorganisasjoner. Hentet fra: [file:///C:/Users/ex10206/Downloads/verdibasertledelseb16081%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/ex10206/Downloads/verdibasertledelseb16081%20(3).pdf)

Simon, H., Guetzkow, H., Kozmetsky, G. & Tyndall, G., (1954). Centralization versus Decentralization in the Controller`s Department. I: Mellemvik F., Monsen N., & Olson, O. (1988). Functions of Accounting - A Discussion. *Scandinavian Journal of Management*, s 109.

Sunde, Øyvind (2007). *Kommuneregnskapet: Regnskapsprinsipper, regnskapsoppstillinger, årsregnskapets innhold, KOSTRAs økonomidata, kontroll av årsregnskapet*. 3. utg. Oslo: NKK Kommunaløkonomisk forlag.

Det tekniske beregningsutvalg, (2014, s 107). Rapport fra Det tekniske beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi. Kommunal- og moderniseringsdepartementet.

https://www.regjeringen.no/contentassets/ed04e48b95da4049aa54e0b92db9b992/tbu-rapport-for-publisering_nov2014.pdf

Yin, R.K. (2014). Case Study Research – Design and Methods, 5 edition. California: SAGE Publications, Inc.

Yukl, G. A. (2013). Leadership in organizations, 8 edition. Essex: Upper Saddle River, NJ.

8 Vedlegg

I vedlegg beskrives og presenteres rådata fra deler av datainnsamlingen som er nyttig å ha med, men som svekker lesbarheten av selve avhandlingen.

8.1 Vedlegg 1: Intervjuguide

Intervjuguide

Denne malen brukes til å utarbeide spørsmål til bruk under intervjuer. En god regel er å sende intervjuguiden ut på forhånd under anbefaling av det brukes noen minutter til forberedelse før møtet. Angi også møtets antatte varighet. Det er utarbeidet separate guider for hver type respondenter. Det avklares om det er nødvendig at notatene sendes informanten i ettertid for gjennomlesing.

Prosjektets hensikt

- Prosjektets formål
- Metode
- Dette intervjuet
- Resultatene og offentliggjøring med mer

Om intervjuet

Det vil være Annebeth M. Mathiassen som gjennomfører intervjuet per telefon.

Vennligst gå gjennom spørsmålene før intervjuet finner sted. Dersom ikke alt er like relevant for nettopp deg, tenk gjennom problemstillingene ut fra egen erfaring.

I det videre understrekes at intervjuet er fortrolig, men deltakerne er samtidig begrenset i antall og representanter for et virksomhetsområde. I praksis innebærer det en balansegang mht. hva som bør og må framkomme av synspunkter i rapporten. Kommunens navn vil bli anonymisert i selve masteroppgaven.

Intervjuet	
<ul style="list-style-type: none">• Navn• Stilling• Dato for intervju	
Overordnede forhold (hovedmål)	
Intervjuet startes opp med relativt runde og overordnede spørsmål. En god bieffekt er at informanten senker skuldre og at stemningen rundt intervjusituasjonen blir avslappet og utvungen.	
Detaljerte forhold (delmål)	
Spørsmål – se egne detaljerte skjema utarbeidet for den enkelte målgruppe.	
Avslutning	
Hvilke 3 sterke sider (positive) ved X må det bygges videre på? Hvilke 3 svake sider (utfordringer) må det justeres for? Hvilke konkrete forbedringsforslag har du til endringer i X og til innholdet i den, som ikke er blitt nevnt tidligere?	

Takk for hjelpen!

Intervjuguide - rådmann

Hva er ditt ansvarsområde?

Hvor lenge har du arbeidet i kommunen?

ØKONOMI:

Hvordan er den økonomiske situasjonen for kommunen?

Er det klare ansvarsfordeling for økonomien i kommunen? /budsjettansvar o.l.

Har kommunen et skriftlig delegasjonsreglementet som viser myndighetsveier?

Hvilke rutiner har dere internt for økonomisk rapportering?

Hvordan vurderes lederes økonomikompetanse?

Er opplæringen av ledere god nok innenfor økonomi? Hva er evt. gjort for å bedre forståelsen for økonomi hos ledere og evt. øvrige ansatte?

Noe du ser som burde vært gjort annerledes i forhold til økonomi?

BUDSJETT:

Lønnsbudsjettet settes det opp ut fra reell stilling?

