

Fakultet for økonomi og samfunnsvitenskap

Stine Pedersen Forrestad

## Masteravhandling

# Hvordan er økonomifunksjonen organisert i små kommuner, og hva er hovedutfordringene?

How is the management accounting function organized in small municipalities, and  
what are the main challenges?

Master i økonomi og ledelse – spesialisering økonomistyring

2021

Samtykker til tilgjengeliggjøring i digitalt arkiv Brage JA  NEI

## Forord

Denne masteravhandlingen markerer avslutningen på et masterstudium i økonomi og ledelse ved Handelshøyskolen Innlandet, avd. Rena. Oppgaven utgjør 30 studiepoeng innen studiespesialiseringen økonomistyring.

Temaet for denne avhandlingen er styringsutfordringer i kommunal sektor, spesifikt små kommuner. Jeg har gjennomført casestudier der jeg har studert tre små kommuner i Norge. Det er benyttet dybdeintervjuer og dokumentstudier for å innhente datamateriale. Min intensjon har vært å avdekke hvilke hovedutfordringer ansatte i kommunenes økonomifunksjon opplever at de har.

Arbeidet med masteroppgaven har vært både lærerikt og interessant, men også utfordrende og krevende. Studiet har gitt meg verdifull kunnskap og erfaringer som jeg vil ta meg med videre. Jeg vil rette en stor takk til alle mine informanter for at de satte av tid midt i den travle perioden med budsjettarbeid til å stille opp til intervju.

Videre ønsker jeg å takke min veileder Per Christian Ahlgren som har vært behjelpelig under hele prosessen med konstruktive tilbakemeldinger og gode faglige innspill. Jeg ønsker også å rette en særlig stor takk til hele familien min som har holdt ut; min kjære mann som har holdt fortet hjemme under samlinger og i eksamensperioder, min kjære mamma som har reist til og fra Rena med meg utallige ganger som barnevakt for å avlegge eksamener igjennom hele studiet, og stilt opp som barnevakt når som helst ellers, samt min kjære søster som har bidratt som barnevakt og støtte. Jeg hadde aldri klart det uten dere – TAKK!

Innholdet i denne masteroppgaven står for forfatterens egen regning.

Rena, november 2021

Stine P. Forrestad

---

## Innhold

<b>NORSK SAMMENDRAG .....</b>	<b>6</b>
<b>ENGELSK SAMMENDRAG (ABSTRACT).....</b>	<b>8</b>
<b>1. INNLEDNING .....</b>	<b>11</b>
1.1 BAKGRUNN .....	11
1.2 FORMÅL OG PROBLEMSTILLING.....	15
1.3 OVERSIKT OVER HVORDAN OPPGAVEN ER BYGGET OPP .....	16
<b>2. TEORIGRUNNLAG.....</b>	<b>18</b>
2.1 OVERSIKT OVER KAPITLET .....	18
2.2 ØKONOMISTYRING I OFFENTLIG SEKTOR.....	18
2.3 NEW PUBLIC MANAGEMENT .....	22
2.4 <i>LEVERS OF CONTROL</i> RAMMEVERKET .....	25
2.4.1 <i>Grensesystemer</i> .....	26
2.4.2 <i>Diagnostiske systemer</i> .....	28
2.4.3 <i>Trossystemer</i> .....	29
2.4.4 <i>Interaktive systemer</i> .....	31
2.4.5 <i>Balanse og helhet</i> .....	32
2.4.6 <i>Oppsummering Levers of Control rammeverket</i> .....	33
2.5 ØKONOMEN I OFFENTLIG SEKTOR .....	34
<b>3. FORSKNINGSDESIGN OG METODE FOR INNSAMLING OG ANALYSE AV DATA</b>	<b>39</b>
3.1 VALG AV FORSKNINGSDESIGN.....	39
3.2 VALG AV METODE FOR DATAINNSAMLING OG ANALYSE .....	40
3.3 UTFORMING AV INTERVJUGUIDE .....	41
3.4 PROSESSEN MED Å SAMLE INN DATA .....	42

---

3.4.1	<i>Valg av samarbeidspartnere</i> .....	42
3.4.2	<i>Datainnsamling</i> .....	43
3.4.3	<i>Dybdeintervju</i> .....	44
3.4.4	<i>Dokumentstudier</i> .....	47
3.5	DATAANALYSE .....	47
3.6	ETISKE HENSYN .....	48
3.6.1	<i>Informert samtykke</i> .....	48
3.6.2	<i>Konfidensialitet</i> .....	49
3.7	STUDIETS KVALITET .....	50
3.7.1	<i>Pålitelighet</i> .....	50
3.7.2	<i>Gyldighet</i> .....	51
3.7.3	<i>Generalisering/overførbarhet</i> .....	51
<b>4.</b>	<b>EMPIRI</b> .....	<b>52</b>
4.1	CASEBESKRIVELSER .....	52
4.2	DE VIKTIGSTE STYRINGSUTFORDRINGENE .....	55
4.3	MIKSEN AV STYRINGSMEKANISMER .....	60
4.3.1	<i>Trossystem - verdier og visjon</i> .....	60
4.3.2	<i>Grensesystem – virksomhetens rammer</i> .....	62
4.3.3	<i>Diagnostisk system - kontrollmekanismene</i> .....	64
4.3.4	<i>Interaktivt system – bruken av systemene</i> .....	65
4.3.5	<i>Sammenhengene mellom styringsmekanismene</i> .....	67
4.4	ØKONOMENS ROLLE .....	68
4.5	OPPSUMMERING AV EMPIRISKE FUNN .....	72

---

<b>5. ANALYSE</b> .....	<b>74</b>
5.1 FUNN 1 - VIKTIGSTE STYRINGSUTFORDRINGER, LIKHETER OG ULIKHETER.....	74
5.2 FUNN 2 – BRUK AV EN MIKS AV STYRINGSMEKANISMER .....	79
5.3 FUNN 3 – ØKONOMISJEFENS OG CONTROLLERENS ROLLE HAR STOR BETYDNING FOR Å GJØRE STYRINGSMEKANISMENE INTERAKTIVE .....	85
5.4 FUNN 4 – ØKONOMER I SMÅ KOMMUNER MÅ IVARETA MANGE OMRÅDER OG OPPGAVER OG KREVER MANGE FERDIGHETER.....	86
5.5 FUNN 5 – EN DEDIKERT CONTROLLERROLLE HAR BETYDNING FOR ANSATTES OPPLEVELSE AV Å HA NOK RESSURSER OG KONTROLL .....	88
<b>6. DISKUSJON OG KONKLUSJON</b> .....	<b>90</b>
6.1 STUDIENS BIDRAG OG IMPLIKASJONER.....	96
6.2 STUDIENS BEGRENSNINGER OG FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING .....	98
<b>LITTERATURLISTE</b> .....	<b>100</b>
Figur 1 – Intervjuoversikt.....	44
Figur 2 - Oppsummering av kommunenes økonomifunksjoner.....	91
Vedlegg 1 – Vurdering NSD.....	104
Vedlegg 2 – Informasjonsskriv.....	108

## Norsk sammendrag

Økonomistyringen i offentlig sektor blir stadig viktigere og mer utfordrende. New Public Management (NPM) er en internasjonal utviklingstrend som de senere tiår har ført til et økt fokus på økonomistyringen i offentlig sektor, og en økt bruk av styringsprinsipper fra privat sektor. I Norge har vi også generalistkommuneprinsippet som innebærer at alle kommuner skal ivareta de samme oppgavene og tjenestene uavhengig av størrelse og hvor i landet de ligger. Små kommuner må derfor ivareta de samme oppgaver og tjenester som de store og mellomstore kommunene, men med langt færre ressurser. Omfanget innen hver tjeneste er naturligvis mindre i små kommuner enn i de store, men variasjonen i oppgaver og type oppgaver er de samme.

Formålet med denne studien er å se nærmere på hvordan små kommuner har organisert økonomifunksjonen for å få et innblikk i kommunenes økonomistyring, og hvilke hovedutfordringer de ansatte opplever. Det er en praktisk studie om styringsutfordringer og styringssystemer, og om arbeidshverdagen til de som er sentrale i økonomifunksjonen. Dette undersøkes gjennom følgende problemstilling:

**«Hvordan er økonomifunksjonen organisert i små kommuner, og hva er hovedutfordringene?».**

For å belyse denne problemstillingen har jeg gjennomført kvalitative casestudier av tre små kommuner i Norge. Datainnsamlingen har foregått gjennom dybdeintervjuer og dokumentstudier. Totalt har jeg gjennomført syv dybdeintervjuer av et utvalg bestående av økonomisjefer, kontrollere, økonomikonsulenter og regnskapssjefer.

Studien har til hensikt å bidra med kunnskap om hvordan små kommuner organiserer økonomifunksjonen sin, og hvilke utfordringer som er knyttet til det. Dette innebærer hvilke styringsmekanismer kommunene bruker, hvilke styringsmekanismer som er de viktigste, og hvordan disse brukes. I tillegg bidrar studien til å gi et innblikk i hvordan det oppleves å være økonom i en liten kommune, der man som fagperson ofte er en av få på sitt område.

Studiens resultater viser at kommunene organiserer økonomifunksjonen sin ulikt, selv om de er noenlunde like i størrelse. I utvalget på tre kommuner er det også tre ulike organiseringer,

samt ulik ressurstilgang. Dette gir en varierende oppfatning av hva som er hovedutfordringene. Noen utfordringer som sårbarhet rundt nøkkelpersonell, og mangel på mulighet til fordypning i ulike emner viser en krevende og travel hverdag, og dette er felles for de tre kommunene. Men bare en av kommunene peker på utfordringer rundt opplevelsen av å ikke ha tilstrekkelige ressurser.

Ulik ressurstilgang gir også ulike forutsetninger for bruken av styringsverktøy. Kommunen som opplever en knapphet av ressurser, opplever ikke like god kontroll som de to andre. Det er ønskelig med en ressurs til, som kan bistå med oppgaver som helhetlig overblikk og bedre tid til å fordype seg i oppgaver for å gjøre tingene riktig, og gjøre de riktige ting. Samtlige kommuner har utfordringer rundt tidsbruk på arbeidsoppgaver, og knapphet på tid gjør at økonomene ikke får gjort grundige analyser og virkelig boret i materien de arbeider med. Selv om dette ikke oppleves som en utfordring for alle, kan man ved å knytte det til rammeverket *Levers of Control* påstå at den innovative delen blir mindre vektlagt enn kontrollen nettopp fordi det ikke er rom for å gjøre grundige analyser for forbedring.

Studien viser også at kommunene bruker en miks av styringssystemer, der enkelte mekanismer vektlegges mer enn andre. Flere av systemene brukes interaktivt, hovedsakelig i samspill og dialog mellom økonomifunksjonene og enhetslederne. Økonomisjef- og controllerrollen er av stor betydning for hvordan styringsmekanismene brukes, og den interaktive bruken skyldes i stor grad involveringen av økonomene.

Rollen som controller i små kommuner samsvarer i stor grad med det litteraturen og tidligere studier sier om den hybride controllerrollen i offentlig sektor. Den hybride rollen er kompleks og innebærer en kombinasjon av den tradisjonelle og den moderne controller. Oppgavene innebærer fortsatt en del rapportering og kontrollarbeid, men samtidig veiledning, rådgivning og sparringspartner på tvers av enheter. Rollen krever mangfoldige egenskaper og solid kompetanse, samt en sterk evne til omstilling. Arbeidshverdagen består av en rekke hattebytter, der både oppgaver og rolle endrer seg gjennom dagen. Økonomisjefen ivaretar også en del av de typiske controllerrollene, og økonomisjef oppleves som et nav for kommunens økonomistyring.

## Engelsk sammendrag (abstract)

Management accounting in the public sector is becoming increasingly important and challenging. New Public Management (NPM) is an international development trend that in recent decades has led to an increased focus on management accounting in the public sector, and an increased use of management principles from the private sector.

In Norway, we also have the generalist municipal principle which entails that all municipalities shall take care of the same tasks and services regardless of size and where in the country they are located. Small municipalities must therefore take care of the same tasks and services as the large and medium-sized municipalities, but with far fewer resources. The scope of each service is of course smaller in small municipalities than in the large ones, but the variation in tasks and types of tasks is the same.

The purpose of this study is to take a closer look at how small municipalities have organized the management accounting function in order to gain an insight into the municipalities' management accounting, and what main challenges the employees experience. It is a practical study on management challenges and management systems, and about the working lives of those who are central to the functioning of the economy. This is investigated through the following issue:

"How is the management accounting function organized in small municipalities, and what are the main challenges?"

To shed light on this issue, I have carried out qualitative case studies of three small municipalities in Norway. The data collection has taken place through in-depth interviews and document studies. In total, I have conducted seven in-depth interviews of a selection of chief financial officers, controllers, management accounting consultants and chief accounting managers.

The study aims to provide knowledge about how small municipalities organize their management accounting function, and what challenges are associated with it. This entails which management mechanisms municipalities use, which management mechanisms are the most important, and how these are used. In addition, the study helps to give an insight into



what it feels like to be an economist in a small municipality, where you as a professional are often one of the few in their area.

The study's results show that municipalities organize their management accounting function differently, even though they are somewhat similar in size. In the sample of three municipalities, there are also three different organizations, as well as different access to resources. This gives a varying perception of the main challenges. Some challenges such as vulnerability around key personnel, and lack of opportunity to specialization in various topics show a demanding and busy everyday life, and this is common to the three municipalities. But only one of the municipalities points to challenges around the experience of not having sufficient resources.

Different resource access also provides different prerequisites for the use of management tools. The municipality that experiences a shortage of resources does not experience as good control as the other two. Another resource is desirable, which can assist with tasks such as a holistic overview and more time to immerse in tasks to do things right and do the right things.

All municipalities have challenges regarding time spent on work tasks, and a shortage of time means that economists are unable to do thorough analyses and really drill into the matter they are working on. Although this is not perceived as a challenge for everyone, by linking it to Simons (1995b) Levers of Control, it can be claimed that the innovative part is less emphasized than control precisely because there is no room to do thorough analysis for improvement.

The study also shows that municipalities use a mix of management systems, where some mechanisms are emphasized more than others. Several of the systems are used interactively, mainly in interaction and dialogue between the management accounting functions and the unit managers. The role of chief financial officer and controller is of great importance for how the management mechanisms are used, and the interactive use is largely due to the involvement of economists.

The role of controller in small municipalities largely corresponds to what the literature and previous studies say about the hybrid controller role in the public sector. The hybrid role is

complex and involves a combination of the traditional and the modern controller. The tasks still involve some reporting and control work, but at the same time guidance, advice, and sparring partner across units.

The role requires diverse qualities and solid competence, as well as a strong ability to adapt. Everyday work consists of several hat changes, where both tasks and roles change throughout the day. The CFO also takes care of some of the typical controller roles and is perceived as a hub for the municipality's management accounting.

# 1. Innledning

Denne masteroppgaven utforsker hvordan små norske kommuner har organisert økonomifunksjonen og hva de ansatte ser på som hovedutfordringer knyttet til det. Først i innlednings-kapitlet presenteres bakgrunnen og motivasjon for studien. Deretter presenteres formålet med oppgaven og studiens konkrete problemstilling. Videre kommer en kort redegjørelse for hvilken metode som er brukt for å finne svar på problemstillingen, før det til slutt presenteres en kort oversikt over hvordan oppgaven som helhet er bygd opp.

## 1.1 Bakgrunn

Kommunal sektor har mange viktige og ulike arbeidsoppgaver som skal ivaretas, og i tiden framover vil det kreves en god økonomistyring i offentlig sektor for å imøtekomme de endringer som skjer. Den norske velferdsstaten hadde ikke vært den samme hadde det ikke vært for oljefondet som har bidratt til sterk vekst og utvikling i en årrekke. Videre framover vil det imidlertid bli en del endringer i form av mindre drahjelp fra oljesektoren, større fokus på en grønnere økonomi, en aldrende befolkning og raskere teknologiske endringer samt et økt press på offentlige finanser (Andreassen, 2017). Offentlig sektor får flere og flere oppgaver, uten å samtidig ta bort noen, og Andreassen (2017) hevder derfor at offentlig sektor er for svake i prioriteringen av oppgaver, og at de burde fjerne mindre viktige oppgaver og aktiviteter for å få ressurser nok til å ivareta nye og mer viktige oppgaver. Andreassen (2017) peker på resultater fra produktivitetskommissjonens rapporter som viser at innenfor kommunesektoren kan man potensielt effektivisere med så mye som 30-35% for de med lavest effektivitet til de kommunene som er mest effektive.

