

Lennart Jansson

EKONOMROLLEN I FÖRÄNDRING

Ekonomistyrfunktionen i kommuner och landsting

Kfi-rapport

nr 10

Denna rapport är nummer tio i KFi:s rapportserie. Syftet med serien är att sprida resultat från pågående och avslutade forskningsprojekt kring ekonomi och organisation i kommuner och landsting. Under hösten 1990 genomfördes i KFi:s regi en enkätsstudie där uppfattningar kring innebörden av ekonomistyrning och synpunkter på ekonomernas roll kartlades. I denna rapport redovisas resultatet av enkätstudien. Dessutom redovisas i rapporten en litteraturgenomgång kring ekonomistyrning och ekonomrollen. Rapporten utgör ett avstamp för fortsatt forskning. Författaren till rapporten Lennart Jansson är förvaltningsekonom och knuten till KFi som forskare.

KFi-serien består av följande rapporter.

1. Brorström B., 1988

"Forskning kring kommunal ekonomi och organisation - Några slutsatser och metodmässiga reflektioner"

2. Solli R., 1988

"Ekonomi för dem som gör något - Om ekonomiinformation för verksamhetsansvariga"

3. Johansson S., 1990

"Uppföljning av Kf/Lf-86 - Kommunernas och landstingens budget- och redovisningsmodell"

4. Brorström B., 1990

"Effektivitet - Synsätt, begrepp och modell"

5. Brorström B., 1990

"Redovisning - En idéskrift kring externredovisning, finansiell analys och ekonomistyrning"

6. Jönsson S., 1990

"Stadsdelschefernas förväntningar"

7. Brorström B., 1990

"Mot decentralisering och integrering - process och resultat"

8. Brorström B., 1991

"God ekonomi i kommuner och landsting"

9. Johansson, I-L., Leijon, S., Nilsson, L., Westerlund, B., 1991

"God kommunal organisation"

10. Jansson, L., 1991

"Ekonomrollen i förändring. Ekonomistyrningsfunktionen i kommuner och landsting"

11. Brorström B., 1991

"Ekonomi för beslutsfattare. Den finansiella analysens uppgift, innehåll och utformning"

12. Norén, L., 1991

"Mot behovsstyrning av kommunal förvaltning"

FÖRORD

Forskningsprojektets första steg har finansierats av Kommunforskning i Väst. Jag vill tacka respondenterna i kommuner och landsting som besvarat min enkät. Även ett tack till de som deltog i en försöksgrupp för att testa enkäten (gatukontoren i Norrköping, Kalmar, Partille). Till sist vill jag omnämna Björn Brorström, Rolf Solli, Staffan Johansson och Glenn Fihn som läst material under projektets gång och givit många värdefulla synpunkter.

Göteborg i December 1991

Lennart Jansson

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1	INLEDNING - BAKGRUND	1
1.1	Utveckling och förändringsarbete	1
1.2	Kommunernas ekonomiska situation	1
1.3	Problemdiskussion - Verkligheten ställer krav på en "ny" ekonomroll och/eller ekonomistyrfunktion	2
1.4	Forskningsprojektets förstudie och djupstudie	4
2	SYFTE OCH METOD	5
2.1	Syfte	5
2.2	Metod och avgränsning för enkätstudien	6
2.3	Metodproblem - enkätstudie	7
3	EKONOMISTYRNING OCH EKONOMISTYRFUNKTIONEN/- EKONOMROLLEN UR ETT TEORETISKT PERSPEKTIV	8
3.1	Ekonomistyrning och styrprocessen	8
3.2	Kommunal ekonomistyrning och styrprocess	12
3.3	Ekonomistyrfunktionen och ekonomrollen	14
4	REDOVISNING AV ENKÄTSTUDIENS RESPONDENTER	20
4.1	Kommunstorlek; antal invånare	20
4.2	Om respondenterna	21
5	REDOVISNING AV ENKÄTSTUDIENS EKONOMISTYRNINGSDEL - Belysning av "syntsättet" på ekonomistyrning i kommunala organisationer	23
5.1	Definition av begreppet ekonomistyrning	23
5.2	Arbete med ekonomistyrningsfrågor i de kommunala organisationerna	27
5.3	Vad som bör ingå i en "ekonomistyrarens" arbetsuppgifter	31
5.4	Ekonomifunktionernas organisation	35
5.5	Funktion/funktioner som arbetar med ekonomiska styrfrågor inom organisationen	40

5.6	Ekonomistyrningsarbetet i relation till budgetarbetet	42
5.7	Användning av begreppet controller och/eller controllerfunktion inom kommunala organisationer	42
5.8	Etablering av controllerfunktion inom de kommunala organisationerna	43
6	SAMMANFATTANDE ANALYS	44
6.1	Anser - Är - Bör	44
6.2	Organisering av ekonomifunktionen - helhetssyn	46
6.3	Etablering av ekonomistyrfunktion	47
7	SLUTSATSER OCH FORTSÄTTNING	48
7.1	Slutsatser	48
7.2	Nästa steg	50

Referenser

Bilaga 1 Enkät

1 INLEDNING - BAKGRUND

1.1 Utveckling och förändringsarbete

Ett omfattande förändringsarbete pågår i kommunala organisationer. Detta har resulterat i att ekonomistyrning och ekonomistyrningsfrågor diskuteras allt mer. Många förändringar medför omorganisationer där decentralisering av ansvar och befogenheter betonas och lokala styrmodeller utvecklas. Förändringsarbetet innebär bland annat införande av resultatenheter och balansräkningsenheter, utveckling av modeller för mål- och ramstyrning samt införandet av beställare- och utförareenheter inom de kommunala organisationerna.

1.2 Kommunernas ekonomiska situation

En faktor som påverkat utvecklingen av ekonomistyrningen är den ekonomiska situationen med stagnerad ekonomi och brist på resurser. Fram till 80-talet hade kommunerna en gynnsam ekonomisk utveckling och möjligheter att finansiera expansion och stigande utgifter med hjälp av ökade skatteintäkter. Under 80-talet fördes en diskussion om att det inte längre var möjligt att höja skatten i samma takt som tidigare och att man nått ett kommunalt skattetak på 30 kronor per intjänad hundralapp. 1990 fattade riksdagen beslut om ett kommunalt skattestopp för 1991 och 1992 vilket ytterligare begränsar kommunernas handlingsfrihet och det förs en diskussion om att förlänga skattestoppet under 90-talet.

Svenska kommunförbundet redovisar i en rapport (Finansdepartementet 1990) problemställningar som kommunerna kommer att ställas inför under 1990-talet. Det finns en obalans mellan verksamhet och finanser och det finns åtagande om utvidgad verksamhet samtidigt som finansieringsmöjligheterna minskar. Parallellt kommer alltmer verksamhet att föras över från staten till kommunerna. Det finns också ett stort underhållsbehov i fastigheter och anläggningar där det kommer att krävas stora investeringar på 1990-talet. Den ekonomiska situationen får som konsekvens att det är inte lika lätt att finansiera en expansion som tidigare. Kommunernas ekonomiska situation har förändrats under 80-talet vilket ställer krav på utveckling och förändring av kommunala sektorn under 90-talet.

Aktuella lösningar leder således till strukturella förändringar i sättet att organisera och styra den kommunala organisationen. De ekonomiska realiteterna ökar kraven på en effektivare användning av befintliga resurser, vilket också resulterar i ökade krav på utveckling av ekonomistyrning i kommunerna.

1.3 Problemdiskussion - Verkligheten ställer krav på en "ny" ekonomroll och/eller ekonomistyrfunktion.

Inledning

Ekonomifunktionerna utvecklades under 1960- och 1970-talen då ekonomin präglades av expansion och tillväxt och det var viktigt att kunna planera och budgetera för den framtida expansionen. Kommunerna organiserades efter en fackförvaltningsmodell där program-budgeteringen utgjorde styrinstrumentet för kommunledningen. Denna period präglades av centralstyrning från kommunledningen och storskaliga projekt och lösningar prioriterades.

Under 1980-talet förändrades den ekonomiska situationen för kommunerna, istället för tillväxt kom den att präglas av stagnation och resursbrist. Den ekonomiska verkligheten ledde samtidigt till förändring av kommunernas organisation och styrning. Utvecklingen av ekonomistyrningen inriktades mot decentraliserade organisationer med krav på lokalt verksamhetsanpassade styrmodeller och uppföljningar samt ett ökat krav på en effektivare användning av resurser. En ny "styrepok" började ta form, där kommunerna utvecklas från att tidigare ha varit inriktade på centrala lösningar och modeller till att diskutera lokala lösningar och styrmodeller.

Utifrån de förändringar som redovisats med ekonomisk stagnation och en ny "styrepok" formuleras följande hypotes som utgör huvudproblemställning för studien :

Utvecklingen av ekonomistyrningen på 90-talet i kommuner och landsting ställer krav på en "ny" ekonomroll och/eller "ny" ekonomistyrfunktion. Utformningen av de nya rollerna påverkas av utvecklingen av ekonomistyrningen.

Det är därför av intresse att studera ekonomistyrningsfunktioner och olika aktörer som arbetar med ekonomistyrningsfrågor inom kommunala organisationer för att undersöka vad den "nya" ekonomistyrningen innefattar samt vilka krav den ställer på aktörerna. Huvudproblemställningen preciseras i ett antal frågeställningar som behandlar ekonomistyrfunktionen och ekonomrollen.

Ekonomistyrningsfunktionen

Kommunernas ekonomifunktioner och arbetssätt är utvecklade framförallt för att stödja en organisation som är inriktad på styrning och uppföljning med hjälp av en planerings- och budgetstyrmodell. Medför en ny "styrepok" i de kommunala organisationerna några förändringar av ekonomistyrningsfunktionen? Är ekonomistyrningsfunktionen i kommunerna anpassade för att klara de krav som ställs utifrån nya förutsättningar med ökade krav på styrning och effektivitetsuppföljning? Har ekonomifunktionerna en tillräckligt effektiv organisation för att klara sina arbetsuppgifter? Finns det kunskap och kompetens inom dagens ekonomistyrningsfunktioner?

Ekonomrollen

I flera kommunala organisationer diskuteras införande av en "controller" och/eller "controllerfunktion". Det finns få studier som behandlar kommunal controller varför teori och forskningserfarenheter är knapphändiga. För en del kommunala organisationer är en "ekonomistyrare" detsamma som en controller.

Avsikten med denna rapport är att diskutera problemställningar kring de funktioner/-befattningshavare som arbetar med ekonomistyrningsfrågor. I en del kommuner kan de utgöras av en controller, i andra kommuner ingår arbetsuppgifterna i andra befattningar. I följande rapport används begreppet "ekonomistyrare" för att ekonomistyrrollen skall få ett vidare perspektiv och inte endast fokuseras på de organisationer som etablerat en controller i sina organisationer.

Den ekonomroll som är utvecklad inom de kommunala organisationerna är anpassad efter en traditionell styrmodell där budgetprocessen varit tongivande. Vilka krav kommer förändringen av ekonomistyrningen att ställa på ekonomrollen, kommer den att utvecklas och förändras? Vad är det för typ av arbetsuppgifter som en ekonomistyrare skall utföra? Är det arbetsuppgifter som idag utförs inom våra organisationer men under andra funktioner? Vilken kompetens krävs av ekonomistyraren ?

1.4 Forskningsprojektets förstudie och djupstudie

Föreliggande forskningsprojekt påbörjades senhösten 1990 med syfte att studera ekonomistyrningsfrågor inom kommunala organisationer. Ett första led i projektet har varit att i en förstudie med hjälp av en enkätundersökning undersöka hur kommuncentrala ekonomichefer diskuterar ekonomistyrning och hur man organiserar ekonomistyrningsfunktioner i kommunerna. Föreliggande rapport är en redovisning av resultat från förstudien. I ett nästa steg planeras djupare studier av ett antal kommunala organisationer, i syfte att belysa ekonomistyrningen från ett kommunlednings- och förvaltnings/verksamhetsperspektiv. I kapitel sju redovisas förslag på fortsatt forskning med utgångspunkt från studiens erfarenheter.

2 SYFTE OCH METOD

2.1 Syfte

Huvudsyftet med studien är att belysa hur man inom ett antal kommunala organisationer diskuterar frågeställningar viktiga för ekonomistyrningen. Dels med avseende på ekonomistyrfunktionen dels med avseende på rollen som ekonomistyrare.

Enligt hypotesen förväntas ekonomistyrfunktionen och ekonomrollen utvecklas utifrån förändring av de yttre förutsättningarna. Utvecklingen av styrfunktionen och ekonomrollen påverkas av hur de kommunala organisationerna väljer att utforma sin ekonomistyrning. Det är därför viktigt att belysa och diskutera innebörden av begreppet ekonomistyrning ur ett teoretiskt perspektiv, liksom hur respondenterna uppfattar och definierar ekonomistyrning. I rapporten redovisas i ett teoriavsnitt definitioner och beskrivningar av ekonomistyrningsbegreppet samt teorier kring utformning av ekonomifunktioner och ekonomroller.

Ett delsyfte med enkätstudien är att genom forskningsresultaten lyfta fram centrala och viktiga frågeställningar som påverkar utformningen av styrfunktionerna i kommunerna. Frågeställningarna skall ligga till grund för den fortsatta djupstudie av ett antal kommunala organisationer som planeras i en andra del av forskningsprojektet. Frågeställningar som enkätstudien avser att besvara redovisas nedan. Enkäten redovisas i bilaga 1.

- * Hur diskuterar och definierar man begreppet ekonomistyrning? Skiljer man på budgetarbete och arbete med ekonomistyrningsfrågor ?
- * Hur arbetar man i de kommunala organisationerna med ekonomistyrningsfrågor? Ingår det i löpande ordinarie arbetsuppgifter ?
- * Vad anser man skall ingå i en "ekonomistyrarens" arbetsuppgifter ?
- * Hur är ekonomifunktionerna organiserade inom de kommunala organisationerna och vilka funktioner ingår?
- * Vilken/vilka funktion/funktioner inom organisationen arbetar med ekonomiska styrfrågor?
- * I vilken omfattning används begreppen controller och controllerfunktion i kommunerna samt diskuterar man att etablera en controllerfunktion?

2.2 Metod och avgränsning för enkätsstudien

För att belysa hur man diskuterar ekonomistyrningsfrågor inom kommunala organisationer används en enkätstudie. Motivet till att enkätmetoden valdes framför intervjuer var att man på ett enklare sätt kan samla in data från ett större urval. Intervjuer skulle ge säkrare data men det skulle ta längre tid att genomföra studien, varför enkäter var att föredra.

En enkät arbetades fram och testades i en försöksgrupp. Enkäten delades in i en informationsdel med allmänna frågor och en del som avsåg att besvara frågeställningar kring ekonomistyrning (se syftet).

Syftet med enkätundersökningen var att den även skulle fungera som en förstudie till intervjuundersökningen. En fördel var då att de kommuner och landstingskommuner som kommer att engageras ligger i Göteborgsregionen vilket ökar åtkomligheten för de intervjuer som utförs under projektets andra del. För att avgränsa enkätstudien skickades enkäten ut endast till primärkommuner i Göteborg och Bohus län, Älvsborgs län, Skaraborgs län, Hallands län.

För att även studera hur man diskuterar ekonomistyrning i landsting skickades enkäten till Bohuslandstinget och Landstinget i Älvsborg. Enkäter skickades även ut till Linköpings-, Norrköpings-, Nacka- och Karlstads kommun i syfte att få referensorganisationer. Dessa kommuner har sedan ett antal år tillbaka har etablerat controllerfunktioner och förväntades ha erfarenheter och synpunkter på controllerbegreppet. Deras enkätdata ingår inte i resultatredovisningen.