Hvordan gjennomføres budsjettprosessen i etatene?

Er du fornøyd med måten budsjettprosessen gjennomføres på?

Hvordan opplever du budsjettdisiplinen i kommunen?

Hvilket fokus er det på økonomistyring i rådmannens ledergruppe? Hvor ofte møtes ledergruppen? Hvor ofte gjennomgås status på ansvarsområdenes økonomi ift. budsjett i ledergruppen? Foretar dere risikovurderinger i saker som har stor økonomisk betydning?

Når det er strammere tider, er dere enige i ledergruppen i forhold til hvordan dere opplever den økonomiske situasjonen?

Hvilke rutiner har en for økonomi/budsjettoppfølging underveis i året? (Fokus på møter/skriftlig rapportering fra lederne – også nedover til virksomhetene?) Hvor er evt. rutiner tilgjengelig? Ser du behov for mer skriftlige rutiner innenfor økonomistyring? Har lederne tilstrekkelig økonomikompetanse til å kunne følge opp sitt tjenesteområde?

MÅL:

Har kommunen økonomiske mål?

Hvilke prosesser kjøres for å utarbeide mål?

Hvordan rapporterer avdelingen på målene? (er det kun ved årets slutt??)

Fokuserer en på målstyring i den daglige drift?

Er du fornøyd med den måten målstyringen fungerer på i kommunen?

Noe som kunne vært gjort annerledes?

RAPPORTERING:

Er de politiske og administrative skillene tydelig avgrenset i rapportene som hovedutvalgene mottar?

Periodiseres budsjett og regnskap ved rapportering, eks. tertial? Evt. hvorfor ikke

Hvor ofte rapporteres økonomi til de folkevalgte? Hva med månedrapportering til formannskapet? Har det vært diskutert?

Hvordan opplever du kommunens økonomirapportering til politikerne?

Vet du hvordan politikerne oppfatter rapporteringen?

Opplever du at politikerne har tillit til administrasjonens rapportering og vurderinger?

Har du noen synspunkter i forhold til måten politikerne utøver sin politiske styring i forhold til kommunens økonomiske situasjon? Hvordan møtes økonomisk avvik?

Kunne dere gjort noe annerledes, for eksempel med tertialrapportene for å gi de folkevalgte en bedre oversikt over det «korrekte» bildet?

Presenteres økonomirapportene for kontrollutvalget og formannskapet?

Ser du nytten av denne rapporteringen?

Utarbeider dere noen interne skriftlige prognoser for hvert ansvarsområde for resten av året?

Annet?

Intervjuguide - økonomisjef

Hva er ditt ansvarsområde?

Hvor lenge har du jobbet i kommunen?

ØKONOMI:

Hvordan er den økonomiske situasjonen for kommunen? Nye utfordringer fremover?

Er det klar ansvarsfordeling for økonomien i kommunen? /budsjettansvar o.l.

Organisasjonskart viser ikke myndighetsveier – står i delegasjonsreglementet?

Hvilke rutiner har dere internt for økonomisk rapportering?

Hvordan vurderes ledernes økonomikompetanse? Er økonomihåndbøker mv. gjort lett tilgjengelige for alle som er involvert i økonomibehandling? Bli håndbøkene hyppig benyttet som hjelpemiddel? Evt. hvorfor ikke?

Er opplæringen av ledere god nok innenfor økonomi? Hva er evt. gjort for å bedre forståelsen for økonomi hos ledere og evt. øvrige ansatte?

Noe du ser som burde vært gjort annerledes i forhold til økonomi?

BUDSJETT:

Hvordan gjennomføres budsjettprosessen i virksomhetene?

Er budsjettene til ansvarene/virksomhetene realistiske?

Settes lønnsbudsjettet opp ut fra reell stilling?

Hvilken rolle har lønnsavdelingen i arbeidet med budsjetteringsprosessen?

Hva tar dere utgangspunkt i når dere skal utarbeide årsbudsjettet i forhold til drift?

Hvor presist er anslag for pensjonsutgifter? Har du noen tanker om hvordan en kunne fått et mer presist anslag?

Har du noen tanker om hvordan en kunne fått et mer presist anslag for pensjonsutgifter?

Er det noen virksomheter/avdelinger som sliter med å ivareta tjenestetilbudene til innbyggerne ut fra vedtatt budsjett?