Andreassen (2017) hevder at det blir særlig viktig framover at offentlig sektor har et stort fokus på strukturer som gjør det mulig å være dynamiske og innovative. Hun hevder videre at «[...] å være resultatvinnere for innbyggere og samfunn er faktisk viktigere enn å være budsjettvinnere» (Andreassen, 2017, s. 96). Videre hevder hun at tradisjonell styring og kontroll vil bli mindre viktig, og at mer handlefrihet til de som har best kompetanse på området og et større ansvar på ledelsen vil få en større betydning (Andreassen, 2017).

I Norge står generalistkommuneprinsippet sterkt, som innebærer at kommunene er pålagt å sørge for at de samme tjenestene er tilgjengelige for innbyggerne, og kommunene er ansvarlige for kvaliteten og effektiviteten i disse tjenestene. De kan imidlertid driftes av helt andre aktører. Slike pålagte tjenester er blant annet skoler, barnehager, vann og avløp, helsesenter og institusjoner for eldre. Som følge av blant annet fraflytting og lavere folketall i distriktskommunene som igjen fører til lavere rammetilskudd vil det fremover kunne knyttes store utfordringer til å løse de kommunale oppgavene på en forsvarlig måte (Brandtzæg et al., 2019).

Forskjellene mellom privat og offentlig sektor har gradvis blitt mindre de siste tiårene. Denne utviklingen knyttes ofte til reformbølgen New Public Management (NPM) som er en internasjonal utviklingstrend der det har blitt rettet et større søkelys på den økonomiske styringen (Busch & Vanebo, 2021; Hood, 1995; Sahlin-Andersson, 2001). NPM handler i stor grad om at den offentlige styringen har økt fokus på resultat, bedre styring, økt konkurranse, mer brukerorientert styring, mer profesjonell ledelse og økt desentralisering. I denne oppgaven danner de NPM relaterte utviklingstrekkene en bakgrunn for analysen av økonomifunksjonens organisering. Senere i oppgaven presenteres dette i større utstrekning.

Flere norske kommuner er desentralisert der enhetsledere har budsjett- og personalansvar for sine enheter. Dette i seg selv viser en ansvarliggjøring av ledere lenger ned i organisasjonen. Kommunene har mange og svært ulike fagområder som skal ivaretas, og ved at enhetslederne har beslutningsansvar vil beslutningene tas av ledere som er tett på ansvarsområdet. Opstad (2020) mener delegering av myndighet vil bidra til en bedre styring fordi beslutningene tas av de som er nærmest aktiviteten. Burns og Baldvinsdottir (2007) argumenterer for at dersom en slik desentralisering skal fungere er det flere ting som må ligge til grunn, blant annet en tillit fra toppledelsen om at de som har fått beslutningsmyndighet ønsker å gjøre det beste for organisasjonen. De viser videre til at for å ha tilstrekkelig kontroll må toppledelsen også bruke flere styringsmekanismer enn kun desentralisering.

Det finnes flere ulike rammeverk for økonomistyring, og Simons (1995b) har utarbeidet et rammeverk kalt *Levers of Control* som legges til grunn videre i studien. Rammeverket består av fire forskjellige styringsmekanismer, og hovedideen bak dette rammeverket er at alle fire

mekanismene må brukes i en viss grad for å oppnå en styringsdynamikk. Virksomheten kan bruke mekanismene til å balansere innovasjon og kontroll. De to mekanismene som muliggjør innovasjon er trossystemer og interaktive systemer, og på den andre siden finner vi diagnostiske systemer og grensesystemer som utgjør kontrollmekanismene. Ved å kombinere disse mekanismene er tanken til Simons (1995b) at spenningen mellom de ulike delene vil bidra til å skape en dynamisk bruk. Mundy (2010) har med utgangspunkt i *Lever of Control* gjort en studie for å se hvordan organisasjoner bruker disse mekanismene til å balansere mellom innovasjon og kontroll. Denne studien peker også på at det er forholdet mellom de interaktive prosessene og de andre mekanismene som påvirker hvordan virksomheten oppnår utvikling av det unike ved sin virksomhet. Det offentlige er omfattet av mange forskjellige lovverk og forskrifter som derfor blir en del av styringen. Ved å ta utgangspunkt i dette rammeverket ønsker jeg å se nærmere på hvordan kommunene bruker de ulike mekanismene i sin styring. Jeg vil også se på viktigheten av de ulike mekanismer. Dette vil bidra til økt kunnskap om hvor disse kommunene legger vekten i sin styring. Det er interessant å se om det samsvarer med Andreassen (2017) sin påstand om at det blir viktigere i tiden framover å legge vekt på strukturer som muliggjør dynamikk og innovasjon, eller om fokuset fortsatt er på tradisjonell styring og kontroll.

Tidligere studier viser hvordan økonomifunksjonen i store og mellomstore kommuner i Norge kan være organisert. Holmestrand og Kirkhus (2019) har sett på økonomienheten i to mellomstore kommuner, mens Kristiansen (2017) har sett på økonomienheten i en norsk storkommune. Det er imidlertid lite forskning på organiseringen og økonomistyringen i små kommuner og hvordan de løser dette med knappe ressurser. Denne studien er ment å vise hvordan små kommuner klarer å ivareta de samme oppgavene med langt færre ressurser til rådighet.

Det finnes mye litteratur knyttet til controllerens rolle og dens utvikling fra tradisjonell controller til mer moderne roller. Den tradisjonelle rollen innebærer en passiv rolle som produsent av finansielle rapporter, utstrakt bruk av kontrolloppgaver, hovedfokus på fortiden og lite involvering i virksomhetens drift (Bogt et al., 2016; Burns & Baldvinsdottir, 2007; Granlund & Lukka, 1998). Controllerens rolle har endret seg fra å være en produsent av regnskapsdata som ledelsen kan benytte i beslutningsprosesser til å være en mer involvert part som fungerer mer som en rådgiver og ledelsesstøtte (Bogt et al., 2016; Burns &

Baldvinsdottir, 2007; Granlund & Lukka, 1998; Kristiansen, 2017; Paulsson, 2012). Det er også gjort en rekke masterstudier om controllerrollen i offentlig sektor i Norge, og hvilke oppgaver og egenskaper disse har (Holmestrand & Kirkhus, 2019; Kristiansen, 2017; Nilsen & Sagbakk, 2018).

I store og mellomstore kommuner finnes det gjerne en controller per område, eller at en controller har noen få områder som sitt ansvarsområde (Holmestrand & Kirkhus, 2019; Kristiansen, 2017). Allikevel pekes det i disse studiene på utfordringer controllerne har ved at oppgavene blir for mange, og at de har for mange hatter (Holmestrand & Kirkhus, 2019; Kristiansen, 2017). Det er derfor interessant å se nærmere på hvordan dette blir løst i mindre kommuner, hvor det ofte ikke er ressurser nok til å ha rendyrkede controller-stillinger.

Det er interessant å se nærmere på hvordan små kommuner organiserer økonomifunksjonen sin for å ivareta økonomistyringen, herunder de viktige arbeidsoppgaver som typisk tilhører ansvarsområdet til en moderne controller, eksempelvis budsjettprosessen, forretningspartner for enhetsledere, opplæring ute i virksomheten og gjennomføring av kontroller (Holmestrand & Kirkhus, 2019; Kristiansen, 2017). Controllerrollen vil derfor være sentral, da denne rollen ivaretar svært mange viktige oppgaver innen økonomistyring i en virksomhet. I små kommuner er antall stillinger sannsynligvis en knapp ressurs, og det vil derfor være interessant å komme tett på de som jobber med dette til daglig. I en liten kommune er det ikke rom for å ha en stor økonomiavdeling med mange ansatte, slik som de store kommunene der det finnes blant annet både økonomisjef, flere kontrollere, regnskapsavdeling og innkjøpsavdeling (Holmestrand & Kirkhus, 2019; Kristiansen, 2017).

Kristiansen (2017) har i sin masteroppgave gjennomført en casestudie av økonomitjenesten i Trondheim kommune. Kommunen er en stor og kompleks offentlig organisasjon som under studien hadde ca 180.000 innbyggere og var arbeidsgiver for ca 15.000 ansatte. Budsjett- og regnskapsrapportering er en viktig del for å ivareta kommunens økonomistyring.

Økonomirådgiverne arbeider opp mot spesialiserte områder, og for helsesektoren i Trondheim kommune er det til sammen sju økonomirådgivere. Kristiansen (2017) bruker begrepet økonomirådgiver, men det er tilsvarende controller. For små kommuner vil det sannsynligvis ikke være mulig å ha rene økonomiroller knyttet til spesifikke områder, og det vil derfor være interessant å se nærmere på hvordan de løser det. Økonomirådgivernes

oppgaver som beskrives i intervjuene utført av Kristiansen (2017) er blant annet budsjettplanlegging, prognose, regnskap, økonomisk opplæring og støtte for enhetene, bistand ved bemanningsplanlegging og utvikling og prosjektarbeid. Økonomirådgiverne skal støtte enhetslederne som sitter med ansvaret for sine enheter. Et av funnene Kristiansen (2017) presenterer er at rollen som controller i en storkommune krever mangfoldige kompetanser, herunder å være tilpasningsdyktig og ha evne til å omstille seg raskt til andre oppgaver og settinger. I tillegg bruker fortsatt økonomirådgiverne mye tid på fortiden i tråd med den tradisjonelle controllerrollen, eksempelvis månedsrapporteringer, kvartalsrapportering og årsrapportering, men dette er ikke lenger dominerende.

## 1.2 Formål og problemstilling

Formålet med denne studien er å få et godt innblikk i hvordan kommunene har organisert økonomifunksjonen sin, og hvilke utfordringer de som arbeider med økonomi opplever. Hvordan kommunene har organisert økonomifunksjonen sin vil også påvirke rollene til de som arbeider med økonomi. Derfor vil det også være naturlig å se nærmere på hvilke roller de ulike informantene har, hva de innebærer, og hvilke utfordringer de ser knyttet til organiseringa.

Med bakgrunn i dette har jeg formulert følgende problemstilling;

### **Hvordan er økonomifunksjonen organisert i små kommuner, og hva er hovedutfordringene?**

For å finne ut av dette har jeg gjennomført en kvalitativ studie med bruk av casestudier i tre kommuner, i størrelsesorden 3000-6100 innbyggere pr. 01.01.20. Det er ikke av de minste kommunene i Norge, men de er likevel små og representerer en stor andel av norske kommuner. Jeg har gjennomført totalt syv dybdeintervjuer med en blanding av økonomisjefer, kontrollere, regnskapssjefer og konsulenter.

For å komme tett på arbeidshverdagen til de ansatte og få en god innsikt i økonomifunksjonens organisering og de ulike roller valgte jeg et lite utvalg. Dette gir meg mulighet til å komme i dybden, finne ut av praksis og samle erfaringer fra de ansatte. Målet

har vært å komme tett på informantene og deres arbeidshverdag, for å finne ut hva de mener er utfordringer i sin rolle og i kommunens organisering av økonomifunksjonen.

Det vil være interessant for lignende kommuner å se hva andre i tilsvarende stillinger ser på som utfordringer og hvordan de håndterer dette. Kommunesammenslåing har vært et tema på landsbasis i en årrekke, noen er tvangssammenslått, mens andre har hatt lokale politiske diskusjoner over tid. Dette bidraget kan hjelpe til med å sette fokus på de praktiske utfordringene som finnes som følge av at kommunene er små. Det har de senere år også vært en økt tendens til flere interkommunale samarbeid, og denne studien kan bidra til å vise hvor skoen trykker, og om det eventuelt kan være noe å samarbeide om videre, f.eks en controllerrolle på tvers av nabokommuner eller lignende.

Denne studien bidrar til en økt forståelse om hvordan kommuner, ledere og ansatte i økonomifunksjoner kan se hvordan styringsmekanismer fungerer i små kommuner, hvem ivaretar de ulike rollene og hvordan oppleves dette for dem som sitter tett på. Dette vil også være relevant for studenter som er interessert i økonomistyring i offentlig sektor, og i hvilke roller som finnes og hva disse innebærer. I tillegg vil det være relevant for politikere og myndigheter å få et innblikk i hvordan det fungerer i praksis. Det kan være interessant ved eventuell omorganisering i kommuner, og et bidrag til drøftinger knyttet til interkommunalt samarbeid om økonomifunksjoner.

### 1.3 Oversikt over hvordan oppgaven er bygget opp

I neste kapittel presenteres mitt teorigrunnlag som består av tidligere forskning knyttet til NPM og økonomistyring i offentlig sektor. Det blir også gitt en introduksjon til Simons (1995b) sitt rammeverk *Levers of Control* som er et rammeverk som skal bidra til en balansert styring ved hjelp av ulike styringsmekanismer. Litteratur og tidligere forskning knyttet til controllerrollen i offentlig sektor er også relevant for analysen og vil bli presentert. I metodekapitlet gjør jeg rede for valg av forskningsdesign og presenterer mitt kvalitative forskningsdesign og -metode der jeg i hovedsak har benyttet casestudier med dybdeintervju.

Videre presenteres empirien som er samlet inn gjennom dybdeintervju og dokumentstudier. Først presenteres casebeskrivelser av hver kommune i utvalget, før datamaterialet fra de



transkriberte dybdeintervjuene blir presentert. Til slutt i empirikapitlet gjøres en oppsummering av de empiriske funn. Deretter analyseres og diskuteres de ulike funnene fra empirien sett opp mot tidligere presentert teori. Først presenteres likheter og ulikheter knyttet til kommunenes organisering og utfordringer, deretter knyttes og diskuteres bruken av styringssystemer opp mot Simons sitt rammeverk. Dette diskuteres i sammenheng med rollen som økonom i offentlig sektor. Avslutningsvis presenteres en konklusjon, samt studiens bidrag og implikasjoner.

## 2. Teorigrunnlag

### 2.1 Oversikt over kapitlet

I dette kapitlet presenteres oppgavens teoretiske utgangspunkt. Dette danner utgangspunkt for å drøfte og analysere empirien senere i oppgaven. Formålet med oppgaven er å undersøke hvordan kommuner organiserer økonomifunksjonen sin, og se nærmere på hvilke hovedutfordringer de ansatte opplever ved den gitte organisering. Først presenteres litteratur om økonomistyring i offentlig sektor og en nærmere redegjørelse for NPM. Dette brukes som bakgrunn og kontekst samt til å diskutere hvordan kommunene er organisert, hvilke mekanismer de bruker og hvordan det oppleves av ansatte. Videre presenteres *Levers of Control* rammeverket av Simons (1995b). Dette brukes til å synliggjøre hvordan kommunal sektor benytter ulike styringsmekanismer, og hvordan de balanserer disse. I siste del av teorikapitlet presenteres tidligere forskning om rollen som økonom i offentlig sektor, og dette brukes til å analysere denne studiens innsamlede datamateriale.

### 2.2 Økonomistyring i offentlig sektor

Opstad (2020) sier at begrepet økonomistyring har utstrakt bruk, men at det ikke er noen entydig begrepsforståelse. Videre skriver han at «økonomistyring sier noe om evnen ledelsen har til å styre virksomheten på en slik måte at ressursene utnyttes best mulig» (Opstad, 2020, s. 36). For å legge til rette for god økonomistyring må man ha gode prosesser rundt planlegging og oppfølging, samt at det må være en kultur for å være åpen og støtte opp under forbedringsforslag. Videre sier han at med styring tenker han på fire dimensjoner; prioriteringsevne, påvirkningsgrad, holde seg innenfor gitte rammer og å evne å utnytte ressursene (Opstad, 2020). Offentlig sektor har mange oppgaver og funksjoner som skal ivaretas, og følgende oppgaver ivaretas kommunalt: grunnutdanning, barnehager, primærhelsetjenesten, sosiale tjenester og sosialhjelp, kultur og fritid, tekniske oppgaver, kommunale veier, og klima, natur og miljø. Det er mange og veldig ulike fagområder som skal ivaretas, og delegering av myndighet vil kunne bidra til bedre styring slik at beslutningene tas der kunnskapen er best (Opstad, 2020). Burns og Baldvinsdottir (2007)

skriver at dersom desentralisering av beslutningsmyndighet skal fungere er det nødvendig å gi ledere og ansatte god informasjon, samt at de må få ledelsens tillit til at de gjør oppgavene på en god måte. For at toppledelsen skal ha kontroll er det uansett viktig med kontrollmekanismer og at denne kontrollen må være bredere enn den tradisjonelle kontrollen av individer, men at den må gå på tvers av team og enheter.