Totalt skickades 58 enkäter ut och respondenterna fick cirka en vecka på sig att besvara enkäten, varefter en påminnelse skickades ut. Av 58 möjliga besvarade 45 kommuner och landsting enkäten, en svarsfrekvens på 78 %. Svarsfrekvensen får anses som god dels med tanke på den korta tid respondenterna haft på sig dels att enkätstudien utfördes under november månad, parallellt med kommunernas mest intensiva budgetarbete under året.

2.3 Metodproblem - enkätstudie

Tillämpning av enkätstudier medför en del metodproblem som bör beaktas. Ett problem är tolkningen av enkätsvaren där respondenterna kan missförstå frågorna och undersökaren kan missförstå svaren. Feltolkningar och missförstånd kan leda till felaktiga slutsatser. Intervjumetoden ger större chans att undvika feltolkningsproblemen genom möjligheten att ställa följdfrågor.

Ett annat problem som inte är specifikt för enkätundersökningar, utan för alla typer av undersökningar är förväntanseffekten. Respondenten försöker framstå i en speciell dager och svarar inte hur det är utan efter en idealbild hur det borde vara. Detta är ett problem som är svårt att kontrollera om undersökaren inte finns på plats eller kan kontrollera fakta på annat sätt.

Enkätfrågor med öppna svarsalternativ har nackdelen att man inte får någon enhetlighet i svarsformuleringarna vilket innebär att resultaten blir svåra att systematisera och redovisa (Eriksson 1978). Samtidigt underlättar öppna svarsalternativ möjligheten att få fram kvalitativa aspekter på frågeställningarna. I enkätstudien var det viktigt att få fram kvalitetsaspekterna för att belysa vilka begrepp respondenterna använder samt hur de definierar olika begrepp kopplat till ekonomistyrning.

För att behandla och analysera enkätsvaren används en induktiv metod. Metoden innebär att undersökaren registrerar och redovisar de begrepp som är ofta förekommande bland enkät- och intervjusvaren. Ifall vissa begrepp är återkommande bland svaren är det av intresse att djupare analysera och diskutera begreppen, för att belysa kvalitetsaspekterna i svaren.

Ett vanligt problem med enkätundersökningar är hög bortfallsfrekvens. Eriksson (1978) diskuterar att en svarsfrekvens på cirka 80 % är efter 4 till 5 påminnelser är tillfredsställande resultat. I undersökningen uppnås en svarsfrekvens på 78 %.

3. EKONOMISTYRNING OCH EKONOMIFUNKTIONEN/ EKONOMROLLEN UR ETT TEORETISKT PERSPEKTIV

I följande avsnitt diskuteras ekonomistyrning och organisering av ekonomifunktionen ur ett teoretiskt perspektiv. I 3.1 och 3.2 förs ett resonemang kring begreppet "ekonomistyrning". Vad innebär begreppet ekonomistyrning? Finns det några skillnader i ekonomistyrningsbegreppet mellan privata och kommunala organisationer? Olika definitioner av begreppet redovisas och diskuteras. I kapitel 3.3 belyses ekonomistyrfunktionen. Vad är en ekonomistyrfunktion? Hur organiseras en ekonomienhet? Vilka funktioner kan ingå? Vilka kunskaps- och kompetenskrav bör ställas på en ekonomistyrfunktion? Det sista avsnittet behandlar ekonomrollen och controllerrollen utifrån framförallt ett företags-ekonomiskt perspektiv, eftersom det saknas studier och teorier som belyser ekonomifunktioner inom offentliga sektorn. Olika definitioner på ekonomistyrrollen och dess arbetsuppgifter redovisas samt likheter och olikheter mellan ekonomistyrrollen i privat och offentlig verksamhet.

3.1 Ekonomistyrning och styrprocessen

Ekonomistyrning är ett begrepp som används i många sammanhang. Vi finner det i litteratur och rapporter, ofta omnämns det allmänt i utbildnings- och föreläsningssammanhang och det förekommer ofta i organisationers ekonomiarbete. Begreppet kan förväntas få olika innebörd för olika organisationer och verksamheter vilket bland annat diskuteras av Solli (1988). Det är därför av vikt att diskutera och analysera vad begreppet innefattar och vad som avses med ekonomistyrning.

Historiskt kan vi härleda begreppet ekonomistyrning och utveckling av ekonomistyrning från USA. Under 1800-talet och början av 1900-talet började man inom produktionsindustrin intressera sig för att följa upp olika produkters tillverkningskostnader och lönsamhet. Internredovisning och räntabilitetsredovisning utvecklades för att framförallt internt följa upp och styra företagen. I redovisningslitteratur nämns ofta Frederick Vincent Taylor samt Pierre, Alfred och Coleman Du Pont som omkring sekelskiftet utvecklade och grundade den tidiga ekonomistyrningen. För den intresserade läsaren hänvisas till Johnson och Kaplan (1987) som beskriver ekonomistyrningens utveckling i USA.

Är då ekonomistyrning ett begrepp som endast innefattar tekniker och modeller som kan kopplas till internredovisningen eller omfattar det något mera? Vad menas med ekonomistyrning och vilka definitioner kan man finna?

Mattsson (1987) som behandlar controllerrollen och controllerfunktionen inom den privata sektorn ger följande definition på ekonomistyrning.

"Ekonomistyrning avser en medveten styrning av beslutsfattandet och beteendet inom organisationen i riktning mot bättre resultat, lönsamhet och ekonomisk ställning".

(Mattsson 1987, sid 54)

I definitionen betonas att man med hjälp av ekonomistyrning avser att påverka och styra organisationen för att framförallt öka det finansiella resultatet. Det är enligt Mattsson de ekonomiska resultaten av organisationens verksamhet som är målet med styrningen och det är ekonomistyrarens/controllers uppgift att påverka beslutsfattarna och beteendet i organisationen.

Källström (1990) diskuterar ekonomistyrningsbegreppet utifrån Anthony med fleras definition (Anthony mfl 1984).

"Ekonomistyrning en process som syftar till att *motivera* och *inspirera* medarbetarna i en organisation till att utföra aktiviteter som gynnar organisationens mål. Den är också en process som skall *upptäcka* och *korrigera* felaktigheter i agerandet, som exempelvis olika former för missanvändning av resurser." (Källström 1990, sid 40)

Källström menar att de fyra kursiverade begreppen i definitionen *motivera*-, *inspirera*-, *upptäcka* och *korrigera* kan ses som en programförklaring för ekonomistyrningen. Begreppen "motivera" och "inspirera" är framåtblickande och kan kopplas till ekonomisk planering och därmed budgetering. Begreppen "upptäcka" och "korrigera" är mera tillbakablickande och redovisningsorienterade. Källström anser att ekonomistyrning är en kombination av båda sidorna, dvs dels att se framåt genom att planera och budgetera och dels att se i backspeglens genom att redovisa och följa upp samt korrigera genom att vidtaga åtgärder.

Källström använder sig även av begreppet "positiv ekonomisk planering och kontroll" för att definiera ekonomistyrning. Han jämför redovisning och uppföljning med kontroll och att syftet med kontrollen är att få önskade händelser att inträffa, vilka är detsamma som positiva händelser. Källström baserar sitt resonemang om "positiv ekonomisk planering och kontroll" på Lindberg och Cohn's (Samuelson 1978) definition av begreppet kontroll. Lindberg och Cohn menar att kontrollen av planerade positiva händelser kan vara att öka lönsamheten för en produkt eller att uppnå ett mål till budgeterade kostnader. Kontroll är ett begrepp som i ekonomisammanhang ofta tolkas som något negativt men eftersom man i detta sammanhang kontrollerar och följer upp en förväntad händelse får det en positiv betydelse.

Paulsson Frenckner (1989) vänder sig mot begreppet ekonomistyrning och vill i stället använda termen "ekonomisk styrning". Han menar att styrningen sker med ekonomiska styrmedel dvs priser, kostnader, skatter, budgetramar osv. Paulsson Frenckner betonar liksom Mattsson att styrning innebär en medveten och avsiktlig påverkan av en organisation i strävan att nå olika uppsatta ekonomiska mål. I företagssammanhang är de ekonomiska målen ofta av monetär karaktär exempelvis resultat, kostnader, intäkter och räntabilitet. Mål för verksamheten kan även vara av icke-monetär karaktär där man mäter och följer upp olika kvantitets- och kvalitetsmål för verksamheten. I tjänste- och serviceverksamheter använder man sig ofta av olika effektivitets- och produktivitetsbegrepp samt service- och sysselsättningsgrad för att planera och följa upp verksamheten.

Målen för styrningen kan som redovisats både vara av monetär och icke-monetär karaktär. Kommunala verksamheter består framförallt av tjänste- och serviceproduktion varför resonemanget om att planera och följa upp kvantitet och kvalitet för verksamheter är viktiga ur ett ekonomistyrningsperspektiv. Mätning av service och kvalitet i relation till de resurser som satsas kopplas oftast samman med begreppet effektivitet (Brorström 1990, Rombach 1990). Att mäta de kommunala verksamheternas effektivitet har visat sig vara en svår uppgift och det har ägnats mycket forskningsarbete för att utveckla tekniker och modeller för att mäta effektivitet. Paulsson Frenckners resonemang om ekonomisk styrning kan sammanfattas enligt följande.

"Ekonomisk styrning avser planering och uppföljning av verksamheter med ekonomiska styrmedel (priser m m) och oftast mot ekonomiska mål. Styrningen kan uppfattas avse beslut och åtgärder mot nämnda mål och bygger på ekonomisk information. Detta synsätt täcker nästan all verksamhetsstyrning och går långt utanför ekonomifunktionärernas befogenheter".

(Paulsson Frenckner 1989 sid 63).

Paulsson Frenckner, liksom Källström, betonar planering och uppföljning i definitionen av ekonomistyrning. I definitionen för han in begreppet verksamhetsstyrning vilket han menar går utanför traditionella ekonomifunktionärens befogenheter och arbetsuppgifter. Ekonomistyrningen får enligt detta resonemang en vidare innebörd än att bara omfatta ekonomisk (monetär) styrning. Detta ställer krav på ekonomistyrfunktionen och ekonomistyraren.

Samuelson (1985) definierar ekonomistyrning som en inriktning på styrning mot i första hand ekonomiska mått och kopplar samman begreppet med ekonomiskt styrsystem eller ekonomistyrssystem. I resonemang kring ekonomistyrning betonar han valet av organisation och styrsystem som viktiga komponenter för att nå en effektiv styrning av en organisation.

Val av organisation kan avse den strukturtyp som tillämpas, exempelvis funktionell organisation, resultatenhets- eller divisionsorganisation, matrisorganisation osv. Val av organisationstyp varierar mellan olika organisationer beroende på storlek, lednings- och styrfilosofi. Med styrsystem menar Samuelson tekniker och modeller som används för att leda och styra en organisation exempelvis redovisning, budgetering, långsiktig planering och strategisk ledning. Styrsystemet delas i sin tur in i strategisk styrning, taktisk styrning och operativ styrning beroende på tidsaspekten, detaljeringsgraden och omfånget av frågeställningarna.

Strategiska styrfrågor är oftast övergripande och avser frågor som sträcker sig över ett längre tidsperspektiv. Taktiska styrfrågor resulterar oftast i en organisations planer och detaljbudget medan operativa styrfrågor är detaljerade och avser ett kortare tidsperspektiv. Samuelson menar att organisationer kan betona olika styrsystem beroende på vilka problem och frågeställningar som är aktuella för organisationen samt vilken lednings- och styrfilosofi man väljer att tillämpa. En organisation kan därför ändra inriktning på styrsystemet i takt med att problemställningarna förändras eller då ledningen väljer en ny styrfilosofi, tex förändring från detaljstyrning till en decentralisering av ansvar och befogenheter.

I Samuelsons resonemang kring ekonomistyrning betonas kopplingen mellan organisationsstruktur, styrsystem och ledningsfilosofi. Detta benämns styrningens bestämningsfaktorer. En sammanfattning av Samuelsons synsätt på ekonomistyrning är att det bygger mycket på tekniker och modeller (system) för att skapa ordning och reda i organisationen.

3.2 Kommunal ekonomistyrning och styrprocess

I föregående kapitel diskuterades ekonomistyrningsbegreppet från framförallt ett generellt företagsekonomiskt perspektiv. I följande avsnitt betraktar vi ekonomistyrning med inriktning mot kommunal ekonomi.

Det finns ett nära samband mellan begreppen ekonomistyrning och organisationsutveckling vilket bland annat diskuteras av Brorström & Solli (1990), vilka studerat styrning i kommunala organisationer. De menar att förändringsarbete som syftar till att utveckla modeller och metoder för ekonomistyrning likaväl avser en utveckling av organisationen och ger följande definition av ekonomistyrningsbegreppet.

"Ett sätt att beskriva innebörden av ekonomistyrning är att redogöra för de moment och ställningstaganden som ingår när formerna för ekonomistyrning utvecklas. Ett av dessa moment är att avgränsa redovisningsenheten och därvid bestämma ansvarets omfattning för de olika redovisningsenheterna. När detta skett kan de ekonomimodeller som tillämpas utvecklas."

(Brorström & Solli 1990 sid 92).

I definitionen betonas vikten av att klart avgränsa redovisningsenheten och att definiera enhetens ansvar. Det ger ekonomistyrningen ett redovisnings- och organisationstekniskt innehåll. En viktig del i ekonomistyrningsarbetet blir därför enligt Brorström & Solli att definiera olika ansvarsenheter samt att fastställa vilka redovisningsprinciper och styrprinciper (relationsprinciper) som skall gälla för organisationen.

En annan aspekt som är viktig för ekonomistyrningen i en organisation är utformningen av rapporter och information till ansvariga beslutsfattare. Brorström (1990) menar att utformningen av den ekonomiska informationen skall anpassas efter de verksamhetsansvarigas behov och förutsättningar och den bör i många fall utformas individuellt för att tillgodose kravet på god ekonomistyrning. Solli (1991) pekar i sin studie på vikten av att ekonomiinformationen måste anpassas till de verksamhetsansvarigas önskemål, om avsikten är att informationen skall användas. Jönsson (1988) diskuterar ekonomiinformationen som en viktig del i ekonomistyrningen och att det finns olika behov av ekonomistyrning information centralt och lokalt i en organisation.

Leijon mfl (1984) använder ekonomistyrning som ett samlande begrepp för alla de planeringsaktiviteter som behandlar behov av åtgärder samt resursanspråk och resursåtgång. Syftet med kommunal ekonomistyrning är att få ett hjälpmedel för att åstadkomma en effektiv och ändamålsenlig användning av kommunala resurser och författarna redovisar två huvudfunktioner för ekonomistyrningen. Dels som funktion att *styra den totala resursanvändningen* vilket innefattar finansiering (skatter, taxor, avgifter) av de kommunala utgifterna. Dels en funktion som rör *fördelningen av de kommunala utgifterna* (budgetarbetet) på olika verksamheter. Det är eller har varit det mest omfattande och centrala i kommunernas ekonomistyrarbete. De kommunala organisationernas arbete med budget och verksamhetsplaner har av tradition varit en viktig del i ekonomistyrningen. I Leijon med fleras definition av ekonomistyrning betonas vikten av politiska beslut och den politiska styrningen av verksamheten.

"Ekonomistyrningen förutom den tekniska aspekten även innefattar politiska beslut i ekonomiska frågor. Ekonomistyrningens uppläggning och dess verktyg är resultat av såväl tidigare erfarenheter som lagregler rörande sådana beslut. Systemet för ekonomistyrning avspeglar tidigare beslutsomgångar och ändras i takt med erfarenheterna. För att det ekonomiska styrsystemet skall fungera krävs beslut av politikerna om budget, ekonomiska långtidsplaner etc."