Er budsjettoppfølgingen overfor ansvarene/virksomhetene gode nok? Hvis ikke – hva kunne vært gjort bedre?

Hvilket ansvar har kommunalsjefene i innenfor budsjettoppfølging? /Har de overordnet budsjettansvar for sine underliggende virksomheter? Har virksomhetslederne ansvar for å utarbeide slik status for egen virksomhet? Periodiseres budsjettet?

Hvordan opplever du budsjettdisiplinen i kommunen?

Hvordan og hvor ofte rapporteres avvik og prognoser og til hvem? Foretas budsjettjusteringer underveis i året ved store avvik mellom regnskap og budsjett?

Hvilket fokus er det på økonomistyring i rådmannens ledergruppe? Hvor ofte gjennomgås økonomisk status på disse møtene?

Når det er økonomisk stramme tider, er dere i ledergruppen enige i forhold til hvordan dere opplever den økonomiske situasjonen?

Hvilke rutiner har en for økonomi/budsjettoppfølging underveis i året? (Fokus på møter/skriftlig rapportering fra lederne – også nedover til virksomhetene?) Hvor er evt. rutiner tilgjengelig? Ser du behov for mer skriftlige rutiner innenfor økonomistyring? Har lederne tilstrekkelig økonomikompetanse til å kunne følge opp sitt tjenesteområde?

MÅL:

Har kommunen økonomiske mål?

Hvilke prosesser kjøres for å utarbeide mål?

Hvordan rapporterer avdelingen på målene? (er det kun ved årets slutt??)

Fokuserer en på målstyring i den daglige drift?

Er du fornøyd med den måten målstyringen fungerer på i kommunen?

Noe som kunne vært gjort annerledes?

Annet?

RAPPORTERING:

Når ble økonomi- og finansreglementet vedtatt?

Er de politiske og administrative skillene tydelig avgrenset i rapportene som hovedutvalgene mottar?

Periodiseres budsjett og regnskap ved rapportering, ved eks. tertial? Evt. hvorfor ikke?

Hvor ofte rapporteres økonomi til de folkevalgte? Hva med månedsrapportering til formannskapet? Har det vært diskutert?

Hvordan opplever du kommunens økonomirapportering til politikerne?

Vet du hvordan politikerne oppfatter rapporteringen?

Opplever du at politikerne har tillit til administrasjonens rapportering og vurderinger?

Har du noen synspunkter i forhold til måten politikerne utøver sin politiske styring i forhold til kommunens økonomiske situasjon? Hvordan møtes økonomisk avvik?

Kunne dere gjort noe annerledes, for eksempel med tertialrapportene for å gi de folkevalgte en bedre oversikt over det «korrekte» bildet?

Når du utarbeider økonomisk status for driften til formannskapet. Benytter du da den samme oversikten som benyttes internt eller må du gjøre dette ekstra? Rapporteres også investeringer? Presenterer du rapportene for kontrollutvalget og formannskapet?

Ser du nytten av denne rapporteringen?

Hvilke styringsverktøy har kommunen til rådighet og hvilke benyttes?

Hvilket økonomisystem har kommunen?

Hvilke muligheter er det i økonomisystemet til å foreta periodiseringer?

I den økonomiske statusen som du utarbeider til rådmannen og formannskapet + tertialrapporten er tallene tatt direkte ut av økonomisystemet?

Hvordan blir budsjettet periodisert? (fordelingsnøkler?) – hvor gode er de/hvem gjør dette?

Er det muligheter i økonomisystemet til å ta ut budsjettavvik i kroner (per ansvar) (aktuelt både i forhold til økonomisk status til rådmann og i tertialrapporten.)

Dekker systemet behov i forhold til budsjettering?

Andre styringssystemer som benyttes i forhold til økonomi/målstyring o.l.?

Hvilke skriftlige rutiner har dere i forhold til økonomistyring? Tilgjengelighet for ansatte?

Du har jo en sentral rolle i økonomistyringen i kommunene. Har dere sikret at andre internt har kompetanse til å ivareta dine oppgaver dersom noe uforutsett skulle skje med deg?

Foretar dere risikovurderinger i saker som har stor økonomisk betydning.

Hvilke rutiner har en for økonomi/budsjettoppfølging underveis? (Fokus på møter/skriftlig rapportering fra lederne?)

Hvor er evt. rutiner tilgjengelig?