Busch og Vanebo (2021) skriver at vi kan skille mellom fire former for økonomistyring; mål- og resultatstyring, regelstyring, verdistyring og markedsstyring. Dette er gjenkjennelig fra Simons (1995b) sitt rammeverk *Levers of Control*, men der blir de fire kontrollmekanismene presentert som henholdsvis diagnostisk systemer, grensesystemer, trossystemer og interaktive systemer. Det Simons (1995b) er mest opptatt av er likevel den spenningen som finnes mellom disse kontrollmekanismene og hvordan finne balanse mellom dem. Det er sentralt å se på hvordan en slik miks av styringssystemer er satt sammen i de ulike virksomhetene (Simons, 1995b). Denne modellen vil jeg presentere nærmere i et senere kapittel. Også Busch og Vanebo (2021) skriver at offentlige virksomheter i praksis bruker alle disse styringsmekanismene, men at det er en styringsmiks, og at spørsmålet er hvordan denne miksen skal være. Miks av styringssystemer er også sentralt for Simons (1995b) som presenterer et spesifikt rammeverk for å hjelpe virksomheter med å balansere innovasjon og kontroll.

### *STYRINGS-DOKUMENTER OG -VERKTØY*

Viktige økonomidokumenter for en kommune er kommuneplan, økonomi- og handlingsplan, årsbudsjett, virksomhetsplan og årsrapport med regnskap (Opstad, 2020). En virksomhetsplan er et arbeidsdokument som skal hjelpe bedriften å gjennomføre oppgavene sine på en god måte, og sikre at man i budsjettprosessen prioriterer riktig i samsvar med mål, oppgaver og ressurstilgang. Viktige punkter å ta hensyn til er hvilke utfordringer virksomheten har, tilgangen på ressurser samt når og av hvem skal de ulike tiltakene settes i gang (Opstad, 2020).

Årsrapporten er et viktig styringsdokument i kommunal sektor, og den gir en beskrivelse av de faktiske forhold. Den ivaretar den overordnede enhetens behov for kontroll og gir en oversikt over ressursbruken, og om denne er i samsvar med målene og de resultatkrav man har satt (Opstad, 2020).

Budsjett og regnskap er en stor del av økonomistyringen i offentlig sektor. For at budsjettet skal fungere etter hensikten er det viktig å sørge for at lederen føler en forpliktelse til budsjettet, og ved aktiv involvering og delegering kan man bidra til dette. Budsjettene synliggjør ønsket resultat og er et viktig instrument (Busch & Vanebo, 2021). Opstad (2020) viser til to forskjellige sentrale metoder for hvordan budsjettet legges; nedbryting- og oppbyggingsmetoden. Nedbrytingsmetoden vil si at sentralenheten kommer med det opprinnelige budsjettforslaget som lederne kan arbeide videre med. Oppbyggingsmetoden innebærer at enhetslederne selv lager et budsjett de mener er realistisk. Selv om det er en god tanke at de med den faglige ekspertisen på området vet best, og at de derfor bør sette opp et budsjett, vil det kanskje føre til at de ikke prioriterer aktiviteter i like stor grad som når de får tildelt et budsjett. I praksis benyttes ofte begge deler; sentralenheten gir budsjetttrammene for deretter å be om innspill fra enhetslederne, og på den måten får man den faglige innsikten inn i budsjettplanleggingen i tillegg. Formålet med budsjettet er å vise hvilke økonomiske rammer leder må operere innenfor, og lederen må dermed tilpasse aktivitetsnivået deretter. Når budsjettansvaret delegeres til lavere nivåer i kommunene, blir langt flere personer involvert i prosessen. Hensikten med budsjettet er å kunne planlegge og prioritere. Når man har fått tildelt en ramme som man vet man må holde driften innenfor så må man prioritere aktivitetene (Opstad, 2020).

Staten tildeler kommunene enten rammeoverføringer eller prioriteringsvridde overføringer. Rammeoverføringer gir kommunene stor handlefrihet, mens prioriteringsvridde overføringer er mer detaljstyrt fra staten, som igjen kan virke demotiverende for kommunene som kan oppleve at staten ikke har tillit til at kommunene handler etter hva som er det beste for kommunene (Opstad, 2020). Dette kan også være gjeldende internt i kommunen, når enhetsledere får tildelt en ramme som de disponerer slik de ønsker, opplever de en tillit fra kommunedirektør til å handle slik lederen selv mener er best. Det er litt av poenget med desentralisering av beslutningsmyndighet, at ledere nærmest aktiviteten skal disponere midlene for å utnytte ressursene på best mulig måte.

Kommunene i studien forteller om en tildelt økonomisk ramme, der de selv gjør prioriteringer innad i rammen, med bistand fra økonomisjef og controller. Dette medfører at enhetslederen som er nærmest aktiviteten har mye å si for budsjettplanleggingen, innen en gitt ramme. Dette taler for at kommunene bruker en kombinasjon av oppbyggings- og

nedbrytingsmetoden når de legger budsjettet, og ved at det sendes frem og tilbake for innspill på den måten kan det ses i sammenheng med (Simons, 1995b) sine interaktive styringssystemer.

Det kommunale regnskapet bygger på kapittel 14 i kommuneloven og forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner. Kommunelovens § 14 pålegger kommunestyret å vedta finansielle måltall, men de er ikke rettslig bindende for budsjettet. I 2011 ble det gjort en forskriftsendring som førte til at bokføringsloven også ble gjeldende for kommuner og fylkeskommuner. Dette innebærer at kommunene må følge de materielle reglene i bokføringsloven, samt at de må gi nødvendig bistand til offentlige kontrollmyndigheter når de ønsker innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet (Kommunerevisorforbund, 2010). Det vil dermed gi offentlige kontrollmyndigheter lik tilgang til å kontrollere kommunale og private regnskap.

Fra og med 2001 ble det også innført KOSTRA i norske kommuner, som er et system for å håndtere kommune-stat rapportering. Regjeringen lager en veileder som kommunene følger ved føring av kommunens regnskap, som videre gjør det mulig å sammenstille opplysningene sentralt slik at resultatene kan publiseres, og kommunene kan deretter sammenligne med seg selv og andre sammenlignbare kommuner. Dette systemet skal gi staten bedre grunnlag til å ta beslutninger som berører kommunesektoren og dermed gi bedre styring fra statlig nivå, samtidig som det også er ment å gi en bedre styring internt i kommunene (Busch & Vanebo, 2021, s. 93). Ved å bruke KOSTRA kan virksomheten få fram tall fra ulike sektorer som muliggjør måling av dekningsgrad, kostnadseffektivitet og politiske prioriteringer (Opstad, 2020). KOSTRA-rapporteringen kan ses som et diagnostisk system der staten kan følge med på hva kommunene leverer, men samtidig kan det være et interaktivt system dersom det blir brukt interaktivt i dialog mellom enheter og brukt i videre styring.

Johanson og Madsen (2013) har med bakgrunn i Malmi og Brown (2008) sin styringspakke som teoretisk grunnlag, gjort en kartlegging av styringssystemer i norske bedrifter og viser hvordan bruken av disse ser ut i norsk næringsliv i dag, herunder ulike styringspakker. De hevder at virksomheter kan bruke forskjellige mekanismer for å styre adferden til de ansatte, og nevner planlegging, budsjett, prestasjonsmålingssystemer, belønning, kompensasjon,

organisasjonsstruktur og ledelsesprosesser samt organisasjonskultur og verdier. De viktigste utfordringene ved utforming og bruk av styringssystemer blir av Johanson og Madsen (2013) oppsummert slik; manglende dynamikk, forankring av styringssystemet i organisasjonen, kompleksitet, måling og belønninger, målkongruens og kobling til strategi, organisasjonskultur og styringssystem, samt tid og ressurser. Med manglende dynamikk i denne sammenheng menes at det er treghet i systemet og at beslutninger ikke blir tatt tidlig nok, samt at bedriftens budsjettstyring kan hindre mer dynamisk styring, og dermed klarer ikke bedriften å fange opp de endringer som skjer både internt og eksternt (Johanson & Madsen, 2013). En annen utfordring som nevnes er at styringssystemer ikke blir godt nok fulgt opp i praksis, og at ledelsen ikke har nok fokus på styringssystemet, samt at de ikke evner å implementere det ut til alle ledd i organisasjonen. I tillegg har styringssystemer lett for å bli opplevd som komplekse på grunn av for stort omfang, og at man lett kan bli forvirret. Videre er det påpekt utfordringer rundt bruk av målinger og belønning, blant annet at det er vanskelig å motivere ansatte, og at det kan være vanskelig å få til en klar sammenheng mellom måling og belønning. Det er også viktig at det er målkongruens, og en utfordring her er at det ikke er samsvar mellom lokale og overordnede mål. Det kan også være utfordrende å bygge en felles organisasjonskultur, da det kan være flere ulike subkulturer som motiveres av ulike ting, og det vil være vanskelig å forene disse til en felles. Det er også utfordringer knyttet til nyansatte som skal implementeres i eksisterende kultur. Den siste utfordringen som Johanson og Madsen (2013) har pekt på i sin kartlegging er at styringssystemer kan oppfattes som svært tidkrevende, og at gevinsten ikke nødvendigvis står i stil med det man investerer i form av tid og ressurser. Disse utfordringene kan også være relevante i offentlig sektor.

## 2.3 New Public Management

De siste tiårene har styring i offentlig sektor gått fra den tradisjonelle progressive Public Administration (PPA) til det som kalles New Public Management (NPM) (Hood, 1995). NPM er et samlebegrep for en internasjonal utviklingstrend der økonomisk styring har fått større fokus i offentlig sektor (Busch & Vanebo, 2021, s. 14). Mens PPA hadde hovedfokus på prosessansvar, og holdt fast ved å holde privat og offentlig sektor sterkt adskilt, handler NPM i stor grad om en tro på at offentlig sektor kan øke effektiviteten ved å ta etter den

private sektor (Hood, 1995). Med NPM ble de to hovedideene i PPA brutt ned i form av å gjøre forskjeller mellom offentlig og privat sektor mindre, samt å skifte fokus fra prosess til resultat (Hood, 1995, s. 94).

NPM brukes både for å beskrive en trend som gikk på å endre styringen i den offentlige sektor samt for å beskrive en rekke reformer som skjedde på 80- og 90-tallet både i Norge og globalt (Sahlin-Andersson, 2001). Denne utviklingen preges av økt bruk av modeller fra det private næringslivet og større vekt på konkurranse, resultatmålinger, brukerfokus og sterkere styring samt mer vekt på ansvarliggjøring (Busch & Vanebo, 2021). Christensen og Læg Reid (2001) trekker også fram komponenter som større vekt på kostnadskontroll, økt konkurranse, desentralisering og oppsplitting av funksjoner, samt bruk av styringsmekanismer fra privat sektor som viktige deler av utviklingen innen offentlig sektor. I tillegg peker han på at profesjonell ledelse som er nærmere aktiviteten bidrar til å gi en mer aktiv ledelse som kan utvise skjønn i styringen.

Busch og Vanebo (2021) identifiserer fire modeller som representerer utviklingen bort fra den tradisjonelle offentlige administrasjon; krav om effektivitet, nedskjæring og desentralisering, kulturutvikling, og serviceledelse. I disse modellene vil jeg trekke fram noen særlig interessante punkter; større fokus på økonomisk kontroll og sterkere hierarkisk kontroll, større vekt på organisasjonskultur, utvikling og læring og en mer verdibasert ledelse, og dette reflekterer NPM-diskusjonen. Serviceledelsen gir at brukernes ønsker og behov skal bli mer vektlagt. I tillegg vil det være hensiktsmessig å bryte ned store byråkratiske organisasjoner til mindre enheter, der enhetene selv har økonomisk og strategisk ansvar, dette vil gjøre det enklere med fleksible løsninger der virksomhetene raskt kan tilpasse seg nye løsninger.

Mål- og resultatstyring kan brukes av lederne for å synliggjøre overfor virksomheten hva de ønsker å oppnå. Opstad (2020) hevder at tanken bak desentralisering er at ledere lenger ned i organisasjonen vet hvor utfordringene ligger, og kjenner aktivitetene god, og at delegert beslutningsmyndighet vil gi økt motivasjon og engasjement, og at dette kan bidra til mer handlekraftige kommuner. En slik styring innebærer at myndighet og fullmakter delegeres nedover i organisasjonen slik at lederne for hver enhet sitter med budsjettansvaret og

beslutningsmyndighet. Dette gir en mer praktisk orientert ledelse, der lederen er nær de aktivitetene som skal ledes.

Busch og Vanebo (2021) skriver at mål- og resultatstyring i dag er et prioritert område i offentlig sektor. Som følge av desentralisering og overføring av myndighet til enheter lenger ned i organisasjonen vil det stilles større krav til styring. Dette innebærer et ønske fra myndighetene om større vekt på et systematisk arbeid mot virksomhetens mål.

Virksomheten utarbeider og definerer mål som skal oppnås, og for å oppnå disse målene blir det laget handlingsplaner. Mål- og resultatstyring kan føre til at ønsket om kontroll går på bekostning av kommunenes handlingsfrihet, men det kan også gi rom for økt delegering som følge av et økt tillitsforhold (Opstad, 2020).

I tillegg til mål- og resultatstyring er det nødvendig med flere former for styring, og andre viktige styringsmekanismer i offentlig sektor er regel- og verdistyring. Disse styringsmekanismene er sterkt integrert med hverandre og vil til sammen utgjøre den totale styring. I praksis brukes både mål- og resultatstyring og regel- og verdistyring i de fleste offentlige virksomheter, inkludert kommuner. En slik miks bør settes sammen på en slik måte at de sterke sidene ved hver styringsmekanisme utnyttes, og de svake sidene reduseres (Busch & Vanebo, 2021).

Busch og Vanebo (2021) understreker at ved overføring av modeller fra den private sektor til offentlig virksomhet er det svært viktig å tilpasse styringssystemer til den offentlige kontekst. I den private sektor er det i hovedsak avkastning på investert kapital som er hovedformålet, mens det i offentlig sektor handler om å utnytte ressursene best mulig for å sikre blant annet velferd, sosial likhet og rettferdighet (Busch & Vanebo, 2021).

Hovedpoenget er at offentlig sektor har flere mål, og flere interessenter å ta hensyn til. Dette gjør at styringssystemene må tilpasses offentlig sektor, det målet ikke er avkastning på investert kapital men utnyttelse av ressurser. Det finnes flere ulike rammeverk for styring og kontroll som er aktuelle, til. Det men jeg velger å analysere empirien med bakgrunn i Simons (1995b) sitt *Levers of Control* rammeverk som vil presenteres i neste kapittel.



---

## 2.4 *Levers of Control* rammeverket

Dersom man ser tilbake på hvordan virksomheter utøvet kontroll på 1950- og 1960 tallet var det ved å fortelle de ansatte hvordan de skulle gjøre jobben sin, og de hadde konstant overvåking for å ha full kontroll og unngå overraskelser (Simons, 1995b). Hovedfokus på den tiden var å gjøre tingene riktig ved å ha en top-down strategi, standardisering, resultater i henhold til fastsatt plan, effektivitet og ingen overraskelser (Simons, 1995b). Markedet var ikke dynamisk slik vi kjenner det i dag, og kundene hadde liten innflytelse på vare- og tjenesteproduksjonen. Det var virksomhetene som definerte behovet og produserte det som skulle ut til markedet. Etter hvert som omgivelsene ble mer og mer dynamiske utover på 90-tallet oppstod problemstillingen om hvordan ledere skulle sikre tilstrekkelig kontroll i organisasjoner som krever fleksibilitet, innovasjon og kreativitet. Markedet ble stadig mer dynamisk, og kundene ønsket mer differensierte varer enn tidligere. I tillegg til å gjøre tingene riktig, ble det også større fokus på å gjøre de riktige tingene. For å overleve i markedet ble derfor virksomheter tvunget til å utvide fokus fra kontroll, til også å se på hva som foregikk i markedet ellers. Man måtte søke etter nye muligheter, stadig tenke innovasjon, og møte kunders behov. De kunne derfor ikke bruke all tid på å kontrollere ansatte. Simons (1995a) mener kontrollen fra 1950-1960 tallet fortsatt er aktuell der standardisering er viktig for effektiv fremdrift og produksjon, men det må være som en del av en bredere styring. Det må være en balanse mellom kontroll og behovet for kreativitet, frihet og innovasjon. Organisasjoner kan hevdes å være preget av spenninger mellom ulike krefter som trekker i forskjellige retninger. Simons (1995b) diskuterer flere slike spenninger, herunder; ubegrensede muligheter versus begrenset fokus, top-down versus bottom-up strategi, innovasjon versus forutsigbarhet, læring versus kontroll. Simons (1995b) trakk derfor oppmerksomheten mot viktigheten av at ledere på en kontrollert måte måtte klare å få de ansatte til å være med å forbedre prosesser og finne nye måter å møte kundens behov på.