(Leijon mfl 1984 sid 27)

Den politiska dimensionen av ekonomistyrningen är komplicerad och tar sig framförallt uttryck i kommunernas budgetarbete. Komplexiteten kring budgetstyrning och budgetprocessen som ett styrinstrument har ofta kritiserats vilket redovisas i tidigare forskning (Wildavsky 1975, Danziger 1978, Brunsson & Rombach 1982, Jönsson 1982, Olson 1983, Rombach 1986, Anell 1991). Wildavsky har i sina studier bland annat redovisat budgetprocessen som arena där deltagarna erhåller olika roller som *väktare* (politiker, kommuncentrala tjänstemän) och *förkämpar* (verksamhetsförträdare). De olika aktörerna lär sig sina olika roller och agerar utifrån ett perspektiv där det gäller att bevaka sina intressen.

En förklaring till att budgetarbetet och budgeten får en framträdande roll i kommunala organisationer jämfört med privata organisationer är att det oftast inte finns en konkurrerande marknad. Budgeten får därför funktionen att fungera som ett resursfördelningsinstrument. Brorström & Solli (1990) och Leijon mfl (1984) diskuterar två olika budgetstyrmodeller som omväxlande tillämpats i kommunerna, dels en behovsorienterad styrmodell och dels en resursorienterad styrmodell.

I den behovsorienterade styrmodellen utgår man från planer och verksamhetens behov varefter resurserna fördelas. Ekonomin får i detta sammanhang en mindre betydelse. I den resursorienterade styrmodellen råder ett omvänt förhållande. Där prioriteras de ekonomiska frågorna och man strävar i första hand efter en sund ekonomi. De finansiella resurserna fastställs först och i nästa steg sker en resursfördelning. I den senare styrmodellen får ekonomi och uppföljning av ekonomin en större betydelse och under 80-talets växande ekonomiska problem kan vi se en orientering mot resursstyrningsmodellen.

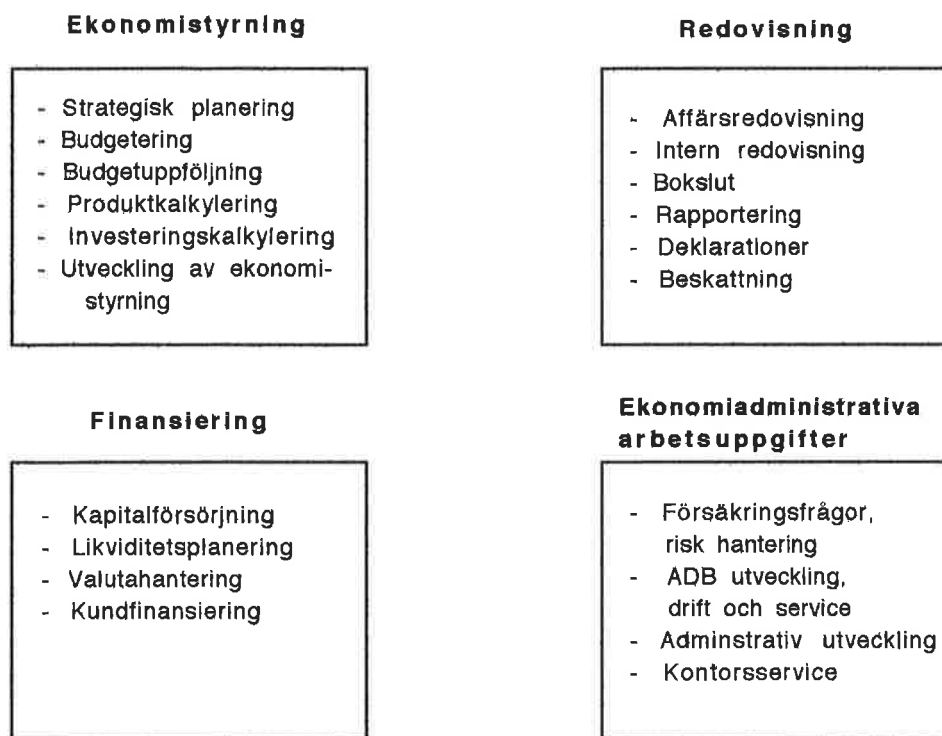
Brorström (1982) redovisade i sina studier kring kommunala bokslut att det fanns ett svagt intresse i kommunerna för externredovisning och uppföljning av ekonomin i form av bokslut och analyser. Under 1980-talet utvecklades en modell för budget och redovisning vilken i stort liknar den privata sektorns sätt att externredovisa och följa upp ekonomin. Efter en rekommendation av Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet 1986 uppmanades kommunerna att tillämpa modellen. Johansson (1990) redovisar i sin uppföljning av kommunernas användning av modellen att den finansiella redovisningen och styrningen fått en ökad betydelse i kommunernas ekonomiarbete under senare år.

En sammanfattning av ekonomistyrningsbegreppet ur ett teoretiskt perspektiv är att ekonomistyrning handlar om att *skapa ordning och reda*, genom att bland annat skapa en tydlig *struktur i organisationen* och definiera olika redovisningsenheters ekonomi- och verksamhetsansvar. För att åstadkomma *ordning och reda* används olika *tekniker och modeller* (styrssystem) som redovisning, planering, budget, uppföljning, bokslut, kontroll, effektivitetsmätning. Det som skiljer i definitionerna av ekonomistyrning mellan privata och offentliga sektorn är framförallt två saker. I den *kommunala ekonomistyrningen* så har *budgetarbetet och budgetstyrningen* betonats medan man för den *privata sektorn* lyfter fram styrning mot *ekonomiska finansiella mål* (resultat, lönsamhet). Det ovan redovisade är en diskussion om ekonomistyrning ur ett teoretiskt perspektiv och intressant att jämföra med "verklighetens" (respondenternas) synsätt.

3.3 Ekonomistyrfunktionen och ekonomrollen

En ekonomifunktions arbetsuppgifter kan delas in i fyra huvudområden (Mattsson 1987) *finansiering, redovisning, ekonomistyrning* och *ekonomiadministrativa uppgifter* (se figur 3.3 nedan). Indelningen innebär inte att ekonomifunktionen automatiskt organiseras enligt indelningen av arbetsuppgifter.

Ekonomifunktionens organisatoriska uppbyggnad påverkas av organisationens totala storlek, vilken bransch och inriktning organisationen har samt vilken tyngdpunkt organisationen lägger på olika delar i en ekonomifunktions arbetsuppgifter.



Figur 3.3 Ekonomifunktionens arbetsuppgifter (Mattsson 1987 sid 48).

Ekonomifunktionen inom både privata företag och offentliga organisationer har av tradition haft en kameral inriktning på arbetsuppgifterna. Ekonomifunktionens uppgift har till en stor del koncentrerats kring att skapa kontroll och god redovisning i organisationen. Detta har präglat ekonomifunktionens organisatoriska uppbyggnad kring redovisningsfrågor. Som tidigare behandlats har ekonomistyrningen i offentliga organisationer haft en tydligare inriktning mot budget- och kostnadsstyrning jämfört med privata företag. I de kommunala organisationerna har tillämpningen av flerårsplaneringen från 1960- och 1970-talet påverkat utvecklingen av ekonomifunktionen.

Flerårsplaneringen som styrmodell ställer krav på att ta fram program och planer för olika verksamhetsinriktningar samt att översätta dessa i ekonomiska budgetar. För ekonomifunktionen innebär det ett omfattande arbete att sammanställa kommunens totala budget.

Budget- och kostnadsstyrning ställer samtidigt krav på en regelbunden och effektiv uppföljningsprocess. Denna ansvarar ekonomifunktionen ofta för och i en del fall engageras man också aktivt i uppföljningen. Budget- och kostnadsstyrningen har resulterat i att flera kommunala ekonomifunktioner har utvecklat separata budgetenheter som koncentrerat sina arbetsuppgifter till budgetarbetet.

Under senare år kan man se en utveckling av ekonomifunktionen framförallt inom den privata sektorn. Funktionen tenderar att bli mera marknads-(affärs) och framtidsorienterad (Paulsson Frenckner 1989). Ekonomifunktionens roll blir att utveckla och bevaka affärsmässigheten internt i organisationen. Organiseringen och utvecklingen av ekonomifunktionen inom näringslivet kan förklaras genom en förändrad och utvecklad organisationsstruktur i framförallt stora och medelstora företag.

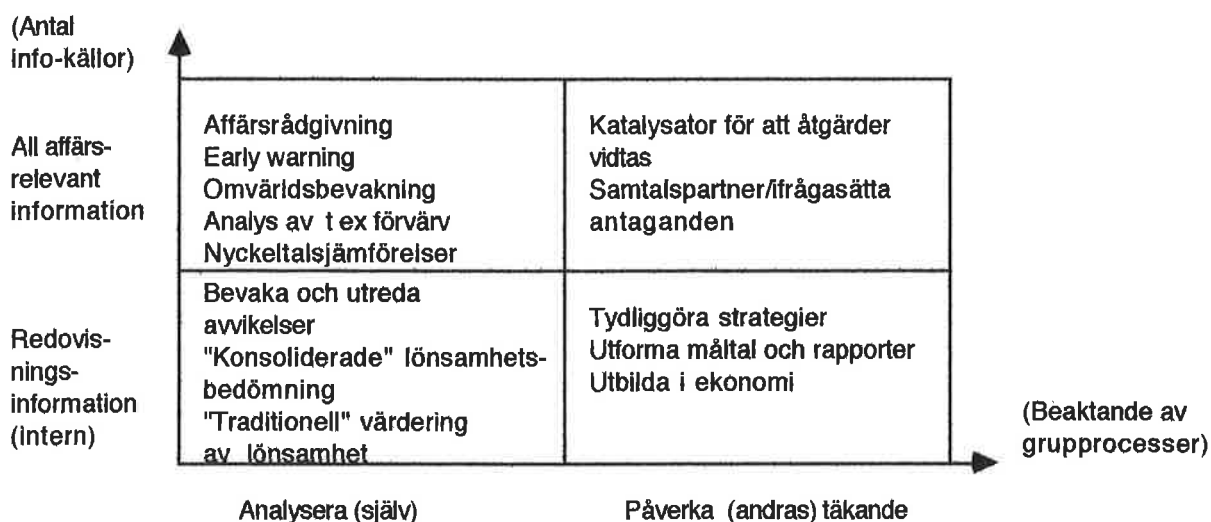
Under 1970-talet har utvecklingen av ekonomistyrningen inom den privata sektorn resulterat i en decentralisering av det ekonomiska ansvaret. Bland annat har organisationerna divisionaliserats. Divisionaliseringen innebär en tydlig rolluppdelning mellan organisationens centrala ledning och divisionsorganisationen. Rolluppdelningen och styrningen/-relationen innebär samtidigt att det uppstår ett nytt behov av information på central och lokal nivå (division). Detta diskuteras av Brorström & Jönsson (1987). Divisionalisering medför en tydligare styrning utifrån divisionernas prestationer och ekonomiska resultat vilket ställer krav på att utveckla styr- och mätprocesser samt central och lokal uppföljningsinformation.

Organisationer som tillämpar divisionalisering och decentralisering tycks samtidigt utveckla en tydligare och mera renodlad ekonomistyrfunktion, vilket ibland benämns controllerfunktion. I större företag etableras styrfunktioner på flera nivåer i organisationen. Detta anses nödvändigt med hänsyn till stora organisationers komplexitet och styrproblem (Goodman 1978, Sathe 1982, Shillinglaw 1982). Styrfunktionen har till uppgift att ansvara för bland annat utveckling av styrprocessen och uppföljningsinformationen samt även att bistå organisationen med analyser av ekonomi och verksamhet.

Det finns olika definitioner på controllerfunktionen och vad som skall ingå i controllerns arbetsuppgifter. Enligt den amerikanska filosofin och bland de amerikanska företagen där controllerfunktionen har sitt ursprung kan man utläsa en allmännare definition av controllerrollen jämfört med det svenska synsättet. Den amerikanska definitionen inkluderar redovisning, ekonomistyrning och ekonomiadministrativa uppgifter, medan svenskt synsätt betonar ekonomistyrningen. Nedan redovisas olika definitioner på controllerrollen utifrån ett generellt företagsekonomiskt perspektiv.

Simon mfl (1954) vill dela in controllerfunktionen i tre områden. Ett område har ansvar för redovisning och rapportframställning. Ett annat har ansvar för att stödja verksamheterna med tolkningar och analyser av styrinformation. Ett tredje har till uppgift att aktivt delta som en problemlösare och föreslå olika handlingsalternativ.

Controllern har enligt Sathe (1983) en viktig uppgift att stödja ledningen med att bevaka organisationens affärsmässighet, och ansvara för den ekonomiska rapporteringen. Olve (1988) menar att skillnaden mellan det amerikanska synsättet på controllern och det svenska utgörs av att en svensk controller ansvarar för strategisk planering och bevakning av organisationens affärsmässighet men ansvarar inte för redovisnings- och bokslutsfrågor. Vidare anser Olve att ekonomrollen kommer att förändras från att idag vara inriktad på traditionell bevakning av lönsamhet och uppföljning, till en mera aktivt påverkande roll. Ekonomen kommer att fungera som en katalysator. Utvecklingen av ekonomrollen beskriver Olve med hjälp av en fyrfältstabel (figur 3.4). En förskjutning från det nedre vänstra hörnet till den övre högra rutan kan förväntas. Det räcker inte längre att endast fungera som en informationsproducent och analytiker utan ekonomen bör samtidigt ansvara för utformning av informationsflöden och påverka beslutsfattare.



Figur 3.4 Ekonomuppgifter, Olve 1990 sid 14.

Källström (1990) anser att controllerns arbete framförallt består i att ansvara för att ekonomistyrprocessen fungerar och att man erhåller förväntad styreffekt. Controllerns arbetsuppgifter består av driftfrågor vilket kan vara diskussion kring rapporterade resultat och

framtagning av redovisningsinformation. Arbetsuppgifterna är samtidigt av utvecklingskaraktär. Detta kan vara att utveckla rapporter och styrsystem samt utbildning av personal i ekonomistyrning. Det senare ställer krav på en god pedagogisk förmåga.

I Mattsons (1987) definition av controllerrollen betonas tydligt en inriktning mot ekonomistyrningsarbetsuppgifter och nedtoning av redovisnings- och bokslutsarbete. Arbetet koncentreras kring budgetering, rapportering och ekonomiska analyser samt strategisk planering och ansvar för det ekonomiska styrsystemet. Controllern arbetar endast marginellt med redovisning och bokslut och inte med internrevision, försäkrings- eller finansieringsfrågor.

Som redovisats i definitionerna ovan finns det en diskussion om redovisnings- och bokslutsarbete skall ingå i controllerns ansvarsområde eller inte. Mattsson (1987) och Olve (1988) diskuterar en uppdelning av controllerfunktionen i två delar. De redovisar två huvudinriktningar på ekonomistyrrollen dels en "accounting controller" och dels en "business controller". En "accounting controller" (redovisningscontroller) är inriktad på redovisningsfrågor, informationssystem och löpande ekonomisk rapportering. För en "business controller" (affärscontroller) är affärsmässighet ett nyckelbegrepp, där arbetsuppgifterna inriktas på framtiden genom att analysera och följa upp lönsamheten av olika åtgärder. Utifrån detta resonemang kan man konstatera att olika karaktärsroller erfordras för de båda controllerinriktningarna. I organisationer som etablerar separata styrfunktioner med olika inriktningar på controllerfunktionen ställs det samtidigt olika kompetenskrav på ekonomrollen.

Redovisningscontrollern återfinns framförallt på central nivå i en organisation med ansvar för organisationens gemensamma informations- och ADB-system samt ansvar för centrala redovisningsfrågor. Krav som ställs på en redovisningscontroller är mera av teknisk karaktär. Controllern skall ha god kännedom om informationssystem och dess utvecklingsmöjligheter, kunskaper i extern- och internredovisning samt bokslutsfrågor, ansvar för den löpande uppföljningsrapporteringen samt dess utveckling.