Utarbeider dere noen interne skriftlige prognoser for hvert ansvarsområde resten av året? Annet?

Intervjuguide – 2 kommunalsjefer

Hvor lenge har du vært kommunalsjef?

Hvor mange ledere har du? Har disse økonomiansvar?

Finnes skriftlige interne dokumenter på fullmaktsdelegering? Hvor ofte ajourføres disse?

Hva er ditt ansvar i forhold til økonomistyring for dine tjenesteområder?

Er du fornøyd med måten budsjettprosessen gjennomføres på? Hva kunne evt. vært gjort bedre?

Hvordan gjennomføres budsjettoppfølgingen ovenfor ansvarene/virksomhetene?

Har kommunen noen skriftlige rutiner i forhold til budsjettoppfølging?

Tar den enkelte leder selv ut økonomirapporter fra systemet for oppfølging av budsjett?

Er rapportene dere får tilsendt/tar ut fra økonomisystemet dekkende til deres/avdelingenes behov for å ha en god budsjettkontroll og synliggjøre avvik?

Periodiseres budsjettet? Og har avdelingene evt. innvirkning på hvordan budsjettet blir periodisert?

Utarbeider avdelingene skriftlige prognoser for sitt ansvarsområde? Gjennomgås disse gjennom året internt med leder på virksomhetsområdet? Rapporteres status videre til noen?

Gjennomfører dere noen interne prosesser for hvordan dere kan få redusert kostnadene på avdelingen?

Rapporteres dette videre? Evt. til hvem?

Blir avdelingene orientert om økonomisk status og avvik som rapporteres og diskuteres i rådmannens ledergruppe? Evt. av hvem og når?

Hvordan opplever du budsjettdisiplinen på ditt område?

Er det noen virksomheter/avdelinger som sliter med å ivareta tjenestetilbudene til innbyggerne ut fra vedtatt budsjett?

Hvordan følges investeringsprosjekter opp?

Har du noen synspunkter i forhold til måten politikerne utøver sin politiske styring i forhold til kommunens økonomiske situasjon? Hva kunne evt. vært gjort bedre?

Har virksomhetsområdet økonomiske mål vedtatt av kommunestyret? Evt. egne mål?

Hvilke prosesser gjennomføres for å utarbeide mål? Er målene dere har mulige å styre etter - konkrete og målbare? Settes det opp tiltak for å nå målene? Kartlegginger? Hvor ofte rapporteres status og evt. avvik? Og til hvem?

Er du fornøyd med den måten kommunen driver målstyring på? Evt. hva kunne vært gjort bedre? Annet?

Intervjuguide – 2 virksomhetsledere

Hva er ditt ansvarsområde?

Hvor lenge har du arbeidet i kommunen?

Hvilket ansvar har du i forhold til økonomien? Har du budsjettansvar for avdelingen?

Har du hatt noen innvirkning på budsjettprosessen? Er budsjettet realistisk? Er du fornøyd med måten budsjettprosessen gjennomføres på? Noe som kunne vært gjort bedre?

Gis budsjettet som ramme for hele virksomhetsområdet? Hvordan fordeles evt. «potten» mellom avdelingene? Hva gjør du når du får beskjed om at dere bruker for mye? Hvordan følges dette opp i det videre? Har du opplevd at det er blitt foretatt budsjettendringer som følge av større avvik på avdelingen? Dersom din avdeling går med overskudd, vil du da kunne få disse midlene med deg til neste år, eller nulles budsjettet ut ved årsslutt? Har avdelingen noen insentiver for å oppnå mindreforbruk? Hva med de som går med merforbruk – får de midler fra de andre avdelingene som har mindreforbruk? Får dette noen form for konsekvenser for avdelingen?

Hvilke rutiner har dere internt for økonomisk rapportering? Tar du ut selv økonomi/budsjett-oppfølgingsrapporter fra systemet? Bearbeider du disse rapportene noe før du sender de fra deg? Periodiseres tallene? Til hvem sender du rapportene? Er det noen kvalitetssjekk av tallene du sender videre? Lagres rapportene slik at historiske tall kan hentes fram om nødvendig gjennom året?

Har du noen følelse av at de økonomiske rapportene du sender fra deg har betydning for den administrative styringen i kommunen? Og den politiske styringen? Får du noen tilbakemeldinger eller informasjon fra kommunalsjefen eller andre etter at økonomien er rapportert til de folkevalgte?