Ettersom markedet har blitt mer konkurransepreget og omgivelsene endrer seg raskt, har flere ledere innsett at for å håndtere spenningene bør de delegerer beslutningstaking til personer i organisasjonen som er tettere på kunden. Dette vil bidra til at virksomheten blir responderende slik at beslutninger kan tas når det trengs. Det er imidlertid ikke uten risiko å

delegere beslutningsmyndighet videre ned i organisasjonen, og det vil derfor kreve ulike kontrollmekanismer for å sikre god styring (Simons, 1995b).

Simons (1995b) forsket på problemstillingen innovasjon kontra kontroll, og han fant at de virksomhetene som hadde sterkest kontroll også scoret høyest på innovasjon. Denne kontrollen var imidlertid differensiert og situasjonsbestemt. Etter flere års forskning utviklet han et rammeverk kalt *Levers of Control*, som består av fire deler; diagnostiske systemer, trossystemer, grensesystemer og interaktive systemer. Disse fire kontrollmekanismene fungerer samtidig, men de har ulike formål. Dette rammeverket er ment å hjelpe virksomheter med å balansere mellom innovasjon og kontroll.

Kommunene er store organisasjoner med mange ulike fagområder å ivareta, og virksomhetens enheter er spredt både geografisk og faglig. Eksempelvis omsorgssenter, skoler, barnehager, legetjenester, kinosal, teknisk avdeling og økonomifunksjon. Med bakgrunn i Simons (1995b) vil jeg se nærmere på hvilken styringsmiks kommunene bruker, om de bruker alle styringsmekanismene, og hva de vektlegger. I neste delkapittel vil jeg presentere styringsmekanismen grensesystemer før jeg fortløpende går nærmere inn på diagnostiske systemer, trossystemer og interaktive systemer.

### **2.4.1 Grensesystemer**

Grensesystemer setter rammen for hva som er tillatt og identifiserer hvilke handlinger og fallgruver som må unngås. Det er vanskelig for ledelsen å forutsi hva slags utfordringer, løsninger og muligheter som finnes, og dermed er det heller ikke hensiktsmessig at det er ledelsen som skal fortelle hva de ansatte skal søke etter. Det vil være mer hensiktsmessig å la de ansatte selv søke disse mulighetene, men for å ha kontroll på at de ansatte ikke går utover det virksomheten ønsker for sin bedrift, kan de sette grenser som de ansatte må forholde seg til (Simons, 1995b). Simons (1995b) sammenligner grensesystemer med bremsene på en bil; bremsene er ikke ment for å sinke bilen, men ment som en mulighet til å bremse ved behov og unngå at man kjører av veien. Uten disse bremsene, kan heller ikke bilen, eller virksomheten, kjøre fort. Et funn Simons (1995b) gjorde i sin forskning var at de beste virksomhetene er de som har de strengeste kontrollene. Sammen kan trossystemer og

grensesystemer danne et handlingsrom med ytre rammer som ansatte i organisasjonen kan utnytte (Simons, 1995b).

Simons (1995b) nevner to ulike typer grenser; grenser for forretningsatferd og strategiske grenser. Førstnevnte gir som navnet tilsier grenser for forretningsadferd, for eksempel å ikke bruke ikke-offentlig informasjon til andre ting enn det er tenkt, aktiviteter som røper forretningshemmeligheter eller annen konfidensiell informasjon. Slike aktiviteter kan ødelegge for virksomheter ved at de ødelegger ryktet til virksomheten, potensielt tap av eiendeler eller juridisk ansvar (Simons, 1995b). Når det er stor usikkerhet i omgivelsene og den interne tilliten er lav vil det være hensiktsmessig med fastsatte grenser for forretningsatferd (Simons, 1995b, s. 43). Strategiske grenser handler om at virksomheten kan sette begrensninger for hva de ønsker at ansatte skal søke etter av muligheter, det kan være områder, virksomheter og aktiviteter som virksomheten ikke ønsker å assosieres med, og som dermed blir et område utenfor det aksepterte området. De muligheter man leter etter må ligge innenfor området og som støtter opp om virksomhetens strategi (Simons, 1995b). Dersom en virksomhet i en bransje feiler i å leve opp til de forventninger som er gitt, vil det kunne påvirke hele bransjen negativt. Som følge av dette vil bransjeforeninger typisk lage egne regler for bransjen.

Offentlig sektor, inkludert kommuner, er i stor grad regulert med lover og regler. Når det gjelder økonomistyringen i kommunal sektor er det følgende lovverk som særlig legges til grunn; kommuneloven, forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner, KOSTRA-forskriften og bokføringsloven.

Budsjettet gir den ytre økonomiske rammen som enhetene har til disposisjon. Innenfor denne rammen har de stort handlingsrom, og de skal søke en god ressursutnyttelse. KOSTRA-forskriften er også et godt eksempel på grensesystemer for en kommune, staten utarbeider en veiledning som kommunene skal følge ved føring av kommunens regnskap. Dette sammen med lovverket som ble presentert i forrige avsnitt utgjør den totale rammen for hvordan kommunene skal avlegge regnskapet.

I tillegg til det som er lovregulert har kommunene også egne interne styringsdokumenter som fungerer som grensesystemer. Eksempelvis kommuneplan, virksomhetsplan, økonomi- og handlingsplan samt årsbudsjett. Disse dokumentene er ment å vise hvordan kommunene

mener de skal oppnå fastsatte mål i årene fremover. Mens årsbudsjettet definerer rammene for neste året, skal økonomiplanen vise en plan for de neste fire årene.

Selv om det er utstrakt bruk av grensesystemer i kommunal sektor er det ikke nødvendigvis på grunn av lav tillit og stor usikkerhet, men en kommune skal forvalte fellesskapets midler på en slik måte at ressursene utnyttes på best mulig måte. For å sikre fellesskapets interesser er det hensiktsmessig å ha visse grenser å forholde seg til. Disse lover, regler og planer setter tydelige grenser for hva kommunen har av handlingsrom der lederne bestemmer hvordan de skal oppnå sine målsetninger.

## **2.4.2 Diagnostiske systemer**

Diagnostiske systemer bidrar til at ledelsen kan overvåke kritiske prestasjonsmål og sikrer at virksomhetens mål blir oppnådd på en effektiv og hensiktsmessig måte. Ledelsen kan ved bruk av slike kontrollsystemer følge med på individer, avdelinger og produksjon, samt at de kan følge med på hvordan virksomheten ligger an i forhold til fastsatte mål (Simons, 1995a). I kommunal sektor vil slike typiske verktøy for måling være bruk av KPI, måltall og om resultatet samsvarer med budsjett. Slike systemer kan bidra til at ledelsen kan justere driften for å komme nærmere målet. Et av hovedformålet med dette kontrollsystemet er å hjelpe ledelsen slik at det ikke er nødvendig å konstant overvåke at ansatte gjør det de er forventet (Simons, 1995a). Som følge av at hovedfokuset i dette kontrollsystemet er kontroll på måloppnåelse kan det gå på bekostning av innovasjon og søk etter nye muligheter. En annen risiko ved dette kontrollsystemet kan være at ansatte manipulerer data og jukser for å late som at målene er oppnådd, for eksempel i driftsrapporter, risikoanalyser, KPI og budsjetter. Simons (1995a) trekker fram et eksempel fra kleskjeden Nordstrom der mellomledere manipulerte data for å vise til bedre resultater enn det som var tilfellet. Manipuleringen var knyttet til prestasjonsmålet salg-per-time, og ansatte hevdet at ledere presset dem til å underrapportere daglige arbeidstimer for å øke antall salg per time, og dermed vise til bedre resultater. Systemet var tatt i bruk for å ytterligere styrke det gode servicenivået hos kjeden, men fordi de ikke hadde andre kontrollmekanismer som en motvekt til prestasjonsmålet ble det mulig og fristende for mellomlederne å jukse.

Busch og Vanebo (2021) sier at budsjett og regnskap er særlig viktige styringsmekanismer i offentlig sektor. Ved bruk av budsjetter defineres hva som er ønskelig resultat, og regnskapet viser hva de faktisk har oppnådd. Underveis gjennom året rapporteres det hver tertial, såkalt tertialrapportering, der det synliggjøres hvordan virksomhetene ligger an i forhold til fastsatte mål. I tillegg brukes KOSTRA-rapportering og måltall. KOSTRA-rapporteringen viser også hvordan kommunene ligger an sammenlignet med andre kommuner, og om de er langt unna ønsket mål. Ved bruk av KOSTRA kan man også måle dekningsgrad, kostnadseffektivitet og politiske prioriteringer.

Som tidligere nevnt er bruken av finansielle måltall for kommunene lovpålagt gjennom Kommunelovens § 14, og typiske måltall for kommuner er disposisjonsfondets størrelse i % av brutto driftsinntekter, lånegjeld i % av brutto driftsinntekter og netto driftsresultat i % av brutto driftsinntekter. Dette er diagnostiske systemer som viser hvordan resultatet er i forhold til forhåndsdefinert mål.

Andre kontrollmekanismer kan stimulere til søk etter nye muligheter og læring, der virksomheten kan ha en kontinuerlig læring og fange opp muligheter og trusler, og deretter bruke dette til å utvikle ny strategi (Simons, 1995b, s. 91). Trossystemer og interaktive systemer er eksempler på slike kontrollmekanismer, og disse vil bli presentert videre. Mundy (2010) har med utgangspunkt i *Levers of Control* rammeverket av Simons (1995b) gjennomført en studie for å se hvordan organisasjoner bruker styringsmekanismer til å balansere kontroll og muligheter samt skape dynamiske spenninger mellom disse. Studien fremhever flere faktorer som påvirker en virksomhets mulighet til å balansere kontroll og mulighetssøking, herunder intern konsistens, logisk progresjon, historiske tendenser, dominans og undertrykkelse. Det er særlig forholdet mellom de interaktive prosessene og de andre kontrollspakene som er viktig for at virksomheten skal ha mulighet til å løfte frem og utvikle de unike aspekter ved hver enkelt virksomhet.

### **2.4.3 Trossystemer**

Alle virksomheter har en mening og et formål, og dette er nedfelt i organisatoriske definisjoner. Dette er klare og tydelige formuleringer som toppledelsen benytter til å kommunisere formålet ut i virksomheten, og systematisk bruker til å forsterke de

grunnleggende verdier, formål og retning for organisasjonen, og det er dette som kalles trossystemer (Simons, 1995b).

Slike systemer er ment å inspirere og motivere individer til å lete etter nye muligheter. Et slikt kontrollsystem er ofte kortfattet, verdiladet og inspirerende, og det forsøkes å synliggjøre for de ansatte hvilke verdier virksomheten står for, samt å inspirere de ansatte til å bidra i riktig retning. Målet er å inspirere de ansatte slik at de får en tilknytning til verdiene og at man på den måten oppnår engasjement. Ledelsen må gi nok handlingsrom og være åpne slik at nye bidrag slipper til. For at et slikt system skal fungere er det nødvendig at ledelsens handlinger gjenspeiler virksomhetens verdier, slik at de ansatte opplever det som troverdig. Ved fravær av slike trossystemer med verdier og fokus på formål må ansatte selv gjøre sine antagelser om hva som er akseptabel oppførsel i de ulike settingene de møter (Simons, 1995a).

Virksomheter har den senere tiden blitt mer og mer komplekse, og det er ikke lenger like enkelt for ansatte å forstå virksomhetens formål og retning. Firmaer kan gjerne bestå av flere ulike forretningsenheter. I slike store organisasjoner, som gjerne er desentraliserte, vil det være vanskelig for ansatte å få en klar og tydelig forståelse av organisasjonens kjerneverdier. I tillegg vil virksomheter stadig måtte forholde seg til endringer og utfordringer både internt og eksternt, og det vil derfor være desto viktigere å ha klare kjerneverdier og en tydelig visjon slik at man klarer å holde fokus på tross av dette (Simons, 1995b).

En kommune innehar mange funksjoner og tjenester, alt fra helse og omsorg til kultur, økonomi og teknisk virksomhet. Som følge av mange ulike fagområder kan det være utfordrende å få på plass slike kjerneverdier. Det er allikevel utbredt i kommunesektoren å jobbe med virksomhetens verdier og visjon, og mange kommuner bruker både slagord, verdier og visjoner som er utarbeidet for og av den enkelte kommune. Dette er ment å brukes for at ansatte skal arbeide i samme retning, og være en rettesnor i ulike situasjoner som de ansatte møter på, og å skape en god positiv kultur for å søke gode løsninger innenfor de rammer som er gitt. Det skal også vise utad hva kommunen står for. Verdier blir ofte utarbeidet i samarbeid med virksomhetens ansatte, der de blir oppfordret til å komme med innspill, og å jobbe med hva verdiene betyr for den enkelte. Dette gjøres for å få en felles forståelse og et eierskap til de verdiene som kommunen velger som en del av kommunens

verdistyring. En slik arbeidsprosess gjør at verdiene også kan ses i sammenheng med interaktive systemer, som blir presentert i neste delkapittel.

#### **2.4.4 Interaktive systemer**

De tre foregående styringsmekanismene som er presentert kan også være interaktive systemer. Det er bruken av styringssystemet som avgjør om det er interaktivt eller ikke. Ved bruk av interaktive kontrollsystemer kan ledelsen fange opp strategiske usikkerheter og kritiske endringer som potensielt kan utgjøre en trussel for virksomheten. Ledelsen må tilrettelegge for kontinuerlig søk etter nye muligheter, og skape et nettverk for informasjonsdeling internt i bedriften. Ved kritiske endringer i omgivelsene må ledelsen respondere proaktivt ved å justere og tilpasse egen strategi (Simons, 1995b).

Ved bruk av interaktive kontrollsystemer kan man hele tiden vurdere hvordan fremtiden ser ut og hvordan man best skal reagere. Det er viktig å knytte prognosen til handling, og prosessen er vel så viktig som utfallet i seg selv. Prosessen for å nå målet må hele tiden evalueres og justeres ved behov, og er nøkkelen til suksess (Simons, 1995b, s. 123).

I kommunal sektor er budsjettet et sentralt styringsverktøy, som i utgangspunktet kan ses på som et grensesystem. I tillegg kan det også være et diagnostisk system, og et interaktivt system. For at det skal bli interaktivt er det nødvendig å bruke budsjettet dynamisk i styringen. Budsjettet som blir brukt i kommunene er ikke det tradisjonelle rigide budsjettet, men heller et utgangspunkt som kommunen følger, men som evalueres og justeres underveis i prosessen. Ved bruk av tertialrapportering blir resultatene sett opp mot det som er budsjettet, og ledelsen har mulighet til å tilpasse driften slik at de treffer budsjettet så godt som mulig. Noen ganger kan det skje endringer som gjør at det ikke er mulig å oppnå det opprinnelige budsjettet, men da vil lederne gjøre budsjettendringer for å vise hva som er realistisk. Dermed er budsjett et system som også kan brukes interaktivt.

Kommunene har også behov for personer som ser framover og ser etter nye løsninger. Kommuneøkonomien blir stadig trangere, og det vil være nødvendig å finne nye måter å løse oppgaver på. Nettverket mellom enhetslederne og kommunens økonomisjef og controller vil være et sted for informasjonsdeling internt, slik at de kan finne gode løsninger sammen. Øvrige ansatte kan også komme med innspill her dersom enhetsleder legger til rette for det.