Affärscontrollern återfinns både centralt och lokalt i organisationen. Controllerns uppgift är att i första hand utifrån ett affärsmässigt perspektiv följa upp den totala organisationens och delar av organisationens lönsamhet. För denna controllerroll ställs det krav på en god analytisk förmåga att kunna väga samman olika faktorer och förutse konsekvenserna av olika handlingsalternativ. Vidare ställs det krav på en god samarbetsförmåga. Affärscontrollerns uppgift är att analysera orsaker till förändringar i uppföljningen, varför

kontakten och samarbetet med andra är nödvändig för att skaffa kunskap om verksamhetsförändringar. Controllern blir den i organisationen som ansvarar för en helhetssyn på organisationens verksamhet. Detta ställer krav på en god samordningsförmåga samt kreativitet för att föreslå ledningen olika strategiska inriktningar och åtgärder.

I en rapport redovisar Fihn & Jönsson (1990) brister och problem i ekonomifunktionen inom 400 företag och förvaltningar. Undersökningen visar att ekonomrollen framförallt på divisionsnivå och verksamhetsnivå visade sig vara redovisningsinriktad. Ekonomerna hade däremot svårt att tolka ekonomisk information och bistå organisationen med analyser av ekonomi och verksamhet. Det fanns brister i kopplingen mellan ekonomi och verksamhetskännedom bland ekonomerna vilket resulterade i att ekonomifunktionens tjänster inte utnyttjas fullt ut. I enkätundersökningen redovisar respondenterna förslag till förbättringar av ekonomistyrningen, bland annat genom att rapporter och uppföljning utvecklas och bättre anpassas till organisationsförändringar. Dessutom skall lokal ekonomistyrning utvecklas genom att centrala ekonomifunktionens arbete reduceras samtidigt som lokala controllers- och redovisningsfunktioner byggs upp inom olika resultatområden.

Fihn & Jönssons undersökning visar att decentraliseringssträvanden fortgår inom den privata sektorn och att man inte lyckats att tillgodose kraven på lokalinformation. Utvecklingen av lokala ekonomistyrfunktioner kommer att fortsätta där organisationen ställer krav på analyser av verksamhet och ekonomi. Enligt undersökningen kommer ekonomrollen att förändras från att tidigare framförallt ha inriktats mot redovisningsfrågor, till att även inriktas mot att tolka och analysera.

Det finns knapphändiga forskningserfarenheter och empiriska undersökningar kring utvecklingstendenser inom kommunala ekonomifunktioner. Det kan konstateras att det under senare år utvecklats samma divisionaliserings- och decentraliseringssträvanden inom de kommunala organisationerna. Man kan därför göra antagande om att ekonomifunktionens roll i kommunerna kommer att förändras. Det är dock inte säkert att det ställs samma krav på ekonomistyrfunktionen och ekonomrollen som för den privata sektorn. Kommunernas beslutsprocess, verksamhetsinriktning och möjligheterna att mäta måluppfyllnad skiljer sig på flera områden jämfört med den privata sektorn, vilket ställer nya och mera omfattande krav vid utformning av ekonomistyrfunktionen. Paulsson Frenckner (1989) menar att det saknas och krävs en egen teoribildning över kommunal controlling som utgår från de kommunala organisationernas förutsättningar. Denna rapport utgör ett försök att skapa en plattform för hur ekonomrollen och ekonomistyrfunktionen kan komma att utvecklas i kommuner och landsting.

4 REDOVISNING AV ENKÄTSTUDIENS RESPONDENTER

Enkäten är indelad i två delar; en kartläggningsdel och en del som behandlar ekonomistyrning. Avsikten med kartläggningsdelen är att översiktligt kunna beskriva respondenterna i enkätstudien, genom att kartlägga kommunens storlek, respondentens befattning och placering i organisationen. Svaren på kartläggningsdelen förväntades ha en viss inverkan på svaren i ekonomistyrningsdelen, varför en kartläggning av respondenterna var av vikt. I detta kapitel redovisas resultaten av dessa frågor och i slutet av kapitlet ges en sammanfattande beskrivning av respondenterna. Enkäten redovisas i bilaga 1.

4.1. Kommunstorlek; antal invånare

Storleken på de kommuner som ingår i undersökningen varierar, från Göteborgs kommun med cirka 430 000 invånare, till Dals-Ed kommun med 5 400 invånare. Kommunstorleken förväntades påverka uppbyggnaden av ekonomistyrningsfunktioner liksom möjligheten att utveckla och diskutera ekonomistyrning i den kommunala organisationen.

Kommunerna delades in i tre grupper beroende på antalet invånare (se figur 4.1). Gruppindelningarna gjordes för att lättare kunna göra jämförelser och avläsa eventuella avvikelser eller trender i undersökningen till följd av kommunens storlek. Gruppen "små kommuner" utgörs av kommuner med folkmängd upp till och med 12 999 invånare, gruppen "mellanstora kommuner" folkmängd i intervallet 13 000 till och med 49 999 invånare och gruppen "stora kommuner" utgörs av kommuner med folkmängd 50 000 invånare och mer.

Grupp	Antal kommun invånare	Antal kommuner	Andel av to- tala antalet respondenter
Små kommuner	- 12 999	15	33 %
Mellanstora kommuner	13 000 - 49 999	22	49 %
Stora kommuner	50 000 -	8	18 %
Totala andelen respondenter		45	100 %

Figur 4.1 Översikt över respondenter i enkätstudien avseende antal invånare i kommunerna.

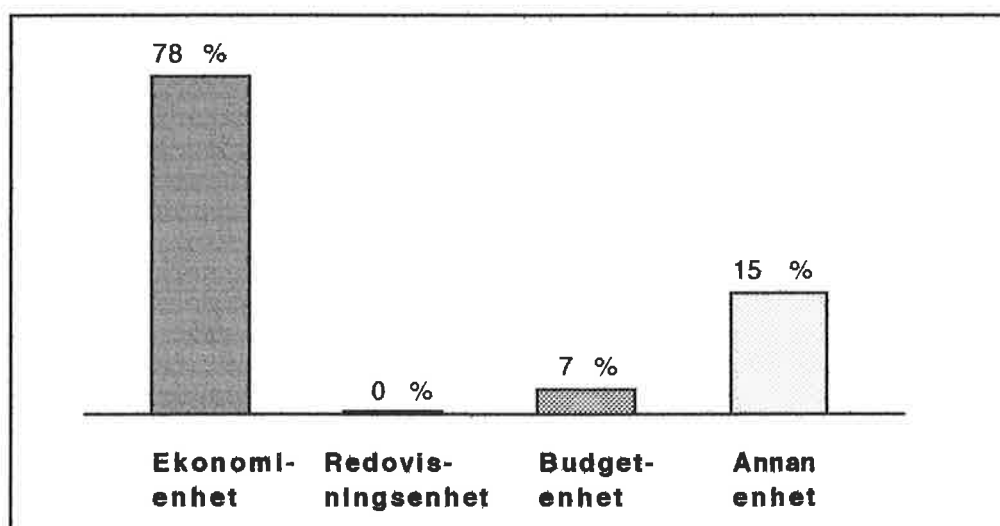
Hälften (49 %) av respondenterna representerar gruppen "mellanstora kommuner", 33 % av respondenterna utgörs av gruppen "små kommuner" och 18 % utgörs av gruppen "stora kommuner" (se figur 4.1).

4.2 Om respondenterna

Befattningen på den som besvarat enkäten i respektive kommun förväntades också ha en viss påverkan på enkätresultaten. Enkäterna adresserades till ekonomicheferna i kommunerna och 83 % av enkätsvaren var besvarade av dem. Resterande 17 % har befattningar som ekonom (4 %), controller/stabsekonom (2 %), budgetchef (4 %) och övriga (7 %).

Alla respondenterna var centralt placerade i den kommunala organisationen. Eftersom ingen av respondenterna var placerad inom en förvaltning eller bolag besvarades ekonomistyrningsfrågorna utifrån ett centralt kommunledningsperspektiv och inte från ett verksamhetsperspektiv.

För att utläsa respondenternas verksamhetsinriktning ställdes en fråga om vilken funktion han/hon arbetar inom. Det gavs möjlighet till fyra svarsalternativ; ekonomienhet, redovisningsenhet, budgetenhet eller annan enhet.



Figur 4.2 Respondenternas verksamhetsinriktningar.

Flertalet av de svarande 78 % arbetade inom ekonomienheter (funktioner/avdelningar). Inga (0 %) arbetade inom redovisningsfunktioner och 7 % arbetade inom en budgetfunktion. Av respondenterna angav 15 % annan enhet, vilket till största delen utgjordes av kommunkansli, kommunstab och kommunledning.

En sammanfattande bild av respondenterna kan alltså göras enligt följande. Övervägande delen, cirka 50 % av de kommuner som besvarat enkäten, utgörs av mellanstora kommuner (13 000 - 49 999). Sveriges kommuner har ett medianinvånareantal på 16 100. Cirka 80 % av respondenterna har befattning som ekonomichef med central placering i den kommunala organisationen. Detta innebär att de har ett övergripande ansvar för ekonomifrågor och att de har ett kommuncentralt perspektiv på ekonomistyrningsfrågor. Vidare anger 78 % att de arbetar inom en ekonomienhet (avdelning) och inte specifikt inom en redovisnings- eller budgetfunktion. Av detta kan man dra slutsatsen att respondenterna inte är utpräglade "specialister" med inriktning mot redovisning eller budget utan arbetar övergripande med ekonomifrågor.

Respondenten i enkätstudien kan därför beskrivas som:

En ekonomichef i en mellanstor kommun. Han/hon arbetar centralt inom en ekonomienhet, med övergripande och generella frågor utan specialinriktning.

5 REDOVISNING AV ENKÄTSTUDIENS EKONOMI-STYRNINGSDDEL

- Belysning av "synsättet" på ekonomistyrning i kommunala organisationer

I andra delen av enkätstudien behandlas ekonomistyrningsfrågor, bland annat hur de kommunala organisationerna definierar begreppet ekonomistyrning, hur man arbetar med ekonomistyrningsfrågor, och vad som skall ingå i en ekonomistyrares/controllers arbetsuppgifter. Övriga frågeställningar som tas upp är hur ekonomistyrningsfunktionen är organiserad, vilken/vilka funktion/funktioner som arbetar med ekonomistyrningsfrågor och i vilken omfattning controllerbegreppet används.

Det här kapitlet handlar alltså om enkätstudiens ekonomistyrningsdel. En del frågor var öppna frågor och en del frågor kunde besvaras med alternativen JA eller NEJ. För de frågor som kunde besvaras med öppna svarsalternativ sammanställs svaren utifrån nyckelord/begrepp som var återkommande bland respondenterna. För att underlätta analyser och jämförelser mellan olika frågeställningar används samma indelningar i nyckelord/begrepp där det är möjligt. Resultaten redovisas resonerande utifrån enkät-svaren samt med hjälp av tabeller och figurer. I kapitel 6 görs en sammanfattande analys av enkätresultaten och i kapitel 7 redovisas ett antal slutsatser.

5.1 Definition av begreppet ekonomistyrning

En frågeställning var att undersöka hur man inom de kommunala organisationerna diskuterar och definierar begreppet ekonomistyrning.

Frågan i enkäten löd :

Hur definierar du/ni begreppet ekonomistyrning?

Ekonomistyrning är som tidigare redovisats ett begrepp som används i flera olika sammanhang med olika innebörd beroende på vilken referensram användarna i fråga har. För att kunna diskutera en ekonomistyrningsfunktionens organisation och arbetsuppgifter är det viktigt att få en bild över vilka frågor och begrepp som man inom de kommunala organisationerna anser vara viktiga för ekonomistyrningen.

Ett syfte med frågan var också att undersöka ifall det finns något gemensamt synsätt på ekonomistyrning bland respondenterna i kommunerna. En jämförelse görs mellan svaren på enkätfrågan och storleken på kommunerna.

Frågan besvarades av respondenterna med öppna svar. Efter genomgång av enkätsvaren kunde man urskilja olika nyckelord/begrepp som var återkommande. Materialet sammanställdes i nio grupper vilka redovisas nedan se figur 5.1.

Nyckelord och begrepp som kan kopplas till de olika grupperna redovisas enligt följande:

- 1. Ekonomi-
relationer** : Tydliggöra styrprocessen genom att utveckla ekonomirelationer, andra begrepp som kopplas till ekonomirelationer : Styrprocessen, styrning, regelverk, spelregler, övergripande principer.
- 2. Budgetarbete** : Budgetarbete/processen, andra begrepp som kopplas till budgetarbete : Resursfördelning, resurser, planering.
- 3. Redovisning
resultat-
mätning** : Resultatmätning, begrepp som kopplas till resultatmätning : Ekonomiska mål, ekonomiska mått, resultatenheter, ekonomisk ställning.
- 4. Verksam-
hetsmål/
mätning** : Utveckla verksamhetsmål och mätning, begrepp som kopplas till verksamhetsmålformulering och mätning: Målformuleringar, politiska mål.
- 5. Uppföljning** : Betoning på uppföljning och kontroll av verksamheten.
- 6. Effektivitets-
mätning** : Effektivitetsmätning, begrepp som kan kopplas till effektivitetsmätning : Hushållning resurser, optimera resursutnyttjandet.
- 7. Ansvars-
definitioner** : Definition av ansvar och befogenhet, organisation.
- 8. Analyser** : Analyser och utvärderingar av verksamheten.
- 9. Rapporter
Information** : Styrning med hjälp av ekonomisk information, rapporter.

1. Ekonomi- relationer	2 Budget- arbete	3 Redovisning result.mätn	4 Verksam- hetsmål	5 Uppfölj- ning	6 Effektiv- tets mätn	7 Ansvars- definition	8 Analyser	9 Rapporter Ekonom info
23	20	24	9	15	9	15	4	6

Figur 5.1 Begrepp som används vid definition av ekonomistyrning. Siffrorna anger antalet förekommande fall.

Resultaten från enkätundersökningen visar att "resultatbegreppet" (grupp 3 förekommer i 24 fall) och "ekonomirelationer" (grupp 1 förekommer i 23 fall) var det mest förekommande vid respondenternas definition av ekonomistyrning.

Det framgick tydligt att resultat, ekonomiska mål, ekonomiska mått och resultatenheter är viktiga begrepp som ofta återkommer vid definitionerna. Förekomsten av resultatbegreppen och styrningen mot ekonomiska mål visar att de kommunala organisationerna anser att "resultatredovisning och resultatstyrning" är viktigt.

Återkommande svar på enkätfrågan som redovisar att ekonomistyrning handlar om ekonomiska mått och mål exemplifieras med följande citat :

"Att med ekonomiska mått styra och följa upp verksamheten"

"Dialogen för att nå finansiella och ekonomiska mål"

"Styra med ekonomi. En genomtänkt indelning av verksamheter med rättvisande kostnads-och intäktredovisning (interndebiteringar), resultatenheter, decentralisering"

Respondenterna använder även begrepp som kan kopplas till "styrprocessen och ekonomirelationerna" i den kommunala organisationen, tex system för styrning, övergripande principer, regelverk och spelregler. Styrprinciper och regler för hur ekonomistyrningen skall tillämpas betonas. I enkätsvaren framgår det att kopplingen mellan styrprocessen och organisationen är viktig. Klara ansvars- och befogenhetsdefinitioner är nödvändiga.

Kopplingen mellan styrprocessen (styrprinciper, ekonomirelationer) och organisation kan exemplifieras med följande enkätsvar :

"Ett antal spelregler/principer för det ekonomiska arbetet där även ansvar och befogenheter fastställs".