Får du i løpet av året noen form for orientering av kommunalsjef eller andre på økonomisk status for hele virksomhetsområdet og evt. kommunen som helhet? Har hele virksomhetsområdet samlinger hvor fokuset er økonomi? Hører avdelingen noe fra rådmannen angående økonomi?

Har avdelingen økonomiske mål vedtatt av kommunestyret? Har dere egne mål for avdelingen og hvordan jobber dere for å nå målene?

Hvordan måler dere at dere når målene?

Er du fornøyd med den måten kommunen driver målstyring på?

Har du noen synspunkter i forhold til måten de folkevalgte utøver sin politiske styring i forhold til kommunens økonomiske situasjon?

Annet?

8.2 Vedlegg 2: Oversikt rutiner for årsbudsjett, budsjettkontroll og rapportering i kommune A og B.

Tabell 8 Rutine for årsbudsjett – kommune A

Generelt.

- Det administrative arbeidet med budsjettet håndteres av rådmannen i samarbeid med økonomiseksjonen, kommunesjefene og enhetslederne. Det tas utgangspunkt i fjorårets budsjett (det sist regulerte). Det ses også på fjorårets regnskap og årets budsjettforbruk så langt i året.

Mai.

- Det legges på antatte økninger i skatter og rammetilskudd (ut fra kommuneøkonomiproposisjonen som kommer i mai). KS sin prognosemodell for skatter og rammetilskudd benyttes. Dette gir kommunens inntektspotensial for å fastsette netto driftsrammer på kommuneavdelingene.

Juni

- Budsjetttrundskriv og prosessplan. Foreløpige netto driftsrammer på kommuneavdelingene.

August/september

- Ledermøte om budsjettpremisser (medio august).
- *Konsekvensjustert årsbudsjett.* Siste regulerte årsbudsjett. Korrigert årsbudsjett lønn neste år (lønnsøkninger). Prisøkninger neste år. For lønnsøkninger og prisøkninger benyttes kommuneøkonomiproposisjonen. Nye tiltak dette år, med effekt for neste år. Nødvendige endringer.
- *Balansert årsbudsjett.* Rammetildeling av konsekvensjustert årsbudsjett. Nye tiltak og spare/forbedringstiltak.
- Netto driftsrammer for kommuneavdelingene. Budsjettforslagene lages av seksjonslederne og kommunesjefene i samarbeid. Kommunesjefene legger budsjettforslagene fram for rådmannen.
- Rådmannen utarbeider et foreløpig budsjettforslag.

Oktober-desember

- Budsjettforslaget presenteres kommunesjefene (01.10).
- Budsjettforslaget presenteres formannskapet. Med Budsjettkonferanse. (medio oktober).
- Høringsrunde i kommunen.
- Rådmannens endelige budsjettforslag behandles i formannskapet (medio november) og formannskapets innstilling i kommunestyret (medio desember).

Tabell 9 Rutine for årsbudsjett – kommune B

August:

- Hvert tjenesteområde tildeles en budsjettramme for 2016 senest 12. august.
- Rammen baseres på vedtatt økonomiplan (2016), endringer som er foretatt (vedtatt) hittil i 2015 og eventuelt andre endringer som er kjent.
- Resultatet av årets lønnsoppgjør (både sentralt og lokalt) holdes utenfor. Dette vil bli lagt inn når resultatet foreligger. Lønn blir budsjettert med augustlønnen som utgangspunkt.
- Fordeling av ramme fra kommunalsjefer til enhetsledere – ulike alternativer.
- Forarbeid til budsjettet – XX og XX lager budsjettdokumentene som kommunalsjefer/enhetsledere skal bruke.
- Ca. 12. august – budsjettdokumentene er klar for kommunalsjefer/enhetsledere.
- Budsjett workshop for enhetsledere/kommunalsjefer
 - to valg - tirsdag 1. eller torsdag 3. september

September:

- Budsjettarbeid innenfor egne tjenesteområder – XX og XX er tilgjengelige til å hjelpe med diverse budsjettrelaterte spørsmål.
- Eventuelt egne frister innenfor egne tjenesteområder.
- Kommunalsjefene leverer et felles budsjettforslag (talldelen) innen fredag 25. september.
- Budsjettforslaget skal i utgangspunktet være på tildelt ramme – konsekvenser av reduksjoner må eventuelt tas med.