Det kan komme mange gode ideer fra de personer som er nærmest aktiviteten. En slik bruk vil være det man mener med et interaktivt system.

### **2.4.5 Balanse og helhet**

I de foregående delkapitlene har jeg presentert de ulike styringsmekanismene fra Simons (1995b) sitt rammeverk *Levers of Control*. Disse styringsmekanismene er ikke ment å brukes alene, men sammen i en miks. Det sentrale budskapet fra Simons (Simons, 1995b) er at disse mekanismene tilsammen skal utgjøre en helhet. Virksomheter benytter de ulike mekanismene i ulik grad, og det er derfor interessant å se nærmere på hvilken miks kommunene i denne studien har valgt og hvordan det fungerer.

Det er spenningen mellom de fire nevnte kontrollmekanismene som utgjør den kollektive kraften som bidrar til en god styring. Det er motstridende krefter som har til formål å gi en effektiv strategiimplementering. Mens trossystemer og interaktive systemer er de positive kreftene som søker nye muligheter og kreativ innovasjon, er grensesystemer og diagnostiske motparten som holder igjen, følger opp og sørger for forutsigbar måloppnåelse (Simons, 1995b).

Når virksomheter velger å desentralisere beslutningsmyndighet nedover i organisasjonen stilles det større krav til kontroll. Det er imidlertid viktig at denne kontrollen ikke ødelegger for selve myndiggjøringen, og motsatt, at myndiggjøringen ikke ødelegger kontrollen (Simons, 1995b). For at myndiggjøring skal fungere slik det er tenkt er det ikke nok å bare dytte beslutningstaking nedover til andre nivå organisasjonen, men underordnede må også ha tilstrekkelig informasjon og trening til å definere mulige problemer, se muligheter og ha gode verktøy slik at de klarer å handle. I tillegg må den underordnede også ha flere kontrollmekanismer på plass (Simons, 1995b).

Det vil være svært viktig for toppledelsen at de som har fått beslutningsmyndighet handler i tråd med virksomhetens grunnleggende formål, altså virksomhetens trossystem. Det vil derfor være av stor betydning at organisasjonens deltakere har en klar forståelse for virksomhetens grunnleggende formål, verdier og hvilken retning de skal jobbe mot. Klare prinsipper og verdier samt en forståelse av virksomhetens misjon vil bidra til at deltakere i organisasjonen tar passende avveininger og gode beslutninger (Simons, 1995b). Interaktive



systemer hjelper til med å holde fokus på strategiske usikkerheter, følge opp disse og dele læring man får fra disse. I tillegg til virksomhetens positivt ladede trossystem som skal bidra til nye muligheter, vil det være viktig for virksomheten å ha klare grensesystemer slik at man begrenser handlingsrommet til de ansatte slik at de ikke utfører handlinger som er i strid med virksomhetens overordnede ønsker. Det er ønskelig at ansatte skal søke nye muligheter, men det kan ikke være fritt fram til å gjøre hva de vil. Toppledelsen må definere hvilke handlinger de mener kan være skadelig for virksomheten, og forby ansatte å utføre den type handlinger.

Å delegere kontroll betyr ikke at man gir opp kontroll, men det påvirker hva som blir kontrollert. Med myndiggjøring kommer også ansvarliggjøring, og en underordnet som har fått beslutningsmyndighet vil også måtte stå til ansvar for de handlinger vedkommende gjør. Derfor vil diagnostiske systemer være av stor betydning for å måle resultater slik at man har kontroll.

#### **2.4.6 Oppsummering *Levers of Control* rammeverket**

Trossystemer bidrar til å skape en felles visjon i hele organisasjonen som skal sørge for at ansatte handler i tråd med grunnleggende formål, og at ansatte blir inspirert og engasjert slik at de søker nye muligheter til bedriftens beste. Grensesystemer sikrer at denne søken etter nye muligheter har en viss begrensning og holder seg innenfor en gitt ramme som virksomheten selv har definert. Dette for å unngå at ansatte handler ut ifra personlige hensyn, men at de har klare rammer for hva som er greit. De har altså et stort handlingsrom, men inntil en viss grense. Diagnostiske systemer er kontroll av at ansatte gjør den jobben de skal slik de skal, og det kan gjerne være del- og resultatmål som viser at de handler i tråd med virksomhetens fastsatte mål. Interaktive systemer er de systemene som lar ledelsen agere på feedback fra markedet og internt i organisasjonen, og gir muligheter til å endre strategi og retning underveis ut ifra hvilken respons de møter og hvordan det ser ut i forhold til målet de har satt. Disse fire kontrollmekanismene må skje samtidig, men i ulik grad. Det er virksomheten selv som avgjør hvordan balansen skal se ut, og hva som passer best for deres virksomhet. Mundy (2010) argumenterer for at dersom ledelsen utelater en av de fire styringsmekanismene vil det påvirke muligheten til å balansere de tre andre, og at det blir vanskelig å få til en dynamisk spenning mellom dem. Å finne en balanse mellom de ulike

styringsmekanismene der de skal konkurrere mot hverandre er ikke hensikten med rammeverket. Ledere må bruke balanseringen kontinuerlig og tilpasse i henhold til endrede prioriteringer, ny informasjon og komplekse problemer, som bidrar til at det blir en dynamisk balanse mellom mekanismene.

Jeg vil bruke dette teoretiske rammeverket videre for å diskutere og analysere datamaterialet som jeg har innhentet ved bruk av dybdeintervjuer og dokumentstudier. Det er interessant å se nærmere på hvordan kommunene i studien vektlegger de ulike mekanismene, og hvordan dette oppleves for den ansatte. I neste delkapittel presenteres teori om økonomien i offentlig sektor.

## 2.5 Økonomen i offentlig sektor

For rundt 20 år siden hadde de fleste organisasjoner en egen økonomiavdeling med egne eksperter på de ulike områdene, blant annet regnskapsførere, controllere og finansarbeidere. Regnskapsførerne produserte regnskapet, mens controllerne produserte skriftlige rapporter som et grunnlag til ledelsen slik at de kunne ta beslutninger basert på de finansielle rapportene (Burns & Baldvinsdottir, 2007).

Tidligere forskning viser at det finnes flere ulike typer controllere i offentlig sektor. I litteraturen brukes begrepene controller og management accountant om personer som utfører oppgaver som økonomistyring inkludert budsjettering og internrapportering samt finansiell rapportering, vedlikehold og utvikling av systemer knyttet til dette (Bogt et al., 2016).

Videre i denne oppgaven brukes begrepet controller felles for begge disse, mens jeg skiller ut regnskapsfører-rollen.

Bogt et al. (2016) presenterer ulike typer roller controllere; rendyrket controller vs hybrid controller. De hevder at det er en økt tendens til at offentlig sektor benytter hybride controllere framfor de rendyrkede controllerne. Videre skriver de at forskjellen mellom disse to er at den rendyrkede controlleren er den tradisjonelle rollen som produsent av regnskapsdata med god kompetanse innen regnskap. Den hybride er en blanding mellom den tradisjonelle som har økonomioppgaver som sitt arbeidsfelt, men som i tillegg fungerer som

en rådgiver og sparringspartner med andre i organisasjonen. Den hybride controlleren skal formidle økonomikunnskaper til andre i organisasjonen som ikke primært er økonomer.

Burns og Baldvinsdottir (2007) skriver at controlleren hadde tidligere en passiv rolle der de produserte finansielle rapporter, men var lite involvert videre da tallene var ment å tale for seg selv. Tradisjonelt var kontrolloppgavene for en controller i stor grad å følge med på prestasjoner og sy sammen rapporter for den totale virksomheten slik at lederne kunne ta beslutninger. For å holde kontroll på ytelsen til ledere og enheter ble det fastsatt budsjetter, og controllerens rolle involverte derfor i stor grad å overvåke og kontrollere andres resultater.

Burns og Baldvinsdottir (2007) skriver at det har det skjedd en stor endring innen teknologien, og at en stor grad av regnskapstekniske oppgaver er blitt automatisert. Andre regnskapsrelaterte oppgaver som lovbestemt rapportering og internrevisjon blir ivaretatt av organisasjonens regnskapseksperter. Bogt et al. (2016) forteller også at kontrollere over tid har mistet noe av rollen sin til teknologi. Mye av regnskapsføringen skjer nå automatisk ved bruk av teknologi, og det er ikke lenger bare regnskapsfolk som benytter den produserte informasjonen.

Granlund og Lukka (1998) skriver også at controllerrollen har gått fra å være en *beancounter* med hovedvekt på fortiden, lite kunnskap om virksomhetens drift og fokus på regnskapsrapporter, til å bli en mer moderne controller med større fokus på å se fremover, ha god oversikt over virksomheten og en viktig ledelsesstøtte. Dette ses i sammenheng med økt desentralisering av ledelsesfunksjoner. Videre skriver de at *beancounter* funksjonen fortsatt er viktig for virksomhetens regnskapsfunksjon. Granlund og Lukka (1998) argumenterer for at den pågående endringen av controllerrollen skjerper arbeidsdelingen mellom regnskapsføreren og controlleren, og at begge rollene er nødvendige i dagens organisasjoner. Det er store forskjeller på hvilke oppgaver de ulike rollene innebærer og Granlund og Lukka (1998) mener derfor at det kan være vanskelig å kombinere disse oppgavene i en og samme rolle.

En annen trend Burns og Baldvinsdottir (2007) peker på er at arbeidsoppgavene til en controller har utvidet seg fra å produsere regnskapsdata til å delta mer i tolkning av data for økonomistyringsformål, og at den er en større del av den strategiske styringen. Kontrollere

har blitt mer sentrale i strategiske prosesser og verdiskaping, og rollen har endret seg fra å være rutinepreget til å bli mer proaktiv og delaktig i ledelsens beslutningsprosesser. Det er fortsatt viktig at controllerne innehar de tradisjonelle ferdighetene knyttet til regnskap og kontroll, men slike ferdigheter ses på som en selvfølge i rollen, og er ikke lenger dominerende. Rollen innebærer nå i større grad ledelsesstøtte og samarbeid med virksomhetsledere enn å kun gi dem rapporter som de skal ta beslutninger ut ifra.

Resultatet fra studien til Paulsson (2012) viser at controllere har mange ulike roller i offentlige etater, men at rollen har utviklet seg fra å være tradisjonell regnskapsfører og controller til å være mer en forretningspartner. Også Burns og Baldvinsdottir (2007) forteller om en endring som innebærer at den tradisjonelle scorekeeper og kontrollfunksjonen går mer over i en konsulterende rolle som involverer lite daglige regnskapsoppgaver.

Kristiansen (2017) har i sin masteravhandling avdekket flere funn knyttet til rollen som controller i en storkommune i Norge. Et funn som ble gjort er at det foregår en dynamisk forflytning mellom rollene som gjør det vanskelig å definere rollen. Hun hevder rollen er kompleks og en hybrid mellom tradisjonell og moderne controller. Holmestrand og Kirkhus (2019) har gjort tilsvarende funn sin studie av controllerrollen i mellomstore kommuner, der rollen er en hybrid, med en blanding av tradisjonell og moderne controller. Egenskaper de peker på som er viktig for en controller er at det stilles høye krav til kommunikasjonsevne og pedagogiske ferdigheter, samtidig som det er viktig med økonomisk kompetanse og IT-ferdigheter. En NPM kontekst krever god kunnskap og ferdigheter på mange ulike plan (Paulsson, 2012). De viktigste egenskapene Kristiansen (2017) peker på er å være tilpasningsdyktig og evne til å omstille seg raskt. I tillegg pekes det på viktigheten av å ha evne til å være kreativ og se nye bedre løsninger på ting, og at dette vil bli viktig videre fremover. En controller i kommunal sektor må skifte mellom mange ulike roller, som fører til store krav knyttet til egenskaper og ferdigheter (Holmestrand & Kirkhus, 2019; Kristiansen, 2017). Holmestrand og Kirkhus (2019) fant at egenskaper som kommunikasjon og pedagogikk er viktige for å kunne være sparringspartner og rådgiver, samt å lære bort økonomi til personer som ikke nødvendigvis har økonomisk bakgrunn.

Controlleren må inneha et bredt spekter av kunnskap og ferdigheter for å utøve rollen, og Paulsson (2012) peker på prestasjonsstyring og gode kommunikasjonsferdigheter samt å

---

håndtere arbeid i ulike team-sammensetninger som særlig relevante ferdigheter. Bogt et al. (2016) sier at controllere er profesjonelle med hovedansvar på økonomistyring, herunder budsjettering, internrapportering og kostnadskalkyler.

Bogt et al. (2016) mener at det kan være fornuftig å ha en sterk faglig dyktig controller for å balansere de overoptimistiske ledere og politikerne for å øke tilliten fra befolkningen til offentlige organisasjoner. De argumenterer for at offentlig sektor er tjent med å ta tilbake den finansielle controlleren for å jevne ut makta når det skal tas beslutninger. En kommune trenger både de som har pågangsmot, optimisme og ideer, men også noen til å holde beina på jorda. Hvis virksomhetsledere kun omgir seg med ja-folk som har hovedfokus på realisering uten kritisk blikk på det finansielle, kan organisasjonen komme i ubalanse. Ved å inkludere faglig finansiell tyngde sammen med optimistiske ildsjeler vil det kunne bidra til økt tillit fra den generelle befolkningen som kan være positivt for den offentlige sektor. Studien til Bogt et al. (2016) omhandler nederlandske offentlig sektor og controllerrollen, og fant at respondentene var mer positive til hybride controllere enn til rendyrkede controllere. Artikkelforfatterne tror at denne holdningen kan gi negative konsekvenser for kommunal sektor ved at det profesjonelle aspektet ved rendyrkede controllere blir borte og det vil føre til en reduksjon av finansiell ekspertise inn i offentlig sektor.

Granlund og Lukka (1997) sier at i virksomheter som desentraliseres vil rollen som controller få større betydning når den deltar ute i virksomheten. De sier at det finske folket ser at finansielle vurderinger er noe som bør angå alle ansatte i virksomheten og ikke bare økonomistaben. Desentralisering av beslutningsmyndighet er utbredt i kommunal sektor, og controlleren kan fungere som et bindeledd mellom det økonomifaglige og enhetsledere som er tett på aktiviteten. Opstad (2020) argumenterer for at dersom offentlig sektor skal fungere godt i et samfunn er vi avhengig av den menneskelige ressursen, den sosiale kapitalen der medarbeidere er opptatt av å gjøre jobben sin så godt de kan.

Granlund og Lukka (1997) påstår at den tradisjonelle controllerens egenskaper blant annet er å være tilbaketrukket og ikke så god eller komfortabel med kommunikasjon. Den nye hybride controllerrollen krever andre ferdigheter enn det den opprinnelige regnskapsførerrollen krevde, som å være dynamisk og ekstrovert (Granlund & Lukka, 1997). Granlund og

Lukka (1998) peker imidlertid på at det er ikke nødvendigvis negativt for en controller om en er stille i møter, så lenge man klarer å ta gode overveide beslutninger.

For å finne ut hvordan controllerrollen utspiller seg i små kommuner vil jeg bruke dette teoretiske bakteppe til å se nærmere på hvilke funksjoner de ulike rollene i økonomiavdelingen har, og hvem som ivaretar disse typiske oppgavene fra controllerlitteraturen.

### 3. Forskningsdesign og metode for innsamling og analyse av data

I dette kapitlet redegjøres det for valg av forskningsdesign, metode for datainnsamling og utforming av intervjuguide. Prosessen med å samle inn data blir også beskrevet, herunder valg av samarbeidspartnere, datainnsamling, dybdeintervju og dokumentstudier. Videre presenteres de etiske hensyn knyttet til oppgaven; informert samtykke og konfidensialitet, samt studiets kvalitet, herunder pålitelighet, gyldighet og generalisering/overførbarhet.