"Budget och resursfördelning" samt "uppföljning och kontroll" används i 20 respektive 15 fall vid definitionerna. I enkätsvaren betonas ofta resursfördelningen, vilket är ett centralt begrepp i budgetarbetet. Planerings- och budgetarbetet utgör därmed en viktig roll för ekonomistyrningen, dock inte lika viktig som resultatstyrning och resultatredovisning.

Ur figuren 5.1 konstateras att begreppen "verksamhetsmål", "analyser och utvärdering" samt "rapporter och ekonomisk information" används mindre frekvent vid definitionerna.

Respondenternas beskrivningar av ekonomistyrning ger oss en bild av vad de *anser* viktigt för att åstadkomma ekonomistyrning, oberoende av dagens ekonomistyrning och befintlig ekonomistyrnings organisation. En slutsats man kan dra av enkätsvaren är att respondenterna anser att "resultatredovisning och resultatmätning" är viktiga delar som bör ingå i ekonomistyrningen. Även att "regler och styrprinciper" (ekonomirelationer) är viktiga för styrprocessen. "Analyser och utvärderingar" av verksamheten betonas inte lika mycket.

Ett sammanfattande synsätt på ekonomistyrning för de kommunala organisationerna som ingår i undersökningen görs med hjälp av beskrivningen nedan. En respondent ger följande definition av ekonomistyrning:

"Organisationsmönster, ekonomiska mål, uppföljning av mål och resurser för att förverkliga målen. Ekonomisk information, bokslutsanalyser. Regler och anvisningar (styrprinciper), effektivitetsbedömningar."

Jämförelsen mellan enkätsvaren och storleken på kommunerna visade att grupperna "stora kommuner" och "mellanstora kommuner" redovisade större intresse för resultatredovisning. Spelregler och styrprinciper för styrprocessen var mest förekommande bland grupperna "mellanstora kommuner" och "små kommuner".

5.2 Arbete med ekonomistyrningsfrågor i de kommunala organisationerna.

För att få en bild av hur man praktiskt arbetar med olika ekonomistyrningsfrågor ställdes följande fråga :

Hur arbetar ni med ekonomistyrningsfrågor?

Syftet med frågan var att få en beskrivning av de kommunala organisationernas inriktning på arbetsuppgifter som berör ekonomistyrningsarbetet. I den tidigare frågeställningen redovisar respondenterna definitioner (*anser*) på ekonomistyrningsarbetet (se enkätredovisningen i 5.1) medan denna fråga redovisar hur man faktiskt arbetar, hur det *är*.

Även vid denna frågeställning gjordes en jämförelse mellan enkätsvaren och storleken på kommunerna enligt gruppindelningen i "stora kommuner", "mellanstora kommuner" och "små kommuner".

Frågan besvarades av respondenterna med öppna svar. Återkommande nyckelord/begrepp sammanställdes enligt nio grupper vilka i stort överensstämmer med föregående frågeställnings gruppindelning :

1. **Ekonomi-
relationer** : Tydliggöra styrprocessen genom att utveckla ekonomirelationer andra förekommande begrepp som kopplas till ekonomirelationer : Principer för ekonomistyrning, spelregler.
2. **Budget-
arbete** : Budgetarbete, budgetuppföljning/beredning, planering, resursfördela efter prestationer.
3. **Resultat-
mätning** : Resultatredovisning/mätning, resultatenhet, balansräkningsenhet, resultatuppföljning, finansiella mål, över/underskott, avkastningskrav. Redovisning, bokslut, bokslutsberedning/analyser, årsredovisning, redovisningsreglementen.
4. **Verksamhets-
mätning** : Utveckla verksamhetsmål och mätning: Målstyrning, definiering av målen/-prestationerna, politiska mål.
5. **Uppföljning** : Uppföljning och kontroll av verksamheten.

- 6. Effektivitetsmätning Kalkyler** : Utveckla och genomföra olika typer av effektivitetsmätningar: För/efterkalkyler, mätbara produkter/tjänster, kostnad per produkt, kostnad per period, analysmetoder, får ut av verksamheten, internprissättning.
- 7. Ansvarsdefinitioner** : Definiering av ansvar och befogenhet, organisation decentralisering.
- 8. Utvecklingsarbeten** : Genomförda eller pågående projektarbeten genom utveckling av nytt ekonomisystem och ekonomistyrning, utveckling av ADB-stöd.
- 9. Dialog attityder** : Ekonomistyrningsarbete genom att föra en dialog, samtal, att genomföra kulturförändring och därmed förändra attityder.

1. Ekonomi- relationer	2. Budget- arbete	3. Redovisning result.mätn	4. Verksam- hetsmål	5. Uppfölj- ning	6. Effektivi- tets mätn	7. Ansvars- definition	8. Utvecklings arbeten	9. Dialog Attityder
9	24	21	2	18	6	8	14	6

Figur 5.2 Begrepp som används vid beskrivning av hur de kommunala organisationerna faktiskt arbetar med ekonomistyrning. Siffrorna anger antalet förekommande fall.

Ur sammanställningen (se figur 5.2) kan man utläsa att begrepp som kan kopplas till nyckelordet "budgetarbetet" är mest förekommande. I 24 fall återkommer olika budgetbegrepp i enkätsvaren. Det traditionella arbetet med budgetar och budgetuppföljning utgör alltså fortfarande en stor del av de kommunala organisationernas ekonomistyrningsarbete.

En analys av enkätsvaren visar att flertalet respondenter betonar budgetprocessen som en viktig del i arbetet med ekonomistyrning. Vid beskrivningarna används ofta begrepp som verksamhetsplaner, budgetberedning, resursfördelning och budgetuppföljning.

En intressant jämförelse är att "budgetarbetet" redovisas före "resultatredovisning och mätning", när respondenterna beskriver hur de faktiskt arbetar (*är*) med ekonomistyrning i relation till hur de definierar (*anser*) ekonomistyrning i fråga 5.1. Det råder alltså ett omvänt förhållande.

Några exempel på traditionellt ekonomistyrningsarbete görs med följande citat ur enkäter :

"Vi arbetar med traditionell budgetprocess/uppföljning. Vi har ännu inte utvecklat någon ekonomistyrprocess".

"Genom budgetprocessen och uppföljning av redovisningen och ombudgetering".

Vi kan utläsa ur enkätsvaren att "redovisningsbegrepp och resultatmätning" ofta används vid beskrivningarna, i figur 5.2 redovisas 21 fall där resultat och redovisningsbegrepp används.

Redovisning, bokslut och årsredovisning utgör också en viktig del av kommunernas ekonomistyrningsarbete, dock inte lika frekvent som budgetarbetet. En analys av enkät-materialet ger vid handen att flera kommuner redovisar att de inför resultatenheter och resultatmätning och en del respondenter diskuterar även i termer av resultat- och balansräkningsenheter.

En trend i den kommunala ekonomin är att redovisningen jämfört med budgetarbetet vinner ett större intresse, vilket även Johansson (1990) redovisar i en studie. Vår enkätstudie visar emellertid enligt figuren 5.2 ovan, att budgetarbetet fortfarande utgör en viktig del av kommunernas ekonomistyrarbete.

Några respondenter betonar både budgetarbetet och redovisningen, de beskriver sitt ekonomistyrningsarbete så här :

"Treårsbudget integrerat med årsbudget, årsredovisning och tre budgetuppföljningar per år. Bokslutsberedning och budgetberedning".

"Frågorna tas mestadels upp i samband med budgetbehandling och redovisningsuppföljningar samt vid behandlingar av årsredovisningen".

Flertalet kommuner redovisar att de har genomfört eller att det pågår projekt för att utveckla ekonomistyrningen och i flera fall även utveckling av ett nytt ekonomisystem. I 14 fall hänvisar respondenterna till "utvecklingsprojekten" vid beskrivning av sitt ekonomistyrningsarbete.

Genomförande av decentraliseringar, arbete med definition av "ansvar och befogenheter" tas upp i 8 fall. I den tidigare frågeställningen (5.1) redovisade kommunerna att det är viktigt att klargöra "ekonomirelationerna" (23 fall), medan "ekonomirelationer" endast förekommer i 9 fall när de redovisar hur de faktiskt arbetar med ekonomistyrning. En förklaring är att de arbetar löpande med budget- och redovisningsfrågor, vilket de inte gör med frågor som berör ekonomirelationer.

I enkätaterialet kan man utläsa att ett fåtal respondenter anger att "verksamhetsmål" (målstyrning) och "effektivitetsmätningar" ingår i ekonomistyrarbetet. Begrepp som innebär att analysera och utvärdera verksamheten, vilka förekommer i den föregående frågeställningen, omnämns i enkätsvaren (se figur 5.2). En del av kommunerna redovisar att ekonomistyrarbetet innebär att föra en "dialog" med verksamhetsansvariga samt att ekonomistyrning handlar om en kulturförändring.

Några avslutande beskrivningar som exempel på utvecklingsarbetet som pågår :

"Regler för internprissättning, företagsekonomiska kalkyler, utveckla nyckeltal, utveckling av resultatenheter (EVA-enheter), ADB-stöd nytt ekonomisystem och redovisningssystem".

"Delegering/decentralisering, resultatenheter, nytt ekonomisystem".

"Vi försöker låta det genomsyra synsättet i budgetarbetet, uppföljning, delegering, decentralisering. Det går inte att skilja ekonomi- och verksamhetsansvar".

Jämförelsen mellan enkätsvaren och storleken på kommunerna visade inga större skillnader från ovan redovisade resultat. Det framgick vid jämförelse mellan de olika grupperna att utvecklingsarbetet med ekonomisystem och ekonomistyrningsprojekt framförallt utfördes bland mellanstora kommuner.

En sammanfattning av enkätfrågan visar att ekonomistyrningsarbetet i kommunerna idag framförallt utgörs av "budgetarbete" och "resultatredovisning". Redovisningsfrågorna och arbete med resultat/balansräkningsenheter är inte lika frekvent som budgetarbetet. Styrarbetet som avser "verksamhetsformulering", "effektivitetsmätning" samt "analyser och utvärdering" av verksamheten förekommer endast sparsamt. Studien visar att det pågår ett "utvecklingsarbete" med ekonomisystem och ekonomistyrning i de kommunala organisationerna, framförallt i de mellanstora kommunerna.

5.3 Vad som bör ingå i en "ekonomistyrarens" arbetsuppgifter

I de två tidigare frågeställningarna har respondenterna dels definierat begreppet ekonomistyrning dels beskrivit hur de arbetar med ekonomistyrfrågor. I den följande frågan ber vi dem redogöra för vad en "ekonomistyrare" bör syssla med.

Redovisa vad du/ni anser bör ingå i en "ekonomistyrarens" arbetsuppgifter?

Syftet med frågan är att få en bild av vilka arbetsuppgifter respondenterna anser vara viktiga för en kommunal "ekonomistyrare/controller". Detta blir ett uttryck för en slags "ideabild" hur en ekonomistyrfunktion kan tänkas arbeta. Jämfört med de två tidigare frågeställningarna kan frågan tydligare kopplas till en organisatorisk funktion och/eller roll/roller i en organisation. En jämförelse görs även mellan kommunernas storlek och synen på inriktningen på "ekonomistyrarens/controllers" arbetsuppgifter.

Frågan besvarades med öppna svar. Enkätensvar sammanställdes och redovisas i 9 olika grupper se figur 5.3. Nedan redovisas vilka nyckelord/begrepp respondenterna använde indelade i olika grupper. Detta överensstämmer i stort med tidigare gruppindelningar (5.1 och 5.2) :

1. **Ekonomi-
relationer** : Utveckla ekonomirelationer och styrprinciper, utveckla spelregler.
2. **Budgetarbete** : Budgetarbete, budgetberedning, hantering av ramar, spelregler.
3. **Redovisning
resultat-
mätning** : Redovisningsfrågor, bokslutsarbete, resultatuppföljning, finansiell planering, bevakning av statsfinansiella frågor, ekonomiska mått.
4. **Verksam-
hetsmål/
mätning** : Utveckla verksamhetsmål, övriga förekommande begrepp som kan kopplas till verksamhetsmålformuleringar : Strategisk planering, bevakning av samhällsfrågor, ledningens övergripande styrning.
5. **Uppföljning** : Ansvar för uppföljning, kontroll och rapportering.

- 6. Effektivitet mätning/metoder** : Effektivitetsförbättringar, effektivitetsbedömningar, utveckla metodik, åtgärdsförslag, utveckla arbetsrutiner, processer för planering, kalkylering.
- 7. Ansvarsdefinitioner** : Definiering av ansvar och befogenhet, organisationsmodeller, klarlägga roller.
- 8. Analyser** : Tolka, analysera och utvärdera verksamheten: Att utföra verksamhetsanalyser, beslutsanalyser, "early wamer", helhetssyn.
- 9. Dialog utbildningsinformationssystem** : Utbilda, dialog med verksamhetsföreträdare, pedagogik, stödja, "speaking partner", samarbete, förändra attityder, ekonomikonsult. Ansvara och utveckla informationssystem och uppföljningssystem (rapporter).

1. Ekonomi- relationer	2. Budget- arbete	3. Redovisning result.mätn	4. Verksam- hetsmål	5. Uppfölj- ning	6. Effektiv- tets mätn	7. Ansvars- definition	8. Analyser	9. Dialog, Infor- mationsys
7	14	16	13	29	13	7	11	20

Figur 5.3 Begrepp som används av respondenterna när de redovisar vad de anser bör ingå i en "ekonomistyrarens" arbetsuppgifter. Siffrorna anger antalet förekommande fall.

"Uppföljning" av verksamheten är den arbetsuppgift som är den klart viktigaste för en "ekonomistyrare", uppföljning redovisas i 29 fall av respondenterna. I enkätsvaren preciseras inte alltid vilken typ av uppföljning man avser, utan uppföljning kan avse budget-, redovisnings- eller verksamhetsuppföljning.

Oavsett vilken typ som avses är uppföljning en central arbetsuppgift för en "ekonomistyrare". Flera av respondenterna anser även att han/hon skall ansvara för rapportering till kommunledningen i olika styrfrågor. En intressant jämförelse är att uppföljningen inte betonades lika starkt vid de två tidigare frågeställningarna; definiering av ekonomistyrning (se 5.1, 15 fall) och beskrivning av faktiska ekonomistyrningsarbetsuppgifter (se 5.2, 18 fall).

Exempel på enkätsvar som belyser vikten av uppföljning :

"Uppföljning och tolkning av det som sker, ansvar för informationssystem, utbildning".

"Bevakning av verksamhet och ekonomi, rapportering, lämna åtgärdsförslag. Bör skaffa sig god kunskap om såväl produktion och ekonomi"

Den senare respondenten menar även att "ekonomistyraren" skall lämna åtgärdsförslag som ett resultat av uppföljningen. Detta innebär att han/hon måste ha kännedom om produktionen, vilket även redovisas i enkätsvaren. En annan arbetsuppgift som ofta nämns i svaren är att "ekonomistyraren" skall föra en "dialog" med verksamhetsföreträdarna.

Likaså betonar man att han/hon skall "samarbeta", "stödja" och fungera som en "speaking partner" åt verksamhetsansvariga. Andra arbetsuppgifter handlar om att "förändra attityder" inom de kommunala organisationerna genom bland annat utbildning.

Utveckling av "uppföljnings- och informationssystem" samt ansvar för "rapporter" redovisas av flera respondenter. Nedan redovisas några exempel på svar som betonar uppföljning, utbildning och utveckling av rapportsystem.

"Uppföljning, analys, utbildning, utveckling av rapportsystem. Ha känsla för vilken information som bör förmedlas till hjälp för ledningens övergripande styrning".

"Budgetering, uppföljning, verksamhetsanalys, speaking partner med förvaltningarna, stöd och råd".