Oktober:

- Budsjettforslagene gjennomgås og sys sammen av XX/XX.
- Onsdag 7. oktober – statsbudsjettet legges frem, og endelige tall for skatt/ramme kan utarbeides.
- XX jobber med budsjettforslaget.
- Kommunalsjefene ferdigstiller tekstdokumentene innenfor sine tjenesteområder innen 19. oktober.

November:

- Budsjettdokumentene skal være ferdig mandag 2. november og trykkes opp for distribusjon til politikere og andre.
- Budsjettseminar med politikere, tillitsvalgte og XX – uke 46 eller 47

Desember:

- 3. desember – formannskapetets behandling av budsjettet.
- 17. desember – kommunestyrets behandling av budsjettet.
- Budsjettdokumenter oppdateres jf. budsjettvedtaket (XX/XX).

Tabell 10 Rutine for budsjettkontroll og rapportering – kommune A

Generelt

- Budsjettkontroller håndteres hovedsakelig av rådmann og økonomiseksjonen. Budsjettavvik vurderes i samarbeid med kommunesjefene og seksjonslederne.

Rutine gjennom året

- Månedlig budsjettoppfølging (i rådmannens utvidede ledergruppe).
 - Kommuneavdelingenes nettorammer drift, herunder lønnsutgifter, følges opp.
 - Større avvik budsjett/regnskap gjennomgås for å forklare avvikene og vurdere den videre oppfølging. Dette gjelder særlig budsjettoverskridelser og svikt i inntekter.
 - Det er seksjonslederne som må redegjøre for positive/negative avvik på sine ansvar.
 - Avvik på lønn vil på forhånd være tatt opp med lønns- og personalkontoret.
- Månedlig budsjett rapportering til formannskapet. Akkumulerte tall og hvor avvik kommenteres.
- Tertialrapportering til kommunestyret (regnskapsrapporter/budsjettkontroller).
 - Her vurderes status før ev. tiltak.
 - Kommuneavdelingene kommenterer ved større overforbruk (ev. tiltak kan da settes inn; ansettelsesstopp, innkjøpsstopp osv.).
 - Det skal foretas endringer i budsjettet når dette må anses påkrevd.
- Endelig budsjettkontroll foretas for årsavslutningen (kommenteres i årsmeldingen).

Tabell 11 Rutine for budsjettkontroll og rapportering – kommune B

Generelt

- Budsjettkontroller håndteres hovedsakelig av økonomisjef, controller og kommunesjefene. Budsjettavvik vurderes i samarbeid med rådmannen og kommunesjefene.

Rutine gjennom året

- Månedlig budsjettoppfølging hos enhetslederne av controller som inviterer seg selv slik at de som selv ikke tar kontakt eller ser egne svakheter også blir besøkt.
- Controller sender forut for møtet etterskuddsvis rapport hvor lønn, refusjon sykkelønn og fraværstall for personell inngår.
- Enhetsleder skal kommentere utfordringer mv på rapporten som oppbevares som en «regnskapsbok»
- Ved overforbruk skal enhetsleder umiddelbart melde fra til kommunesjef som igjen melder fra til controller og økonomisjef – ingen beløpsgrense. Rådmann involveres hvis større avvik.
- Ved kutt må enhetslederne selv finne poster som kan reduseres og fremkomme med forslag til eventuelle økonomiske omrokkeringer.
- Controller er også tilgjengelig for alle typer spørsmål
- Controller avtaler møter med kommunelederne for gjennomgang på overordnet nivå og for å gjennomgå tall fra enhetslederne.
- Månedrapportene er tilgjengelige for alle ansatte på ledernivå og gir transparens og viser hva den enkelte oppnår og utfordringer.
- Månedrapportene benyttes som historiske dokumenter for å se hvilke vurderinger som ble foretatt tidligere, om disse fortsatt er aktuelle eller må justeres osv.
- Ledermøter hver måned mellom kommunesjef og alle enhetslederne hvor økonomi er tema
- Tertialrapportering til kommunestyret (regnskapsrapporter/budsjettkontroller).
 - Her vurderes status før ev. tiltak.
 - Kommuneavdelingene kommenterer ved overforbruk slik at tiltak kan iverksettes
 - Budsjettet justeres dersom store endringer vurderes som permanente
- Endelig budsjettkontroll foretas for årsavslutningen (kommenteres i årsmeldingen).