#### 3.1 Valg av forskningsdesign

Kvalitativ forskning er preget av interpretivisme og handler om å forstå og forklare et fenomen ut ifra det man opplever gjennom et fåtall caser. Den kvalitative forskningsmetoden er mangfoldig, og preges av både innlevelse og kreativitet samt struktur og systematikk. Ved kvalitativ forskning er det vanlig å legge vekt på en åpen interaksjon mellom forsker og informant, data i form av tekst, og fokus på forståelse (Tjora, 2021). Hensikten med kvalitativ forskning er å utvikle teori, ha fokus på forståelse, forskeren har en viss nærhet til fenomenet som undersøkes, utvalget er relativt lite, og det benyttes formålsutvalg. Man er ute etter kontekstavhengige resultater og det benyttes fortolkning for å tolke disse resultatene (Mehmetoglu, 2004). For å avgrense forskningsområdet kan man benytte casestudier, som er studier der man gjennomfører en undersøkelse av et fenomen som allerede har etablerte grenser for hva og hvem undersøkelsen skal inkludere (Tjora, 2021). En casestudie er et intensivt design, der forskeren går i dybden i en eller få enheter for å få mest mulig detaljer og et godt bilde av fenomenet (Jacobsen, 2005).

Formålet med denne studien er å samle inn data om hvordan organiseringen i utvalgets kommuner er, og hvilke utfordringer de ansatte ser. Studien er eksplorerende og empiridrevet, også kalt induktiv, fordi det finnes lite forskning knyttet til økonomifunksjonen i små kommuner. I en casestudie samler man detaljert og mangfoldig data, og for å forstå organiseringen av økonomifunksjonen i kommunene vil en kvalitativ casestudie der man er ute etter rike data, og er kontekstavhengig passe godt som forskningsdesign.

Mehmetoglu (2004) skriver at man velger case på bakgrunn av forskningsinteresse, en hypotese eller en sak. Tjora (2021) skriver at case ofte kan velges pragmatisk ut ifra tilgjengelighet eller at forskerne allerede har kjennskap til casen, men gjør oppmerksom på at valg gjort på et slikt grunnlag ofte ikke er optimalt for generaliserbarhet. Bakgrunnen for valget av case i denne studien er små kommuner, fordi tidligere studier viser organisering av økonomifunksjonen i mellomstore og store kommuner samt controllerens rolle i disse kommunene. Det er lite forskning på økonomistyringen i små kommuner, og derfor ønsker jeg å undersøke dette nærmere. Jeg har ikke ingen kjennskap til økonomifunksjonen i disse kommunene fra tidligere, men de er valgt ut fra den størrelse jeg synes er interessant da kommunen jeg selv bor er på den størrelsen, og størrelsen på kommunen er representativ for en stor andel norske kommuner. I denne studien er ikke målet å generalisere, men det er en eksplorerende studie for å finne ut hvordan situasjonen er. Selv om målet ikke er generaliserbarhet vil det være aktuelt med en viss overførbarhet.

## 3.2 Valg av metode for datainnsamling og analyse

Når man i kvalitativ forskning ber om utdyping av forståelser og hva informanten tenker om ulike temaer gir det et informantsubjektivt empirisk grunnlag. Man vil også i kvalitative undersøkelser kunne få mer informasjon enn man kunne forutsi på forhånd, fordi informanten bringer opp egne tema og betraktninger underveis. Dybdeintervjuet er avhengig av en god dialog mellom forsker og informant for å få fram slike refleksjoner. En intersubjektiv dybdeintervjusituasjon innebærer en intervjusituasjon der det er god dialog mellom forsker og informant slik at man får fram refleksjoner som er avhengig av dette møtet mellom informant og forsker. Dataene genereres intersubjektivt, fordi dataene oppstår i møte mellom informant og forsker i akkurat det møte. Måten meninger og erfaringer blir presentert i intervjuet avhenger av dialogen og det spesifikke møtet mellom denne informanten og denne forskeren (Tjora, 2021). Et kvalitativt dybdeintervju vil innebære en viss forskersubjektivitet (Tjora, 2021), som innebærer at forskerens subjektivitet vil påvirke både analyse og tolkning av data.

Hensikten med dybdeintervjuer er å skape en samtale med informanten som er ganske åpen, der forskeren på forhånd har fastsatt noen temaer som et utgangspunkt. Dette kalles også



semistrukturerte intervju. Det er viktig med en avslappet stemning og man bør ha satt av god tid slik at informanten kan fortelle det de ønsker å fortelle. Dette er ment å bidra til at informanten er avslappet og komfortabel nok til å reflektere rundt egne meninger og erfaringer vedkommende har rundt intervjuets temaer (Tjora, 2021). I denne studien ønsker jeg å få et godt innblikk i informantens erfaringer og opplevelse av hvilke utfordringer de ser knyttet til hvordan kommunen har organisert økonomifunksjonen sin, noe som gjør dybdeintervjuer til et passende valg for studien.

### 3.3 Utforming av intervjuguide

I forkant av intervjuene utarbeidet jeg en intervjuguide med ulike temaer som skulle hjelpe meg å holde tråden i samtalen, og sikre at jeg fikk svar på de spørsmål jeg trengte.

Intervjuguiden ble utviklet med utgangspunkt i det teoretiske rammeverket som ble presentert i forrige kapittel, med hovedvekt på Simons (1995b) sitt styringsrammeverk, og tidligere studier knyttet til controllerrollen (Holmestrand & Kirkhus, 2019; Kristiansen, 2017).

Det ble utarbeidet to ulike intervjuguider med åpne spørsmål som gir informantene mulighet til å gå i dybden der de ønsker det. Det er informantenes subjektive opplevelser som kommer frem i slike intervjuer (Tjora, 2021). Intervjuguidene ble utarbeidet som semistrukturerte intervjuer der jeg hadde ferdigformulerte spørsmål knyttet til hvert tema. Spørsmålene var ganske åpne, og ga rom for utdyping fra informantene. Informanten ble underveis informert om hvilket tema som var det overordnede og dette gir informanten rammer når de skal utdype et tema, selv om de står fritt til å utdype slik de ønsker (Tjora, 2021).

Intervjuguiden ble utarbeidet i henhold til de tre faser som Tjora (2021) redegjør for; oppvarmingsspørsmål, refleksjonsspørsmål og avrundingsspørsmål. Under oppvarmingsspørsmålene fikk informantene spørsmål om organiseringen og roller. Deretter gikk vi over til refleksjonsspørsmål der informanten fikk mulighet til å gå i dybden i ulike deler av forskningstemaet. Avslutningsvis ble intervjuene avrundet med å fortelle hvordan informantene skulle få tilbakemeldinger fra studien i etterkant, og det ble avklart at det var muligheter for oppfølgingsspørsmål ved behov.

Det ble utarbeidet en intervjuguide til controller/regnskapssjef/medarbeider og en til økonomisjefer. Dette ble gjort slik for at økonomisjefen skulle kunne fortelle mer overordna om organiseringen enn de øvrige informantene.

I intervjuguiden til controller/regnskapssjef/økonomikonsulent ble informantene bedt om å beskrive økonomifunksjonen og egen rolle, herunder hvordan arbeidsdagen ser ut, hva er de viktigste arbeidsoppgavene, hvilken rolle har du i økonomistyringen. Videre diskuterte vi informantens opplevelse av kommunens økonomistyring, hva som fungerer bra, hva de anser som de største utfordringene. Til slutt ble informantene spurt om kommunens bruk av verdier og målsetning, og de fikk mulighet til å tilføye dersom de hadde noe de ønsket å fortelle om.

I intervjuguiden til økonomisjefene ble de bedt om å fortelle litt overordna om økonomifunksjonen, blant annet hvilke roller som finnes og hvilke funksjoner disse har, samt egen rolle. Hvordan økonomistyringen er organisert og hvem som har hovedansvaret. Videre snakket vi om samarbeid mellom økonomifunksjonen og enhetene. Hvordan de beskriver egen rolle, hvordan arbeidsdagen ser ut, viktigste arbeidsoppgaver. Deretter beveget vi oss over i økonomistyring og styringsverktøy. Her ble det diskutert hva de viktigste styringsverktøyene som blir bruke og erfaring med bruken av det. Til slutt fikk også disse informantene mulighet til å tilføye mer informasjon dersom de ønsket.

## 3.4 Prosessen med å samle inn data

I dette kapitlet beskrives prosessen med å samle inn data. Jeg vil redegjøre for valg av samarbeidspartnere, hvordan datainnsamlingen har foregått gjennom dybdeintervjuer og dokumentstudier. Videre redegjøres det for gjennomført dataanalyse, før jeg går videre inn på etiske hensyn i studien, samt studiets kvalitet, herunder pålitelighet, gyldighet og overførbarhet.

### 3.4.1 Valg av samarbeidspartnere.

Ved valg av informanter har jeg også tatt noen pragmatiske hensyn, og som Tjora (2021) sier vil pragmatiske hensyn spille inn i all forskning. Jeg valgte kommuner som passet kriteriene

mine angående innbyggertall, men jeg hadde ikke mer kjennskap til dem enn at jeg kjenner kommunenavnet og vet hvor de ligger. Bakgrunnen for kriteriet basert på innbyggertall er at jeg selv bor i en liten kommune og synes derfor det er særlig interessant å se nærmere på hvordan tilsvarende kommuner ivaretar økonomifunksjonen. Jeg ønsket å se på kommuner i størrelsesorden 3000-6000 innbyggere da dette er representativt for en stor del av kommuner i Norge, og jeg ikke ønsket å se på de aller minste, men heller ikke de store. Jeg mener at valgte informanter har relevant informasjon for studien da informantene arbeider i kommunenes økonomifunksjon og er derfor sentrale personer for studien. Kristiansen (2017) og Holmestrand og Kirkhus (2019) har studert økonomifunksjonen i større kommuner, og controllerens rolle. Et bekvemmelighetsutvalg der forskeren velger informanter ut i fra egne praktiske hensyn som tid og ressurser kan føre til at studien vil få mindre troverdighet (Mehmetoglu, 2004). Jeg var derfor bevisst på å ikke velge kommuner jeg har god kjennskap til fra før, både for å unngå å ha en altfor sterk oppfatning om tingenes tilstand før intervjuene, men også for å unngå at informantene holdt tilbake informasjon fordi de kjente meg fra tidligere eller at de ville føle at jeg var for nær.

En kommune valgte å trekke seg fra studiet i starten av intervjuet som følge av at det utsendte informasjonsbrevet med samtykkeskjema opplyste om at det skulle gjøres lydopptak. Den ene informanten i denne kommunen var ikke komfortabel med bruk av lydopptaker, og jeg var hele tiden åpen på at de når som helst kunne trekke seg fra studien. I situasjoner der informanter ikke ønsker å godkjenne bruk av lydopptak bør forskeren finne alternative informanter, da det er av vesentlig betydning at man har detaljerte lydopptak og transkripsjoner for å sikre en skikkelig analyse (Tjora, 2021). Dermed ble vi enige om at kommunen som helhet trakk seg fra prosjektet. Jeg ble ønsket lykke til videre i prosessen, og gikk umiddelbart i gang med å innhente nye informanter fra en tilsvarende kommune. Jeg søkte videre, og kriteriet mitt var som ved førstegangsutvelgelsen at antall innbyggere skulle ligge ca mellom 3000-6000 innbyggere. Jeg tok en telefon til kommune 3, og fikk booket intervjuer med to informanter allerede neste dag.

### **3.4.2 Datainnsamling**

Tjora (2021) sier at man som hovedregel bruker dybdeintervjuer hvis man er ute etter å høste erfaringer, meninger og holdninger. I denne studien er formålet å få et godt innblikk i

informantenes erfaring med og opplevelse utfordringer knyttet til økonomifunksjonens organisering, og studien egner seg godt til å bruke dybdeintervju. Det er viktig å være klar over at det som kommer fram i dybdeintervju vil være informantenes subjektive oppfatning av fenomenet (Tjora, 2021). I tillegg er det brukt dokumentstudier for å skaffe bakgrunnsdata, og finne casespesifikk informasjon knyttet til kommunene.

### 3.4.3 Dybdeintervju

Figur 1 nedenfor viser en oversikt over antall intervju, hvilke roller som er intervjuet og dato og varighet på de ulike intervjuene. De fleste intervjuene foregikk via kommunikasjonskanalen Teams, men grunnet tekniske problemer hos et par av informantene ble det benyttet telefonsamtale der.

Informant	Kommune	Rolle	Dato	Varighet	Sted
Informant 1	1	Økonomisjef	31.08.21	0:36:20	Teams
Informant 2	1	Regnskapssjef/controller	31.08.21	00:27:16	Teams
Informant 3	2	Økonomisjef	01.09.21	00:31:53	Teams
Informant 4	2	Spesialkonsulent innfordring	01.09.21	00:37:40	Teams /telefon
Informant 5	2	Regnskapssjef	01.09.21	00:33:43	Telefon
Informant 6	3	Controller	02.09.21	00:22:58	Teams
Informant 7	3	Økonomisjef	02.09.21	00:52:57	Teams

*Figur 1 – Intervjuoversikt*

I forkant av datainnsamlingen tok jeg kontakt med økonomisjefene i kommunene for å avklare at de ville stille til intervju. Deretter sendte jeg ut informasjonsskriv til informantene sammen med samtykkeerklæringsskjema. Som følge av sommerferie i kommunene og

tidsplan for innlevering av masteroppgaven ble jeg dessverre nødt til å gjennomføre intervjuene tidlig høst. Høst er ofte en svært travel periode i kommunene da det er på den tiden budsjettplanleggingen og økonomiplanarbeidet foregår, så jeg var tydelig på at jeg var svært fleksibel med tanke på gjennomføring.

Dybdeintervjuer er hovedsakelig intervjuer som skjer ansikt til ansikt mellom intervjuer og informant (Tjora, 2021). Jeg hadde som tidligere nevnt i utgangspunktet tenkt å gjennomføre fysiske dybdeintervju, men som følge av usikkerheten rundt covid-19 valgte jeg å gjennomføre intervjuene via kommunikasjonskanalen Microsoft Teams. Det var på intervjutidspunktet en oppblomstring av smitte i de aktuelle kommunene, og jeg valgte å unngå reising på tvers av kommuner. Dette gir fleksibilitet, og informantene fikk delta fra sine egne kontor som kan bidra til at de føler en trygghet i intervjusituasjonen. Gjennomføringen av intervjuene gikk derfor greit på tross av at vi ikke fikk gjort intervjuene fysisk.

Et par av informantene hadde utfordringer med teknologien, slik at et av intervjuene måtte foregå via telefon, og et annet ble en blanding av telefonsamtale og Teams. Tjora (2021) skriver at det ved bruk av dybdeintervju er viktig å lese informantens kroppsspråk, og dersom man ikke gjennomfører intervjuet ansikt til ansikt vil man miste en del av samtaleaspektet som gjør at man får et godt intervju. Man mister følelsen for pauser, bekræftende nikk og lignende for å skape en god flyt i dialogen. Dette er grunnen til at man bør prøve å unngå dybdeintervjuer via telefon (Tjora, 2021). Erfaringen jeg gjorde meg underveis i intervjuene over telefon og ved bruk av Teams var at jeg opplevde at jeg ikke fullt ut klarte å fange opp når informanten ønsket ordet som man gjør i et fysisk møte. Det hendte derfor underveis i samtalen at vi begynte å snakke likt, som muligens ødela for de spontane spørsmål og enkelte kommentarer. Allikevel mener jeg at vi på en fin måte klarte å samkjøres raskt igjen, og fortsatte i samme spor. Tjora (2021) skriver at kontakten mellom forsker og informant må preges av aspekter som tillit, konfidensialitet, respekt og gjensidighet da dette vil påvirke kommunikasjonen der og da. Jeg opplevde at vi klarte å skape en god dialog hvor informanten virket avslappet, trygg og komfortabel, og jeg mener at det viktigste for denne oppgaven ble fanget opp.

En av fordelene ved bruk av Teams og telefon var at informanten ikke kunne se lydopptakeren, noe som muligens gjorde at de ikke fokuserte så mye på nettopp det underveis i intervjuet. I tillegg kunne informantene delta i intervjuet fra eget kontor, som igjen kan virke positivt for informanten fordi de deltok fra trygge omgivelser. En følge av covid-19 nedstengingen året 2020-2021 er at mange bedrifter og kommuner nærmest ble tvunget til å utnytte teknologien i langt større grad enn det hadde vært behov for tidligere. En fordel for meg som intervjuer var da nettopp at samtlige informanter nå var kjent med bruk av Teams som kommunikasjonskanal, og opplevde dette som en naturlig måte å kommunisere på.