Respondenterna redovisar arbetsuppgifter med "budgetarbete", "resursfördelning" i 14 fall samt "redovisning och bokslut" i 16 fall. En jämförelse med svaren i frågeställningarna 5.1 och 5.2 visar att "budgetarbete" och arbete med "redovisning" inte betonas lika mycket för "ekonomistyraren".

Övriga arbetsuppgifter som redovisas för "ekonomistyraren" är att "tolka och analysera" verksamheten, "föreslå åtgärder" för att förbättra effektiviteten samt att "utveckla ekonomirelationer och spelregler".

Nedan redovisas några enkätsvar som beskriver arbetsuppgifter som närmast får betraktas ligga utanför dagens traditionella ekonomroll.

"Att medverka vid utveckling av spelregler, hjälpa och stödja nämnder och förvaltningar att organisatoriskt och administrativt utveckla sin verksamhet för att förbättra effektiviteten och att den står i överensstämmelse med marknadens behov och krav, inom givna resursramar."

"Övergripande målformuleringar, soliditet, räntabilitet, kostnader i relation till skatteintäkter, kvantitativa målformuleringar, anpassning av rapporter med relevant information (ADB), utbildning av beslutsfattarna i EVA-enheterna och förvaltningsledning. Ramberäkningar med hänsyn till Du Pont-modell, förändring eget kapital i relation till tillgångsförändring".

En analys av enkätsvaren med avseende på kommunernas storlek gav inga större avvikelser från ovan redovisade resultat, vi kan därför dra slutsatsen att kommunstorlek inte påverkar utformningen av en "ekonomistyrarens" arbetsuppgifter.

En sammanställning av enkätsvaren ger oss en samlad bild av vilka arbetsuppgifter som *bör* utföras av en kommunal "ekonomistyrare". Uppföljningsfrågor är den mest prioriterade arbetsuppgiften, och avser inte endast uppföljning av verksamheten utan även ansvar att utveckla uppföljningsprocessen i organisationen. Uppföljningen utförs i första hand på uppdrag av den centrala kommunledningen men kan även utföras på uppdrag av lokal ledningsnivå. En annan viktig funktion för ekonomistyraren är att samarbeta och föra en dialog med verksamhetsföreträdarna samt fungera som ett stöd i olika styrfrågor.

Viktiga arbetsuppgifter är samtidigt att ansvara för utbildning i ekonomistyrning och utveckla informations- och uppföljningssystem. Arbete med budget- och redovisningsfrågor är inte lika prioriterat utan tonas ner för ekonomistyraren.

5.4 Ekonomifunktionernas organisation

Ekonomifunktionens organisatoriska uppbyggnad är viktig för organisationens möjligheter att tillämpa och utveckla styrning. Beroende på ekonomifunktionens struktur och hur man utvecklar olika funktioner (redovisning, budget, controller etc) påverkas organisationens inriktning på styrprocessen. Syftet med följande fråga var att få en övergripande bild av hur ekonomifunktionerna organiseras i de kommunala organisationerna. Syftet var även att jämföra olika kommuner för att se ifall det fanns någon generell ekonomifunktionsorganisation som är typisk för kommunerna. Ett tredje syfte var att undersöka om storleken på kommunen påverkar utformningen av ekonomifunktionen.

Hur är er ekonomienhet organiserad, vilka funktioner ingår, exempelvis redovisningsfunktion, budgetfunktion, controllerfunktion etc?

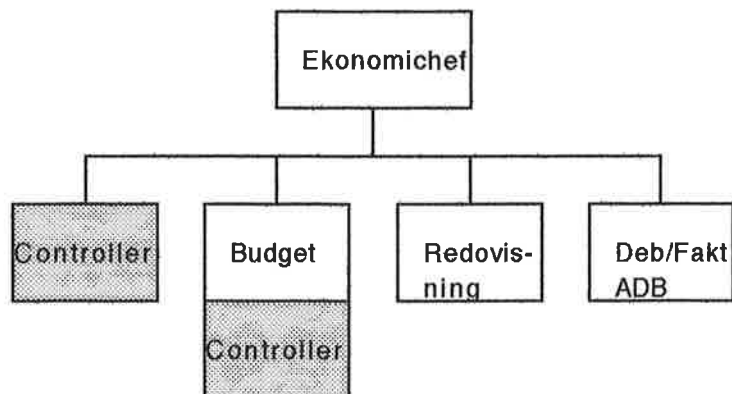
Enkätresultaten visar att det finns ett stort utbud av olika organisationsutformningar, där de enskilda kommunerna ofta har sin specifika utformning på ekonomifunktionen. Ekonomifunktionen är i de flesta fall en klart avgränsad organisationsenhet med en ansvarig ekonomichef. Organisatoriskt ligger funktionen antingen under en kommundirektör eller i vissa fall direkt under kommunstyrelsen som en egen förvaltning eller stabsfunktion.

Den organisatoriska indelningen i olika funktioner varierar mellan kommunerna men de mest förekommande funktionerna är redovisning, budget och debitering/ fakturering. Övriga funktioner som förekommer är finans-, controller-, ADB och planeringsfunktioner.

Utifrån enkätstudien kan man finna fem olika organisationsmodeller som kan sägas vara typiska för de kommunala ekonomifunktionerna. För de olika modellerna som redovisas nedan finns det funktioner som är skuggade vilket innebär att de inte alltid finns med. I beskrivningarna kommenteras redovisnings- och budgetfunktioner som en typ av ekonomistyrfunktion.

Organisationsmodell 1 : "Traditionell modell - mellanstora kommuner"

Den organisationsmodell som är vanligast utgör 29 % (13 st) av de undersökta kommunerna (se figur 5.4). Enligt modellen delas ekonomienheten in i tre funktioner; budget, redovisning och debitering/fakturering (ibland även ADB).



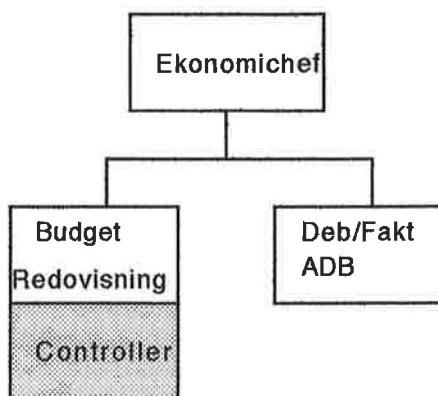
Figur 5.4 Organisationsmodell 1, Traditionell modell.

Det finns en klar organisatorisk avgränsning mellan budget- och redovisningsavdelning samt en separat enhet som ansvarar för allmän ekonomiservice exempelvis debitering/fakturering. I denna organisationsmodell skiljer man organisatoriskt mellan ekonomistyrningsfunktioner och ekonomiservicefunktioner.

Två av de 13 kommunerna redovisar att de har controllerfunktioner. Organisationsmodellen är vanligast inom gruppen mellanstora kommuner, 10 kommuner av de 13 hörde till gruppen mellanstora.

Organisationsmodell 2 : "Blandad redovisnings- och budgetmodell"

Organisationsmodell 2 förekommer i 5 fall (11 %) och utmärkande är att budget- och redovisningsfunktionen inte är separerade utan ligger inom samma funktion (se figur 5.5).

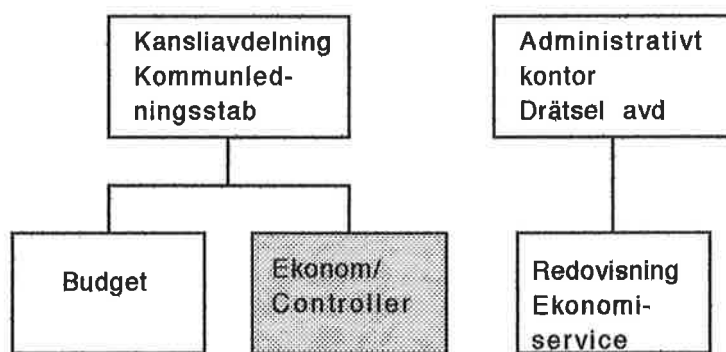


Figur 5.5 Organisationsmodell 2 , Blandad redovisnings- och budgetmodell.

Ekonomienheten är indelad i en budget/redovisning- och en ekonomiserviceenhet (debitering/fakturering, ADB). Man skiljer organisatoriskt på ekonomistyrnings- och ekonomiservicefunktionen. En av de fem kommunerna redovisar även en controllerfunktion inom budget/redovisningenheten. De kommuner som använder sig av organisationsmodell 2 ingår i grupperna mellanstora kommuner och små kommuner.

Organisationsmodell 3 : "Styr- och ekonomiservicemodellen"

Den tredje organisationsmodellen förekommer i 6 fall (13 %). I modellen görs en uppdelning i en kansliavdelning/kommunledningsstab och i ett administrativt kontor/drätselavdelning. Kansliavdelning/kommunledningsstab innefattar en budgetfunktion och i en del fall även en controllerfunktion. Administrativa kontoret/drätselavdelningen innefattar funktioner med ansvar för redovisning och allmän ekonomiservice.

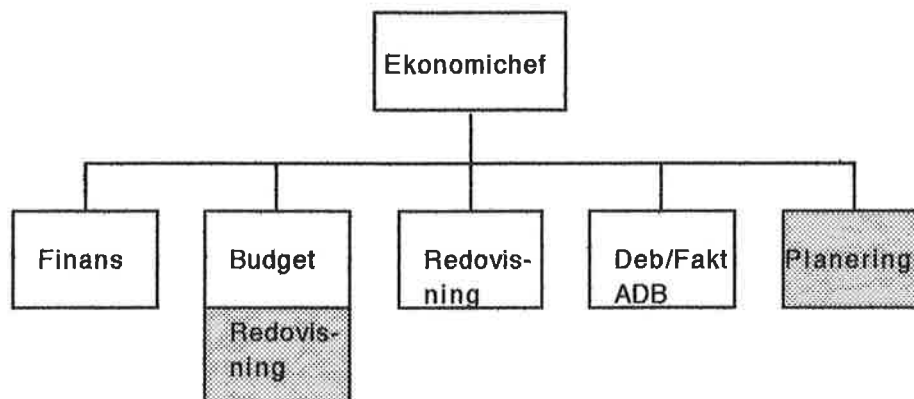


Figur 5.6 Organisationsmodell 3, Styr- och ekonomiservicemodellen.

Utmärkande för modellen är att man tydligt skiljer mellan ekonomistyrfunktioner (budget, controller) och redovisning/ekonomiservicefunktioner. Vidare finns det ingen gemensam ekonomichef som ansvarar både för ekonomistyrnings- och redovisningsfrågor. Av de 6 kommunerna som använder sig av organisationsmodellen är 4 mellanstora kommuner.

Organisationsmodell 4 : "Finansmodellen"

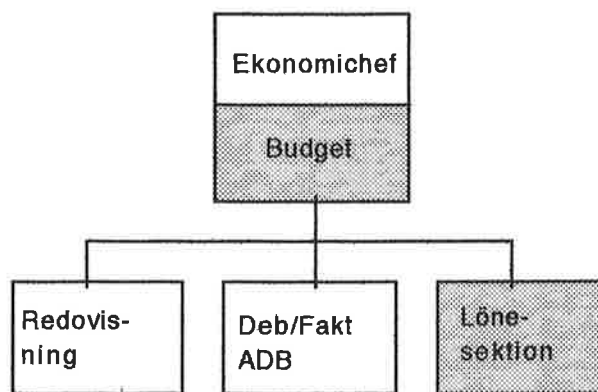
I enkätundersökningen redovisas en fjärde organisationsmodell, den förekommer i 4 fall (9 %). Modellen skiljer sig från de övriga på så sätt att det tillkommer en finansfunktion och i en del organisationer även en planeringsfunktion. I några fall ingår redovisningsfunktionen i budgetfunktionen. Det är stora och mellanstora kommuner som använder sig av denna modell.



Figur 5.7 Organisationsmodell 4, Finansmodellen.

Organisationsmodell 5 : "Små kommunmodellen"

Den sista organisationsmodellen återfinns bland 6 (13 %) av kommunerna (se figur 5.8). Modellen skiljer sig från de övriga genom att det inte finns någon budgetfunktion. Ansvaret för budgetarbetet ligger därför direkt under ekonomichefen. En kommun redovisar en lönesektion inom ekonomienheten. Organisationsmodellen förekommer framförallt i gruppen små kommuner.

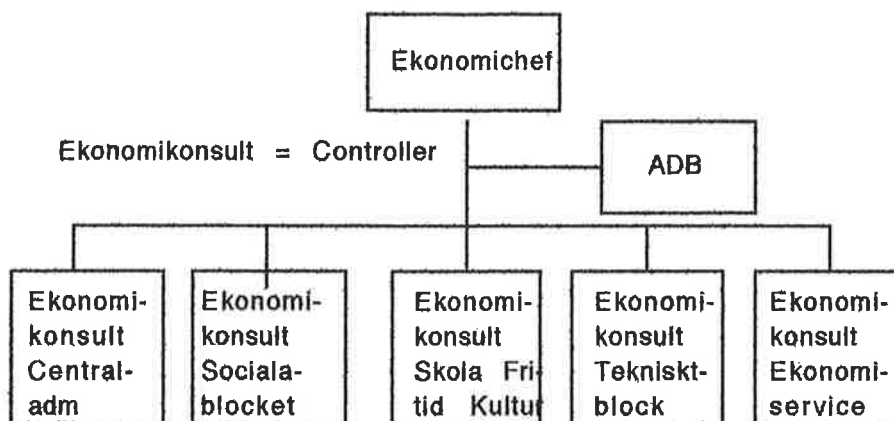


Figur 5.8 Organisationsmodell 5, Små kommunmodellen.

Organisationsmodell 6 - 7 : "Ekonomikonsultmodellen" samt "Divisionsmodellen"

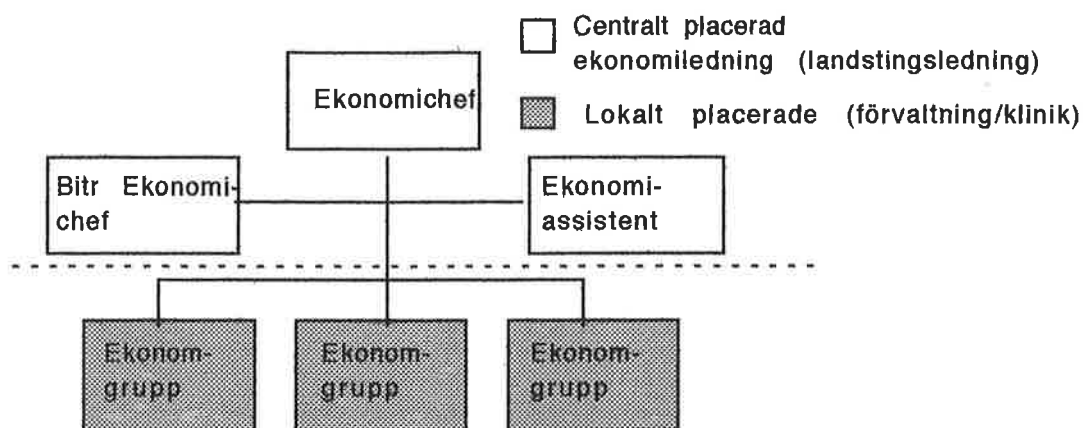
I följande avsnitt redovisas två organisationsmodeller som bygger på en uppdelning av ekonomifunktionen utifrån ett verksamhetsperspektiv. Modellerna framgår ur enkätundersökningen och är specifika för de redovisade kommunerna.

En kommun organiserar sin ekonomifunktion genom att ekonom/controller fungerar som ekonomikonsulter med ansvar för olika verksamheter (förvaltningar), se figur 5.9. En enhet inom ekonomifunktionen är en ren driftfunktion med ansvar för ekonomiservice (registrering, debitering, kassa).