Ved bruk av lydopptaker vil forskeren kunne holde fokus rettet mot det informanten sier, og sikre en god flyt i dialogen med informanten. I tillegg sikrer man at man får med alt som blir sagt, og man kan be om konkretiseringer og utdypninger underveis (Tjora, 2021).

Intervjuene ble tatt opp på lydopptaker slik at transkriberingen skulle bli nøyaktig, og at jeg var sikker på at jeg fanget opp alt som ble sagt. I tillegg kunne jeg som intervjuer fokusere fullt og helt på samtalen, og kunne stille oppfølgings spørsmål der det var naturlig. Hadde jeg fokusert på å skrive notater underveis er det fare for at jeg ikke hadde klart å holde samme fokus og flyt på selve samtalen, og dermed gått glipp av viktige betraktninger. Ved at jeg ikke noterte underveis, tok jeg en risiko for at lydopptakeren ikke fungerte som den skulle, men jeg gjorde det jeg kunne for at den skulle fungere greit. Det er også særlig viktig at man spesifikt opplyser informanten om at man benytter lydopptaker, og hvordan man håndterer disse dataene videre, og når de slettes (Tjora, 2021).

Jeg benyttet en gammel smarttelefon i offline flymodus som lydopptaker. Telefonen stod i flymodus under hele prosjektet, og ble aldri gjort tilgjengelig for nettilgang. Før hvert intervju sørget jeg for at telefonen var oppladet, og at den fungerte som den skulle. Etter transkribering og anonymisering ble lydfilene slettet. En oversikt over informantene ble oppbevart i fysisk form adskilt fra både lydopptaker og transkriberinger.

Jeg informerte om bruk av lydopptaker i informasjonsskrivet som ble sendt ut i forkant, samt at jeg ved inngangen av hvert intervju opplyste om at jeg benyttet en mobiltelefon i flymodus, og at denne ikke under noen omstendigheter ville skrus på mens intervjuene var

lagret. I intervjuene er det heller aldri bedt om personalia, så det er ikke navngitte personer i lydopptakene.

### 3.4.4 Dokumentstudier

I tillegg til dybdeintervju har jeg valgt å bruke dokumentstudier som bakgrunnsdata. Dokumentstudier er bruk av dokumenter som er produsert for andre formål enn forskning (Tjora, 2021). Det vil i de fleste tilfeller finnes dokumenter som er aktuelle for forskningsprosjektet man arbeider med, og som vil gi relevant informasjon i tillegg til egenproduserte data (Tjora, 2021). Jeg har brukt casespesifikke dokumenter som omhandler kommunene jeg har studert, spesifikt årsberetning, handlingsplan, årsmelding, økonomiplan og organisasjonskart. Da disse dokumentene ville gjort det vanskelig å bevare anonymiteten av kommunene er ikke disse referert. I etterkant av intervjuene har jeg sett nærmere på kommunenes handlingsplaner, som flere av informantene viste til underveis i intervjuene. Disse viser blant annet hvilke rammer kommunen arbeider innenfor, og har vært et viktig bidrag til min analyse. Jeg kunne valgt å sette meg inn i flere av disse dokumentene før intervjuene startet men jeg valgte å gå åpent inn i intervjusituasjonen der informantene selv fikk fortelle hvordan kommunen er organisert og hvordan de arbeider.

## 3.5 Dataanalyse

«Kort sagt har den kvalitative analysen som mål å gjøre det mulig for en leser av forskningen å få økt kunnskap om saksområdet det forskes på, uten selv å måtte gå gjennom de data som er generert i løpet av prosjektet» (Tjora, 2021). For å få til dette er det viktig at empirien gjenspeiler det som ble sagt i intervjuene, og for å sikre at jeg fikk med meg alt så ble det benyttet lydopptak underveis. Tjora (2021) anbefaler ved bruk av dybdeintervju å bruke lydopptaker og gjøre en fullstendig transkribering av materialet i ettertid. Jeg gjennomførte alle intervjuer først, og deretter gikk jeg umiddelbart i gang med å transkribere i samme rekkefølge. Transkriberingen jeg gjorde er svært detaljert, og jeg noterte også spesielle pauser, eventuell latter og dersom noen dro ekstra på ord. Dette for å prøve å bevare de visuelle ledetråder som sier noe om stemningen i intervjuet (Tjora, 2021). Allerede under

transkriberingen anonymiserte jeg de ulike informantene i koder, der alle fikk hver sin kode. Disse samlet jeg i en anonymisert tabell for å ha oversikt.

Samtlige informanter har dialekter som muligens kan gjenkjennes dersom jeg skulle transkribert på dialekt, og i tillegg er det noen ord og uttrykk som muligens ikke er like forståelig for alle. Jeg har god kjennskap til de ulike dialektene og valgte derfor å transkribere på bokmål, også kalt normalisering av transkripsjoner. En slik normalisering vil også kunne virke anonymiserende (Tjora, 2021).

For å analysere dataene har jeg tatt utgangspunkt i det teoretiske rammeverket av (Simons, 1995b). Jeg gikk grundig gjennom hvert transkriberte intervju for å sortere etter tema, og deretter ble disse plassert i den teoretiske modellen *Lever of Control* av Simons (1995b), samt at rollebeskrivelser, NPM-relaterte funn og utfordringer ble kategorisert for videre bruk. Jeg laget også en egen kategori der jeg samlet andre interessante utsagn.

Betydningsfulle sitater ble også kategorisert under ulike temaer i en oversiktlig tabell for at det skulle være lettere å knytte relevante sitater til de ulike temaene i teksten. Ved gjennomgangen av dataene har jeg vært fokusert på å lete etter viktige mønstre.

## 3.6 Etiske hensyn

Et moment som er aktuelt i denne studien er hensynet til anonymisering. Informantene skal omtale arbeidsgiver, og komme med sine syn på organiseringen. For å trygge informantene på at de er tilstrekkelig anonymisert og at jeg har forstått dem riktig, har jeg i tråd med Tjora (2021) sendt analysen til informanten for gjennomlesing før innlevering av oppgave. Dette var det også et par av informantene som ba spesifikt om i intervjuet, slik at de skulle være sikre på at jeg har tolket dem riktig, og at eventuelle sitater ble presentert i riktig kontekst.

### 3.6.1 Informert samtykke

Informert samtykke vil si at forskeren informerer informantene om hva som er formålet med forskningsprosjektet, og det innebærer at man opplyser om at informantene deltar frivillig og at de når som helst kan trekke seg fra studien (Kvale et al., 2015). Det ble i forkant av intervjuene sendt ut et informasjonsskriv og et samtykkeskjema til hver av informantene.



Der ble det opplyst studiens formål og at det var frivillig å delta. I tillegg ble det forklart hvordan jeg oppbevarer og bruker opplysningene om informantene, samt hva som skjer med opplysningene i etterkant av prosjektet. Med informasjonsskrivet fulgte et samtykkeerklæringsskjema som informantene måtte signere i forkant av intervjuene. Der godtok de å delta i intervju, og at de kan bli indirekte identifisert i oppgaven gjennom sine stillinger.

### **3.6.2 Konfidensialitet**

Informasjonsskrivet som ble sendt ut i forkant av intervjuene inneholdt informasjon knyttet til hvordan jeg ville oppbevare og behandle opplysninger knyttet til informantene. Det ble opplyst at opplysningene ville bli behandlet konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket. Det ble brukt lydopptaker i intervjuene, og informasjonsskrivet inneholder informasjon om at disse vil bli anonymisert og transkribert raskt etter intervjuene er gjennomført, at de oppbevares på en lydopptaker uten nettilgang og at den er passord beskyttet, samt at lydopptakene ville bli slettet når transkriberingen var gjennomført.

Kvale et al. (2015) skriver at anonymitet på den ene siden kan beskytte deltakerne, men på den annen side kan det gi forskeren et alibi for å tolke informantens utsagn uten å bli motsagt. Informantene i denne studien ble tilbudt å lese gjennom empirien som er generert, noe et par av dem benyttet seg av. Sitatsjekk brukes ikke ofte i samfunnsforskningen, men kan være aktuelt dersom informantene kan bli gjenkjent. I denne oppgaven er kommunene og informantene anonymisert, og sitatsjekk er av mindre betydning i følge Tjora (2021), men som følge av at et par informanter ba spesifikt om dette ved intervjusituasjonen, så tilbød jeg dette til alle. Dette for å sikre at viktige poenger som implisitt lå i empirien, men også at jeg som intervjuer ikke har misforstått konkrete saksforhold. Dette kunne gjort arbeidet vanskelig dersom informantene krevde endringer, da intervjuet hører til den spesifikke situasjonen intervjuet ble gjort i (Tjora, 2021). Informantene var enig i den genererte empirien uten innvendinger.

## 3.7 Studiets kvalitet

### 3.7.1 Pålitelighet

(Tjora, 2021) hevder at pålitelighet handler om at det skal være en sammenheng gjennom hele forskningsprosjektet. I denne studien har jeg brukt den anerkjente metoden dybdeintervju for å generere empiri, samt at jeg har analysert dataene med bakgrunn i teoretiske modeller. Tjora (2021) hevder at total nøytralitet ikke vil kunne eksistere i kvalitativ forskning, da dette er en fortolkende forskningsmetode. Selv om forskeren har en form for engasjement i tematikken som studeres, faglig eller hverdagslig, kan man løse dette ved å redegjøre for egen posisjon og synliggjøre hvordan dette kan påvirke forskningsarbeidet, eventuelt hvordan egen erfaring brukes i analysen (Tjora, 2021). Jeg er selv ansatt innen økonomi og ledelse i en kommune med tilsvarende innbyggertall som kommunene i denne studien, og dermed er jeg litt kjent med ulike utfordringer, samt at jeg har kjennskap til økonomistyring i offentlig sektor. Dette gjorde det lettere å opprettholde god flyt i samtalen med informantene, da jeg har en god forståelse for de ulike elementene som ble tatt opp. Som Tjora (2021) sier kan det være en fordel med mye kunnskap om temaet det forskes på nettopp for å stille riktige spørsmål og klare å holde en god flyt, men samtidig kan det være en ulempe fordi man gjerne er litt forutinntatt. Dette er noe jeg har vært bevisst på fra start, og intervjuguiden inneholder åpne spørsmål slik at det er informanten selv som forteller sin versjon. I og med at jeg har valgt en casestudie om konkrete kommuner, så er det selve caset jeg fokuserer på, og blander derfor ikke inn min egen erfaring. Ved invitasjon til intervju fortalte jeg at jeg selv arbeider i offentlig sektor, og derfor syns det er særlig interessant.

Intervjuet ble veiledet av intervjuguiden jeg hadde laget på forhånd, og det var mange åpne spørsmål som ga informanten mulighet til å utdype ulike emner. Resultatet av studien ville derfor sannsynligvis være innholdsmessig likt selv med en annen forsker. Min erfaring rundt temaet ble ikke inkludert underveis. Det kan være at dersom intervjuguiden hadde blitt brukt av en forsker helt uten kunnskap om kommuneøkonomi, ikke ville klart å umiddelbart forstå alt de snakket om. Dette ville man løst ved å bruke dokumentstudier ved siden av, som forteller hvordan ting henger sammen. Resultatet mener jeg derfor ville blitt noenlunde likt,

men rekkefølgen på datainnsamlingen burde vært omvendt; først dokumentstudier, så intervju.

### **3.7.2 Gyldighet**

«Gyldighet handler om en logisk sammenheng mellom prosjektets utforming og funn, og de spørsmål man søker å finne svar på» (Tjora, 2021). For at prosjektet skal oppleves gyldig må svarene man finner og presenterer faktisk ha en sammenheng med spørsmålene som er stilt. I tillegg må metodevalget være egnet til å finne svar på det man er ute etter. I min studie er jeg interessert i å finne ut hvilke hovedutfordringer man ser i kommuners organisering av økonomifunksjonen. For å finne svar på dette har jeg laget intervjuguide med bakgrunn i tidligere referert teori, samt at dybdeintervju vil gi meg god innsikt, og mulighet for å få mer utfyllende svar fra informantene, og mulighet til å oppklare uklarheter underveis. Informantene i denne studien er økonomikonsulenter/økonomisjefer som arbeider i økonomifunksjonen, og dette er personer som da vil sitte med førstehåndskunnskap og innsikt i hvordan dette fungerer. Derfor mener jeg at funnene i denne studien vil være gyldige. Informantenes opplevelse av hvordan det fungerer vil være subjektivt.

### **3.7.3 Generalisering/overførbarhet**

Målet i kvalitativ forskning er ikke generalisering men å få en god innsikt i et fenomen, og «[...] overførbarhet i kvalitativ forskning vil derfor fokusere på felles funn under samme omstendigheter» (Mehmetoglu, 2004, s. 146). Overførbarhet handler om hvorvidt resultater fra en studie kan overføres til andre lignende situasjoner og kontekster. Dette innebærer at forskeren må en fyldig og detaljert beskrivelse av situasjonen eller konteksten som studeres, slik at det er mulig for leseren å vurdere hvor anvendelig resultatene er for andre situasjoner og kontekster (Mehmetoglu, 2004). Denne studiens har detaljerte casebeskrivelser om størrelse på kommunene, samt hvordan administrasjonen er organisert. Dette gjør det mulig for leseren å vurdere hvorvidt resultatene vil være anvendelige for andre like kontekster. Resultatene fra denne studien vil kunne bidra til å lære om hvilke utfordringer små kommuner møter som følge av at de er i den størrelsesorden som beskrevet i studien, og funnene vil sannsynligvis kunne overføres til flere kommuner på samme størrelse.

## 4. Empiri

I dette kapitlet presenteres empirien som er samlet inn gjennom dybdeintervjuer og dokumentstudier. Innledningsvis presenteres en kort casebeskrivelse av hver enkelt kommune og hvordan disse er organisert. Videre presenteres de viktigste styringsutfordringene som gjelder for de ulike kommunene. Deretter følger en oppsummering av funn innenfor hver av styringsmekanismene i Simons sitt rammeverk *Levers of Control*, før helheten blir presentert i eget underkapittel. Til slutt i kapitlet presenteres funn knyttet til rollen som økonom i disse kommunene.

### 4.1 Casebeskrivelser

#### *KOMMUNE 1*

Kommune 1 er en kommune med ca 3600 innbyggere pr. 01.01.20. Det er i senere tid er gjort betydelige grep i den overordnede organiseringa for å møte morgendagens utfordringer i kommunesektoren. Omstillingsarbeidet skal føre til innsparinger blant annet innen administrasjon og helse, samtidig som det skal utredes muligheter for økt interkommunalt samarbeid.

For året 2020 hadde kommunen et betydelig positivt netto driftsresultat, men et svakt korrigert netto driftsresultat i % av driftsinntekter i 2019. Kommunen har et betydelig disposisjonsfond som utgjør en god buffer for kommunen. Kommunens årsmelding beskriver en langsiktig og bærekraftig økonomistyring som gir resultater og bidrar til økt handlekraft. Økonomisjefen forteller om en god økonomisk situasjon som følge av store inntekter fra kraftanlegg. Kommunen har hatt utfordringer med å klare å tilpasse rammene raskt nok opp mot endring i demografien. Videre er det vedtatt en rekke investeringer i årene framover som gjør at de er nødt til å kutte andre steder i organisasjonen for å ha midler til å dekke de økte kapitalkostnadene.

Kommunedirektørens ledergruppe består av en kommunedirektør og tre kommunalsjefer. Økonomisjef og personalsjef inngår også i kommunedirektørens ledergruppe. I tillegg har hver tjenesteenhet en tjenesteleder som har fullt personal- og økonomiansvar for sitt område,

i alt 13 enheter. Den politiske styringa består av kommunestyre, formannskap og hovedutvalg.

Økonomifunksjonen i kommune 1 består av en økonomisjef og en regnskapssjef/controller. I denne kommunen er regnskapsstillinga delt slik at den også skal være en controller-funksjon. I tillegg har de en person på fakturering, samt en 50% merkantil stilling på teknisk.

Kommunens årsmelding peker på fremtidige utfordringer knyttet til bemanning innen fagfelter som ligger til stab og støttefunksjonen, da det stort sett kun er en person som sitter med kompetanse på hvert fagområde.