Figur 5.9 Organisationsmodell 6, Ekonomikonsultmodellen.

Inom ett landsting kan man finna en snarlik organisationsindelning som modell 6. En centralt placerad ekonomiledning (ekonomichef, bitr ekonomichef, ekonomiassistent) ansvarar för övergripande budget- och uppföljningsfrågor. På lokalnivå i organisationen (klinik) finns det ekonomigrupper med ansvar för budget- och redovisningsfrågor. Utmärkande för organisationsmodellen är att man för ut ekonomiarbetet närmare verksamheten. Organiseringen av ekonomifunktionen kan jämföras med divisionaliserade organisationer med en liten central ekonomifunktion på koncernnivå där man samtidigt bygger upp lokala ekonomifunktioner med större ansvar på lokal nivå (divisionsnivå).



Figur 5.10 Organisationsmodell 7, Divisionsmodellen.

En sammanfattning av ekonomifunktionernas organisation ger vid handen att det inte finns någon renodlad typisk organisatorisk uppbyggnad. Däremot präglas modellerna 1 till 5 av en funktionsindelning i redovisning, budget och allmän ekonomiservice. Kommunernas storlek påverkar ekonomifunktionens utformning och i framförallt större och mellanstora kommuner förekommer separata budget- och redovisningsfunktioner. Karakteristiskt för små kommuner är att de sällan redovisar någon budgetfunktion, däremot en separat redovisningsfunktion och en allmän ekonomiservicefunktion.

Ekonomifunktionernas organisatoriska uppbyggnad återspeglar den styrprocess som enligt respondenterna råder i kommunerna (se frågeställning 5.2). Styrning med inriktning på budget och redovisning.

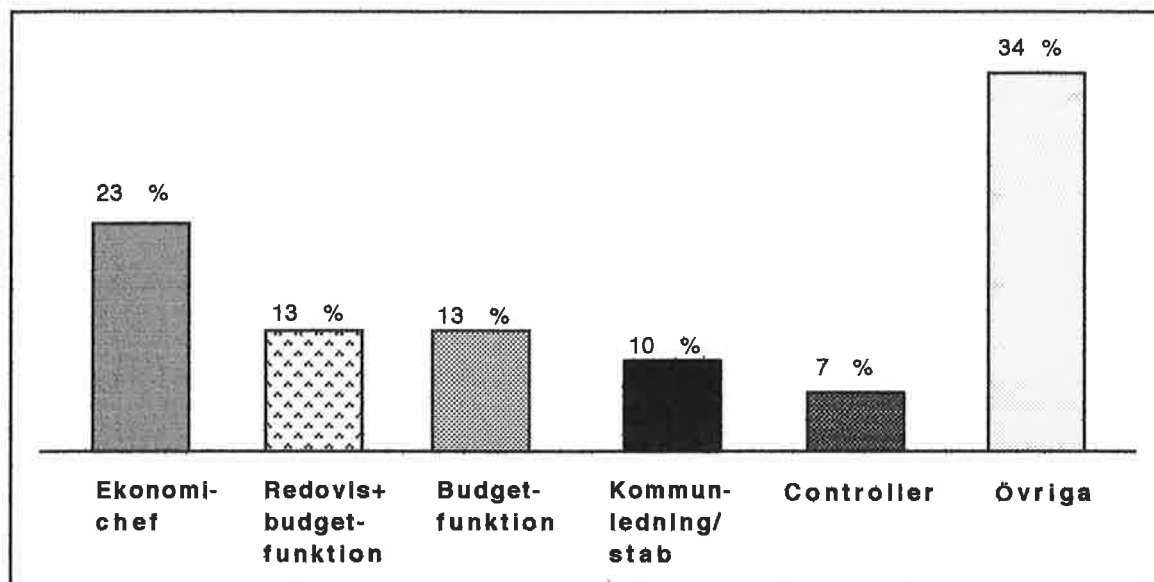
5.5 Funktion/funktioner som arbetar med ekonomiska styrfrågor inom organisationen

Syftet med följande frågeställning var att undersöka huruvida det finns någon funktion inom den totala kommunala organisationen som har ansvar för ekonomistyrningsfrågor.

Har ni någon funktion som arbetar med ekonomiska styrfrågor bla strategisk planering och uppföljningsfrågor i er organisation, i så fall vilken?

Frågan besvaras av respondenterna med öppna svar. Svaren redovisas enligt följande indelning i grupper ; ekonomichef, kombinerad redovisnings- och budgetfunktion, budgetfunktion, kommunledning/stabsfunktion, controllerfunktion och övriga. I gruppen övriga ingår även de som svarat enbart nej på frågan (se figur 5.11).

Av svaren kan man utläsa att i flertalet kommunala organisationer finns det flera funktioner som arbetar med planerings- och uppföljningsfrågor.



Figur 5.11 Funktioner som arbetar med ekonomistyrningsfrågor.

Ekonomicheferna är den största enskilda funktion som arbetar med ekonomistyrningsfrågor, gruppen utgör cirka 23 % av de svar som angivits. Ekonomiavdelningar med gemensam redovisning- och budgetfunktion eller separat budgetfunktion utgör 13 % vardera av de totala svaren.

I 10 % av enkätsvaren angavs att ekonomistyrningsfrågor utfördes av kommunledningskontor/staber eller kommunkansli. Gruppen controllerfunktion utgör endast 7 %.

I gruppen övriga som utgjorde 34 %, anges funktioner som hela ekonomiavdelningen och ekonomiavdelning tillsammans med planeringsavdelningen. Det är också vanligt att arbetet med ekonomistyrningsfrågor delas mellan ekonomichef, biträdande ekonomichef och ibland även finanschef.

Enkäten utvisar att framförallt i små kommuner är det ekonomichefen som ansvarar för planerings-och uppföljningsfrågor.

Studien i övrigt redovisar att arbetet med ekonomistyrfrågor inte är koncentrerade till någon specifik enhet utan förekommer inom flera funktioner inom den kommunala organisationen.

5.6 Ekonomistyrningsarbetet i relation till budgetarbetet

De kommunala organisationerna har som tidigare redovisats koncentrerat sin styrprocess kring programbudgetstyrning. Med följande fråga är syftet att undersöka kopplingen mellan budgetarbete och arbete med ekonomistyrning.

Skiljer ni på budgetarbete och arbete med ekonomistyrningsfrågor?

Frågan kan besvaras med svarsalternativen JA respektive NEJ. Av svaren utläses att i 76 % av de kommunala organisationerna skiljer man inte mellan budgetarbete och arbete med ekonomistyrningsfrågor. En slutsats man kan dra är att ekonomistyrning är detsamma som budgetarbete enligt respondenterna. Svaret på frågan bekräftar också svaret i frågan 5.2 "Hur arbetar ni med ekonomistyrningsfrågor?", där budgetarbetet redovisas som den viktigaste arbetsuppgiften.

5.7 Användningen av begreppet controller och/eller controllerfunktion inom kommunala organisationer

I platsannonser till olika kommunala tjänster används begreppen controller och controllerfunktion allt oftare. Även i diskussionen om förändringar av planerings- och ekonomiorganisationerna samt förändring av ekonomistyrningsarbetet förekommer begreppen. Syftet med frågan var att se i vilken omfattning controller och/eller controllerfunktion används i kommunerna.

Använder ni begreppet controller och/eller controllerfunktion i er organisation?

En sammanställning visar att 84 % av kommunerna inte använder controller- och/eller controllerfunktionsbegreppen. Resterande 16 % redovisar att de använder begreppen inom sina organisationer och det är uteslutande inom gruppen mellanstora kommuner.

5.8 Etablering av controllerfunktion inom de kommunala organisationerna

Avsikten med frågan var att undersöka hur många av kommunerna som diskuterar att införa en controllerfunktion. En jämförelse gjordes också mellan frågan om etablering av controllerfunktion och kommunernas storlek för att se ifall det finns något samband.

Diskuterar ni i er organisation att etablera en controllerfunktion?

Av kommunerna redovisar 60 % att de inte diskuterar någon etablering av en controllerfunktion. Resterande 40 % anger att en sådan diskussion pågår eller att man redan hade infört en controllerfunktion i organisationen. Svaren får tolkas som att det finns ett relativt stort intresse inom de kommunala organisationerna för controller och en controllerfunktion.

	<u>J A</u>	<u>NEJ</u>
Små kommuner (< 12 999)	3 (17%)	12 (44%)
Mellanstora kommuner (13 000 -49 999)	11 (61%)	11 (41%)
Stora kommuner (> 50 000)	4 (22%)	4 (15%)
Totalt	<u>18 (100%)</u>	<u>27 (100%)</u>

Figur 5.12 Etablering av controllerfunktion i kommunala organisationer.

Av figur 5.12 framgår att det är inom grupperna stora- och mellanstora kommuner som etablering av controller diskuteras. Endast 3 av de 15 små kommunerna diskuterar en etablering, kommunstorleken påverkar tydligen frågan om inrättande av en controllerfunktion.

6 SAMMANFATTANDE ANALYS

I följande kapitel görs en sammanfattande analys och resonemang förs kring samband som framkommer av studien.

6.1 Anser - Är - Bör

En första iakttagelse som kan göras utifrån enkätstudien är att respondenterna betonade olika nyckelord/begrepp. Detta gör sig gällande när de definierar begreppet ekonomistyrning, när de beskriver hur de faktiskt arbetar med ekonomistyrning samt när de redovisar vad de anser en "ekonomistyrare" bör arbeta med. Det finns alltså skillnader mellan vad de *anser* ekonomistyrning innebär, hur det *är* och praktiskt utförs idag samt arbetsuppgifter som en ekonomistyrare *bör* utföra.

Vid definition av ekonomistyrning redovisar de kommunala organisationerna framförallt redovisning och resultatmättningsfrågor samt utveckling av ekonomirelationer. De uttrycker vikten av att styra med ekonomiska mått mot fastställda ekonomiska mål. Även budgetarbete förs fram av en del respondenter, men dock inte lika mycket som de förstnämnda.

En förklaring till att de lyfter fram redovisnings- och resultatstyrning kan vara diskussionen kring införandet av en ny budget- och redovisningsmodell Kf/Lf-86 (Brorström 1982, Johansson 1990). I samband med införandet och tillämpningen av den nya modellen har resultat- och redovisningsfrågor fått ett ökat intresse. I flera av de kommunala organisationerna pågår en diskussion om att införa resultaträkningar och balansräkningar på förvaltningsnivå och att utveckla den finansiella redovisningen och styrningen.

När respondenterna anger hur de faktiskt arbetar med ekonomistyrningsfrågor (*hur det är*) kan man utläsa att budgetarbetet får en dominerande roll i styrprocessen. Traditionellt budgetarbete utgör en stor del av kommunernas ekonomistyrarbete. Redovisning, resultatmätning och uppföljningsfrågor ingår också i kommunernas ekonomistyrningsarbete men betonas inte lika starkt som budgetarbetet.

En reflektion här är varför respondenterna redovisar en bild om vad de *anser* ekonomistyrning innebär och en annan om hur ekonomistyrningsarbetet *är*. Som redovisats utgör budgetarbetet en stor del av kommunernas ekonomistyrarbete medan

redovisning och resultatmätning betonas vid definition av ekonomistyrning. En anledning till att respondenterna lyfter fram budgetarbetet kan vara att budgetprocessen utförs enligt tradition och att det är svårt att förändra en trygg arbetsmetod och invant mönster.

En annan orsak kan vara den politiska styrningen, där man från politiskt håll vill kunna se sambandet mellan orsak och verkan (Jönsson 1988) och vilka effekter och konsekvenser de politiska besluten får. Genom budgetplaner och budgetuppföljningar anser politikerna att de får information om verksamheten och konsekvenser av sina beslut och handlingar. Brunsson (1986) menar att budgeten är en viktig arena för att lyfta fram politiska diskussioner och att den ger möjlighet att föra fram alternativ. Detta kan vara en orsak till svårigheten att förändra och införa nya styrmodeller. Det kan därför finnas en strävan från politiker att hålla fast vid en trygg och beprövad styrmodell. Kontentan av resonemanget är att ekonomistyrning innebär redovisning och resultatmätning men av olika anledningar är det svårt att förändra traditionella och etablerade styrmodeller. Verklig förändring är svår få till stånd.

Arbetsuppgifter som innebär att tolka och analysera verksamheten, att utföra effektivitetsmätningar och att föra en aktiv dialog med verksamhetsföreträdarna redovisas mindre frekvent i det löpande ekonomistyrarbetet. Orsak kan vara att man saknar analysmetoder för att utföra djupare analyser av verksamheten. En annan är svårigheter att beskriva vilka prestationer och resultat verksamheten skall uppnå. En förklaring kan vara att de som ansvarar för ekonomistyr- och uppföljningsfrågor saknar tid och kompetens som krävs för att analysera verksamhetens resultat.

Uppföljningsfrågor och rapportering redovisas som de viktigaste arbetsuppgifterna för en "ekonomistyrare" och de bör vara prioriterade arbetsuppgifter enligt respondenterna. Den tydliga betoningen på att ekonomistyraren skall koncentrera sig på uppföljning av verksamheten tolkas som att man efterfrågar en "uppföljningsspecialist". Uppföljningsspecialisten skall dels ansvara för utveckling av uppföljningen i organisationen och i en del fall även själv delta aktivt i uppföljningsarbetet.

Vid utformning av en ekonomistyrarens arbetsuppgifter betonar respondenterna vikten av att föra en dialog och stödja verksamhetsansvariga i deras lokala uppföljningsprocesser med att tolka och analysera resultat liksom att utveckla lokala uppföljningsmodeller. Andra arbetsuppgifter som nämns är att ansvara för att utbildning kommer till stånd i ekonomi och ekonomistyrfrågor. En arbetsuppgift av vikt är att utifrån godkända styrprinciper påverka och förändra attityder i organisationen, i syfte att uppnå organisationens totala mål.

Nedan redovisas en sammanställning av arbetsuppgifter som enligt respondenterna bör utföras av en ekonomistyrare. Beskrivningen nedan får tolkas som en "idealbild" och skall kanske inte utföras av en enda person utan av en ekonomistyrfunktion eller flera organisatoriska enheter.

Kommunal "ekonomistyrare/controllers" arbetsuppgifter

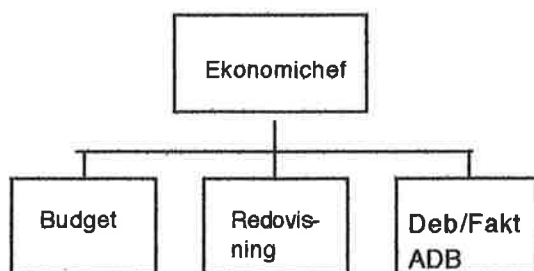
- * Att ansvara för uppföljning och rapportering till i första hand kommunledningen.
- * Att föra en dialog med verksamhetsföreträdarna och fungera som en "speaking partner".
- * Att ansvara för utbildning i ekonomistyrningsfrågor.
- * Att ansvara för utveckling av uppföljnings- och informationssystem samt rapporter.
- * Att tolka, analysera och utvärdera verksamheten.
- * Att utföra effektivitetsmätningar och ange åtgärdsförslag.
- * Att utveckla budgetarbetet och vissa redovisningsfrågor.
- * Att ansvara för processen med att utveckla verksamhetsmål.

Vissa arbetsuppgifter utförs inom olika delar i organisationen, men utvecklingsfrågor och det övergripande ansvaret ligger inom ekonomistyrfunktionen. Genom att en funktion och/eller en person får ett övergripande ansvar för styrpolicyn i organisationen får man samtidigt en helhetssyn på styrfrågorna.

6.2 Organisering av ekonomifunktionen - helhetssyn

En analys av kommunernas sätt att organisera sina ekonomifunktioner uppvisar en mångfald av olika organisationsmodeller. Den vanligaste modellen är en indelning i budget, redovisning och en allmän ekonomiservicefunktion (se figur 6.1). En organisationsindelning som är anpassad efter en traditionell budgetstyrmodell.

Ekonomifunktionernas organisering och arbetsuppgifter är kameralt inriktade och funktionen fungerar i flera fall som en central ekonomiserviceenhet. Arbetsuppgifterna innebär sammanställning av ekonomimaterial (redovisning, budget).



Figur 6.1 Traditionell organisering av ekonomifunktion.

Studien visar också att ekonomistyrningsfrågorna behandlas inom många funktioner i en kommun. I en del fall anges ekonomichefen som ansvarig för strategisk planering och uppföljningsfrågor. En analys av svaren visar alltså att ansvaret för styrprocessen är svårt att precisera i organisationen till en funktion eller person. En orsak kan vara att flertalet kommuner har små ekonomifunktioner med få personella resurser. Med få resurser har arbetet inriktats på löpande drift och ekonomiservice, medan det har funnits små möjligheter för utvecklingsarbete av styrprocessen.

6.3 Etablering av ekonomistyrfunktion

De kommuner (16 %) som anger att de etablerat en separat styrfunktion (controller/controllerfunktion) ingår alla i gruppen mellanstora kommuner. Vidare redovisar respondenterna från både stora och mellanstora kommuner ett relativt stort intresse för att etablera en kommunal controllerfunktion.

Intresset för ekonomistyrfunktion kan delvis förklaras genom sambandet att det pågår ett intensivt utvecklingsarbete av ekonomistyrning framförallt inom gruppen mellanstora kommuner, vilket framgår av undersökningen.

Respondenterna för de mindre kommunerna redovisar att det inte pågår någon större diskussion om en styrfunktion, vilket kan förklaras med att de har mindre möjligheter och resurser att etablera en separat styrfunktion. En annan förklaring kan samtidigt vara att styrprocessen blir mindre komplicerad i en liten organisation och att ekonomichefen få ta på sig rollen att utveckla styrningen.

7 SLUTSATSER OCH FORTSÄTTNING

Här redovisas slutsatser kring olika utvecklingstendenser inom ekonomistyrningsområdet. Ekonomifunktionens roll som ekonomistyrare och utvecklingen av ekonomrollen i kommunala organisationer diskuteras också. I avsnittet redovisas förslag till vidare forskning om ekonomrollen och kopplingen till utvecklingen av ekonomistyrningen.

7.1 Slutsatser

* Styrning med inriktning på resultat och ekonomiska mål

Respondenterna lyfter fram redovisning och resultatstyrning som viktiga delar i definitionen av ekonomistyrning. En jämförelse med de definitioner av ekonomistyrning som redovisas i kapitel 3.1 (bla Mattsson 1987, Paulsson Frenckner 1989) visar att det övergripande synsättet och inriktningen på ekonomistyrningen inte skiljer sig mellan privat och offentlig sektor.

En tendens är att resultatstyrning och ekonomiska mål blir allt viktigare i de kommunala organisationerna. Det finns en längtan efter affärsmässighet (Bergevärn & Olson 1987). Det är dock viktigt att betona att det finns skillnader i utformningen av de ekonomiska målen och modellerna för privat och offentlig sektor.

* Ny budgetmodell med inriktning på resultatstyrning

I undersökningen framgick att det fanns en skillnad mellan vad man anser ekonomistyrningsbegreppet innebär jämfört med dagens inriktning på budgetarbete och budgetstyrning. En slutsats är att budgetarbetet utgör en viktig del i kommunernas ekonomistyrmetod medan man vill poängtera redovisning och resultatstyrning för att utöva styrningen. Slutsatsen leder fram till att budgetprocessen kommer att förändras och utvecklas, och anpassas efter olika nivåer i organisationen. Budgetarbetet bör få ett annat innehåll än traditionella omfattande verksamhetsplaner. En tydligare koppling mellan resultatredovisning och mätning i relation till utförd verksamhet och prestationer, är nödvändig.

* Uppföljningsspecialist - "Ny" ekonomroll/ekonomistyrfunktion

I undersökningen kan man klart utläsa att respondenterna efterlyser en "uppföljnings-specialist" som kan utveckla uppföljningsprocessen i organisationen. Ekonomistyraren skall koncentrera sig på uppföljningsfrågor och även själv delta i uppföljningsarbetet samt i en del fall även föreslå åtgärder som resultat av uppföljningen. För att kunna arbeta aktivt med att utveckla uppföljningsprocessen och delta i uppföljningen av verksamheten krävs det att det finns avsatt tid och resurser för dessa arbetsuppgifter. Utveckling av uppföljningsprocessen och situationer där ekonomistyraren skall föreslå åtgärder ställer samtidigt krav på kunskaper och en bred kompetens.

Det framgår även i undersökningen att ekonomistyraren bör fungera som ett stöd i uppföljningsfrågor och föra en aktiv dialog med verksamhetsföreträdarna. En annan viktig uppgift är att påverka och förändra attityder i organisationen. Ekonomistyrrollen får enligt denna definition karaktär av att vara aktiv och utåtriktad. Man samverkar med verksamhetsansvariga samtidigt som man ansvarar för rapporteringen gentemot ledningen.

Det förändrings- och utvecklingsarbete som uppenbarligen pågår enligt resonemangen ovan (*anser - är - bör*) ställer krav på att en "ny" ekonomroll utvecklas inom de kommunala organisationerna. Olve (1988) redovisar två dimensioner av ekonomrollen. En mera kameralt/redovisningsinriktad och en mera affärs- och utåtriktad. Olve menar att ekonomrollen tidigare har koncentrerats kring de kamerala arbetsuppgifterna. Men det finns behov av att utveckla den affärs- och utåtriktade dimensionen.

En slutsats vi kan dra är att undersökningen styrker Olves resonemang, att de kommunala organisationerna och de förändrade förutsättningarna ställer krav på en "ny" ekonomistyrfunktion/ekonomroll.

* Separat funktion - Helhetssyn

Kommunernas organisering av ekonomifunktionerna efter en traditionell budgetstyrmodell med en kameralt inriktad ekonomienhet, resulterar i att man koncentrerar sig på löpande drift- och redovisningsfrågor.

Det faktum att ansvaret för strategiska planerings- och uppföljningsfrågor finns inom ett flertal funktioner i organisationen gör att man saknar en helhetssyn på styrfrågor. För att få en samlad kompetens och helhetssyn över styrningen är slutsatsen den att man bör införa en separat funktion som har ett övergripande ansvar för den kommunala organisationens styrprocess. En separat styrfunktion ger den fördelen att man får tid och möjligheter att specialisera sig och utveckla styrprocessen samtidigt som ledningen (kommun, förvaltning, verksamhetsansvariga) kan få det stöd som efterfrågas för att tolka och analysera uppföljningsinformationen.

* **Sammanfattande slutsats**

Undersökningen visar att de kommunala organisationerna står inför en stor förändringsprocess där det ställs krav på utveckling av styrprocessen. Strukturella organisatoriska förändringar i samband med nya styrmodeller ställer krav på utveckling av en "ny" ekonomroll och/eller ekonomistyrfunktion. Utformningen av de "nya" rollerna påverkas av hur ekonomistyrningen kommer att utformas. I undersökningen redovisas även en diskrepans mellan utvecklingen av ekonomistyrningen och ekonomrollen i kommunerna. Ekonomistyrarna gör inte det som man uttrycker att ekonomistyrare bör göra. I en fortsatt forskning är det därför av vikt att studera utvecklingen av ekonomistyrningen och dess koppling till ekonomistyrfunktionen i kommunala organisationer. I nästa avsnitt redovisas förslag på fortsatt forskning.

7.2 Nästa steg

Nästa steg i forskningsprojektet är att göra djupstudier av ett antal kommunala organisationer, både primärkommuner och landstingskommuner. Valet av kommunala organisationer kan dels göras utifrån kommuner som har etablerat någon form av controllerfunktion och utvecklat ekonomistyrningsarbetet, dels kommuner som ännu inte utvecklat någon separat styrfunktion.

Den genomförda undersökningen baseras framförallt på en centralt placerad ekonomichefs synsätt på styrning, organisation och ekonomistyrarbetsuppgifter. I en fortsatt studie är det av intresse att belysa frågeställningarna även utifrån ett politiskt-, förvaltnings- och verksamhetsperspektiv för att undersöka vilka krav som ställs på ekonomistyrfunktionen.

För den fortsatta studien kommer synpunkter och frågeställningar som lyfts fram i enkätstudien att diskuteras. En central frågeställning är att belysa hur olika intressenter (politiker, ekonomer, verksamhetsansvariga) vill utforma ekonomistyrningen och vilka krav de ställer på ekonomistyrfunktionen. Det är samtidigt intressant att undersöka hur man organiserar sina ekonomistyrfunktioner (separat styrfunktion, helhetssyn) samt vad och till vem man rapporterar.

Inför det förändrings- och utvecklingsarbete avseende organisations- och styrfrågor som de kommunala organisationerna står inför under 1990-talet, kommer ekonomistyrfunktionerna att spela en viktig och framträdande roll. Den fortsatta forskningen kan ge en god empirisk information och erfarenheter om hur en bra ekonomistyrfunktion skall utvecklas och utformas inom en föränderlig kommunal organisation.

Referenser

- Anell A *Från central planering till lokalt ansvar. Budgeteringens roll i landstingskommunal sjukvård.*
Lund University Press, 1991.
- Anthony R, Dearden J & Bedford N *Management Control Systems.*
Richard D Irwin Inc, 1984.
- Berg T *Internrevision och controllerarbete - Organisation och ansvarsfördelning i större företag.*
Mekanfönbundets Förlag, 1981.
- Bergeväm L-E & Olson O *Kommunal redovisning då och nu. Längtan efter likformighet, rättvisa och affärsmässighet.*
Doxa, 1987.
- Brorström B *Planeringspolitik eller resultatpolitik.*
Doxa Ekonomi, 1982
- Brorström B *Redovisning.*
Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, referensgruppen i redovisning, 1990
- Brorström B *Effektivitet - begrepp, modell och metod.*
KFi-rapport nr 4, Kommunforskning i Väst 1990.
- Brorström B & Jönsson S *Ekonomistyrning i offentliga sektorn måste komma nerifrån.*
Offentliga Sektorn, 1987.
- Brorström B & Solli R *Kommunekonomi - Principer, Praxis och Problem.*
Studentlitteratur, 1990.
- Brunsson N & Rombach B *Går det att spara ? Kommunal budgetering under stagnation.*
Doxa Ekonomi, 1982.

- Danziger J N *Making budgets. Public resource allocation.*
Sage volume 63, 1978.
- Eriksson S *Statistisk undersökningsmetodik.*
Studentlitteratur, 1978.
- Fihn G & Jönsson S *Ekonomifunktionen inför ett nytt sekel.*
Rapport 1990:297, Handelshögskolan vid
Göteborgs universitet, 1990.
- Finansdepartementet
Svenska kommunförbundet *Långtidsutredningen.*
Finansdepartementet, 1990.
- Goodman S R *Controller's Handbook.*
Irwin, Homewood, 1978.
- Johansson S *Uppföljning av Kf/Lf-86. Kommunernas och
landstingens budget och redovisningsmodell.*
KFi-rapport nr 3, Kommunforskning i Väst,
1990.
- Johnson H.T & Kaplan R.S *Relevance Lost - The Rise and Fall of Management
Accounting.*
Harvard Business School Press, 1987.
- Jönsson S *A City Administration Facing Stagnation.*
BFR/Studentlitteratur, 1982.
- Jönsson S *Kommunal organisation - från programbudgetering
till kommundelsnämnder.*
Studentlitteratur, 1988.
- Källström, A *Uppdrag Styreffekt - Om kontrollern och ekonomi-
styrprocessen.*
Liber, 1990.

- Leijon S, Lundin R & Persson U *Förvaltandets förändring - Om styrning av kommunal ekonomi och verksamhet.*
Doxa Ekonomi, 1984
- Mattsson H *Controller*
Studentlitteratur, 1987.
- Olson O *Ansvar och ändamål - Om utveckling och användning av ett kommunalt ekonomisystem.*
Doxa Ekonomi, 1983.
- Olve N-G *Controllerns rollkonturer av en affärsekonom.*
Mekanförbundets Förlag, 1988.
- Paulsson Frenckner *Värde för pengarna - om controller arbete och ekonomisk styrning i kommunal verksamhet.*
Studieförbundet Näringsliv och Samhälle Förlag, 1989.
- Rombach B *Rationalisering eller prat. Kommunernas anpassning till en stagnerad ekonomi.*
Doxa, 1986.
- Rombach B *Kvalitet i offentlig sektor*
Nordstedts förlag, 1990.
- Samuelson L *Ekonomi*
Nordstedts förlag, 1978.
- Samuelson L *Budgetering och internredovisning.*
Mekanpublikation, 1985.
- Sathe, V *Controller Involvement in Management.*
Prentice-Hall, Englewoods Cliff, 1982.
- Shillinglaw *Cost Accounting. Analysis and controll.*
Irwin, 1982.

Simon H, Guetzkow H,
Kozonetsky G & Tyndall G

*Centralization vs Decentralization in Organizing the
Controller's department*
Controllership Foundation, 1954.

Solli R

*Decentralisering i kommuner. Om politik och admini-
stration på lokal nivå.*
Studentlitteratur, 1988.

Solli R

Ekonomi för dem som gör något.
Studentlitteratur, 1991.

Wildavsky A

*Budgeting. A comperative theory of budgetary
processes.*
Little, Brown and Company. Boston, 1975.

ENKÄT - Controller/"Ekonomistyrare" och controller-funktion i kommunala organisationer.

Denna enkät avser att belysa ekonomistyrningsfunktionen och ekonomistyrningsfrågor i kommunala organisationer.

Första delen av enkäten är en informationsdel för att kartlägga kommunens storlek, placering i organisationen, enkätsvararens befattning etc. Andra delen avser frågor som behandlar ekonomi-styrning. En del frågor är öppna, det vill säga besvaras men en kommentar och några besvaras med alternativen JA och NEJ.

Del 1 :

1.1. Kommun :

Namn :

Telefon :

1.2. Ange vilken befattning du har.

.....

1.3. Var i organisationen är du placerad ?

Kommuncentralt

Förvaltning

Kommunalt bolag

1.4. Ange inom vilken funktion du arbetar.

Ekonomienhet

Redovisningsenhet

Budgetenhet

Annan enhet
(ange vilken)

.....

Del 2 :

2.1. Hur är er ekonomienhet organiserad, vilka funktioner ingår exempelvis redovisningsfunktion, budgetfunktion, controllerfunktion, ADB-funktion etc.

.....

.....

(Rita organisation)

2.2. Har ni någon funktion som arbetar med ekonomiska styrfrågor bla strategisk planering och uppföljningsfrågor i er organisation, i så fall vilken ?

.....

Bilaga Enkät

KFi

Lennart Jansson

Göteborg 90-10-25

2.3. Hur definierar du/ni begreppet ekonomistyrning ?

.....

.....

2.4. Hur arbetar ni med ekonomistyrningsfrågor ?
(Sammanfattande beskrivning)

.....

.....

2.5. Redovisa vad du/ni anser bör ingå i en "ekonomistyrarens"
arbetsuppgifter ?

.....

.....

2.6. Skiljer ni på budgetarbete och arbete med ekonomistyrnings-
frågor ?

Ja

Nej

2.7. Använder ni begreppet controller och/eller controllerfunktion
inom er organisation ?

Ja

Nej

2.8. Diskuterar ni i er organisation att etablera en controllerfunktion ?

Ja

Nej

Tack för hjälpen