### *KOMMUNE 2*

Kommune 2 har ca 5700 innbyggere pr. 01.01.20. Administrativt er de organisert med to beslutningsnivåer i en tonivåmodell med kommunedirektørnivå og virksomhetsledere. Kommunedirektørnivået består av en kommunedirektør og tre kommunalsjefer. Kommunen har 20 virksomhetsledere, der hver tjenesteleder har fullt personal- og økonomiansvar for sin enhet. Økonomisjefen er en del av kommunedirektørens stab, mens de øvrige økonomifunksjonene er samlet under enheten «Fellestjenesten» som er en stab og støttefunksjon. Kommunens økonomifunksjon består av en økonomisjef, en controller og to personer på regnskap som inkluderer innfordring og fakturering.

Kommunen hadde et positivt netto driftsresultat i 2020. Resultatet bærer preg av covid-19 utbruddet og den medfølgende unntakstilstand. Korrigert netto driftsresultat i % av driftsinntektene var svak i 2019. Disposisjonsfondet utgjør ca 14% av totale driftsinntekter i året 2020. I kommunens årsberetning står det at det korrigerte netto driftsresultatet viser en bedring i forhold til de siste årene.

Informantene fra denne kommunen er økonomisjef, regnskapssjef og en økonomikonsulent som arbeider med innfordring av kommunale krav. Controlleren er nyansatt og var ikke operativ ved tidspunkt for intervju, og er derfor ikke informant i denne studien.

### *KOMMUNE 3*

Kommune 3 er en kommune med ca 6100 innbyggere pr 01.01.20. Administrasjonen er organisert som en 2-nivåmodell med en kommunedirektør og en assisterende

kommunedirektør, samt 7 tjenesteenheter. Disse enhetene ledes av hver sin enhetsleder som har fullt personal- og økonomiansvar. Under kommunedirektøren er det organisert en strategigruppe som inkluderer økonomisjef og controller. Øvrige økonomifunksjoner som regnskap, innfordring og lønn er samlet i en fellesenhet i et interkommunalt samarbeid med nabokommuner. Informanter fra denne kommunen er økonomisjef og controller.

I regnskapsåret 2020 hadde kommunen et positivt netto driftsresultat, men også her har covid-19 en viss innvirkning. I 2019 hadde kommunene et negativt korrigert netto driftsresultat i % av driftsinntekter. Kommunens disposisjonsfond utgjør ca 8% av driftsinntektene i 2020. Økonomisjefen forteller at kommunen har hatt en utfordrende økonomisk situasjon over flere år. Store investeringer har medført høy lånegjeld. Det er derfor gjort betydelige omstillingsprosesser med en grundig gjennomgang av alle tjenester med mål om vesentlig reduksjon i antall årsverk, inkludert leder- og administrative stillinger.

*«Kommunen har gjennomført betydelige omstillingsprosesser de siste årene, og det har bidratt betydelig i positiv retning. Kommunens økonomiske situasjon oppleves likevel som stram sett opp mot de lovpålagte tjenestene som kommunen skal utføre. Det er særlig utfordringer knyttet til blant annet ressurskrevende tjenester, underfinansierte statlige oppgaveoverføringer, legetjenestene samt et økende rentenivå» (I7-K3).*

### *OPPSUMMERING UTVALG*

I antall innbyggere varierer utvalget fra ca 3000-6000. Den største kommunen i utvalget er dermed dobbelt så stor i antall innbyggere som den minste kommunen. Det varierer hvor mange interkommunale selskaper de ulike kommunene har vertskommuneansvar for. Den økonomiske situasjonen er i grove trekk presentert for hver kommune, men vil ikke bli lagt videre vekt på senere i oppgaven.

## 4.2 De viktigste styringsutfordringene

I dette kapitlet presenteres det informantene opplever som de viktigste styringsutfordringene i sine respektive kommuner. Styringsutfordringer kan variere fra kommune til kommune, og vil avhenge av mange ting, blant annet tilgang på ressurser, utfordringer knyttet til prosesser rundt planlegging og oppfølging, at kommunene har mange og ulike fagområder som skal ivaretas, og kommunens kultur. Det finnes både likheter og ulikheter på tvers av kommunene.

### *KNAPPE RESSURSER*

En av utfordringene som trekkes fram blant noen informanter er at de opplever å ikke ha tilstrekkelig med tid til å gjennomføre alle arbeidsoppgaver slik de ønsker. Disse oppgavene de opplever å ikke kunne ivareta på en tilstrekkelig måte omtales som venstrehåndsarbeid. Dette er oppgaver som må gjøres i tillegg til de andre arbeidsoppgavene, men som man ikke nødvendigvis har nok kunnskap eller tid til å gjøre skikkelig. Det er i hovedsak den minste kommunen i utvalget som har en opplevelse av at det ikke er nok ressurser. En av informantene trekker fram særlig finans som en utfordring, der vedkommende ytrer et ønske om å ha en person med kunnskap og tid til å følge opp det. Informanten nevner også at det har vært diskusjoner med andre kommuner om videre samarbeid på enkelte funksjoner.

*«Savner en person som kan finans. Føler at det blir venstrehåndsarbeid. Slik det er nå blir pengene stående i bank, og der står de. Ikke har vi kunnskap og ikke har vi tid. Vi har diskutert det med [...] om man på en måte skulle fått til en funksjon mer på tvers av kommunene med en person som faktisk kunne det liksom.» (I1-K1)*

En av informantene fra kommune 1 forteller at dagene ikke alltid strekker til, da det er mye avbrytelser og hopp fra en oppgave til en annen gjennom hele dagen. Som følge av at informanten har en delt regnskapssjef/controller-stilling oppleves det som å kontrollere seg selv. Det er ønskelig fra informantens side å ha en rendyrket controllerstilling og en rendyrket regnskapsstilling.

*«Jeg føler litt at når jeg har en slik delt funksjon så sitter jeg og kontrollerer meg selv ofte. Jeg skulle ønske at det var noen som, at det var en rendyrket funksjon, både regnskapssjef og controller.» (I2-K1)*

Begge informantene fra kommune 1 føler på en knapphet av ressurser, men sier allikevel at de klarer å holde hjulene i gang og får gjort det viktigste.

*«Jeg og økonomisjefen arbeider veldig tett, vi gjør stort sett det meste sammen. Både rapportering, budsjett og årsoppgjør og sånn. Og det er mye for å redusere den sårbarheten som blir da hvis en av oss skulle falle ut.» (I2-K1)*

Videre kommer det fram fra flere av informantene at som følge av at det er få ansatte i økonomifunksjonen vil rollen innebære at man må kunne litt om alt. Flere omtaler rollen sin som «potet», og at man ikke har tid til å gå dypt ned i materien, men ha en god nok oversikt.

*«Utfordringa ved at vi er små er at vi må kunne litt om alt. Vi må gjøre det samme vi som Oslo og Lillehammer. Altså med to personer da liksom.» (I1-K1)*

*«Nei altså jeg føler ikke at jeg kan mye om mye, jeg kan litt om alt. Man må vite når man må stoppe og spørre.» (I2-K1)*

*«I og med at vi er såpass få, så er året vårt veldig variert. Da får vi ikke så mye tid til å spesialisere oss i en og en ting, men må gjøre de tingene som skjer i løpet av året, og dekke alle funksjonene selv på et vis.» (I6-K3)*

En av informantene presiserer at de ikke har noen stor analysestab, og at det medfører at de er nødt til å drive på et «godt-nok»-nivå. En annen informant peker allikevel på at selv om det ikke er så stort rom for å gå grundig til verks på alle problemstillinger, så oppleves ikke det utelukkende som noe negativt. Informanten mener da at på grunn av knapp tid så må man sette seg nok inn i saken til å løse problemet, men ikke gjøre mer ut av det enn det som er nødvendig.

*«Vi har ikke noen stor analysestab, så vi må jo drive litt slik på godt-nok-nivå.» (I7-K3)*



---

*«Det er litt sånn på godt og vondt, for jeg kunne godt tenke meg å grave meg dypere ned i ting, men siden vi er så få så har jeg ikke alltid tid til det, men det trenger ikke bare være negativt, for det er ikke alltid man trenger å bruke så mye tid på enkeltting, men å finne ut nok og få ordna opp i ting med litt mindre innsats da når man har dårligere tid.» (I6-K3)*

Flere informanter fra kommune 2 og 3 er derimot fornøyd med ressurstilgangen, og føler at de alt i alt har en god arbeidsfordeling internt og dermed opplever at de har god kontroll. Også disse peker på at de må fungere som en potet, men at de allikevel opplever å ha ressurser til å gjøre alle ting på en god nok måte.

*«I [...] vil jeg si at vi er akkurat store nok. Vi har egentlig nok til at vi har en god arbeidsdeling og god kontroll.» (I3-K2)*

### *ROLLEBYTTER INTERNT*

En annen utfordring knyttet til relativt få medarbeidere med økonomikompetanse er når det skjer rollebytter internt i organisasjonen. Dette kan muligens ha sammenheng med en mentalitet om at man bruker de ressurser man har. Det hender at ansatte i andre deler av organisasjonen av ulike årsaker har behov for å endre stilling, og at de dermed kan få tilbud om en mer merkantil stilling. Det er ikke alltid i slike tilfeller at kompetansen er den man i utgangspunktet ønsker.

*"Utfordringa er at i slike små kommuner så blir folk ofte flyttet fra en funksjon til en annen en fordi de ikke lenger vil være i den opprinnelige stillinga si. Det er ikke alltid at kompetansen passer like godt der den havner." (I2-K1)*

Dette kan kanskje ha sammenheng med at det kan være utfordringer knyttet til rekruttering av riktig fagkompetanse i små kommuner, men dette er ikke diskutert. Det kan også være tilfelle i neste avsnitt, der sårbarheten rundt viktig nøkkelpersonell diskuteres.

### *SÅRBARHET RUNDT VIKTIG NØKKELPERSONELL*

Når kommuner er små og har få dedikerte personer til å arbeide med økonomifaget blir sårbarheten stor, særlig når det gjelder nøkkelpersonell som sitter på mye kompetanse og informasjon. Slike stillinger er både omfattende og krevende. Flere av informantene trekker

fram økonomisjefen som en svært viktig nøkkelperson. Det ligger et stort ansvar på økonomisjefen og den antagelsen om at han har kontroll. Dette innebærer også en viss sårbarhet når økonomifunksjonen består av få personer.

*«Ved tertialrapportering opplever vi at tjenesteledere skriver "økonomisjefen sa".»  
(I1-K1)*

*«Det er sårbart det. Nesten så det er lov å si at det hadde vært krise hvis [økonomisjefen] plutselig hadde vært borte. [Økonomisjefen] er unik da, kan det meste på alle områder og vet på en måte hvor fallgruvene er og hva som krever mer oppmerksomhet enn andre da. Hvor på en måte de største utfordringene ligger, hvilke områder det er.» (I4-K2)*

*«Det kan jo skje at både jeg og økonomisjefen er borte over tid på likt, og da bryter jo hele funksjonen sammen. Men vi kan jo ikke ha noen annen backup på det, vi har jo ikke råd til det. Det er bare sånn det er. Det har gått fint til nå, bank i bordet.» (I6-K3)*

Samtlige av kommunene som er intervjuet sier at de til en viss grad prøver å kunne hverandres oppgaver for å redusere sårbarhet, men at det kan være utfordrende da man er så opptatt med sine egne oppgaver. På tross av at informantene fra kommune 3 opplever en god nok ressurstilgang, trekker den ene informanten frem at det kan være utfordrende å ikke kunne sparre med fagpersoner i tilsvarende stilling. Videre forteller informanten at dette enkelt kan løses ved å oppsøke andre i tilsvarende roller i andre kommuner, men at det ikke blir gjort i det daglige.

*«Det er at vi ikke er flere med økonomisk kompetanse å sparre på. Det hender jo iblant at jeg skulle ønske at jeg hadde noen andre øyne til å se på hva jeg driver med. Men ikke i sånn grad at vi ikke klarer å løse det selv, men det hender jo man går seg litt vill i sitt eget perspektiv.» (I6-K3)*

Dette forsterkes av en annen informant som trekker frem det positive ved å organisere noen økonomifunksjoner i en fellesenhet med andre kommuner, at man da får et større fagmiljø. Dette er noe de ikke hadde hatt muligheter til å ha i egen kommune. To av kommunene i denne studien har alle sine økonomifunksjoner i eget hus.

---

*«Det er ikke sjans til å ha et så sterkt kompetansemiljø i egen kommune. Vi hadde vært så sårbare.» (I7-K3)*

### *ANDRE UTFORDRINGER*

Andre utfordringer som trekkes fram av mer pragmatisk art er fordeling av arbeidsoppgaver ved ferieavvikling. Det er også flere av informantene som trekker fram utfordringer ved at enhetsledere får relativt store områder de skal kontere for, med mange ulike funksjoner, og at dette kan skape noen utfordringer rundt riktig plassering av regnskapstall i henhold til KOSTRA-veiledningen.

*«For det er mange funksjoner for mange å holde styr på, når vi har så få enhetsledere og ganske få underledere, og til å være den største kommune vi er så er det mange som har særlig mange funksjoner å forholde seg til som kan gi litt forvirring.» (I6-K3)*

De fleste informantene oppgir at de alt i alt er fornøyde med styringen de har, enten det er i eget hus eller om deler av det er lagt til interkommunale selskaper. En av informantene mener at de praktiske utføreroppgavene fint kan legges til en fellesenhet med andre kommuner, så lenge den overordna økonomifunksjonen finnes i eget hus.

*«Når vi skal være en egen kommune, så er det egentlig funksjonene som en kommune bør ha i sitt hus, både personal, økonomifunksjon, altså den overordna økonomifunksjonen mener jeg nok bør være i kommunen, mens de andre mer praktisk utføringene fint kan være et samarbeid, så sant alle parter er interessert i å ha tett kontakt. For det må være tett kontakt, ellers blir det to verdener som lever adskilt og da blir det ikke et godt produkt.» (I7-K3)*

### *FORDELER VED ORGANISERINGEN*

Flere av informantene peker også på positive sider ved organiseringen og at de er små, blant annet at informasjonsflyten oppleves ganske sømløs. Flere sitter samlet, og det er lav terskel for å oppsøke hverandre. Det er heller ikke nødvendig å kalle inn til større møter for å avklare ting, da dette skjer helt naturlig underveis.

*«Informasjonsflyten imellom og kommunikasjonen går veldig bra når det ikke er flere ledd og flere å forholde seg til, så det synes jeg er det beste med den organiseringa.» I6-K3*

Et annet punkt som flere informanter trekker fram som positivt for driften er viktige ressurspersoner som får det til å fungere. Særlig pekes det på økonomisjefens rolle som svært viktig, og at de bidrar sterkt til at ting fungerer som de skal. Informantene viser stor tillit til økonomisjefen i sine kommuner, og til den fagkompetansen og arbeidsevnen de viser.

## 4.3 Miksen av styringsmekanismer

I dette kapitlet blir Simons (1995b) sitt rammeverk, Levers of Control, brukt som utgangspunkt for å kategorisere empirien som kan knyttes til rammeverket. Først presenteres empirien som kan knyttes til de ulike styringsmekanismene, før jeg i et avsluttende delkapittel vil presentere helheten av datamaterialet som er samlet inn. Dette vil videre bli brukt i analysekapitlet til å diskutere empirien opp mot teorigrunnlaget som er presentert.

### 4.3.1 Trossystem - verdier og visjon

Et trossystem er en styringsmekanisme som blir brukt for å samle virksomheten om en felles forståelse av det overordnede mål. Det baserer seg på å inspirere og motivere ansatte til å søke nye muligheter ved å bruke verdier og visjon. Eksempler på verdier kan være raus, solid og spenstig, mens en visjon kan være «der det er lov å lykkes». Med det menes at kommunens ansatte skal legge disse verdiene og visjonen til grunn når de tar beslutninger på arbeidsgivers vegne i det daglige.

Samtlige kommuner i studien har formelt nedskrevet verdier og visjon, men det er ulik oppfatning blant informantene hvor mye disse blir brukt som en styringsmekanisme. I kommune 1 er verdier og visjon formelt nedskrevet i kommunens styringsdokumenter, men informantene hevder at disse er utdaterte, utvaska og ikke i bruk. Ingen av informantene vet hva verdiene er, og det er ikke kommunisert ut til kommunens ansatte på mange år.

---

Informantene sier at ledelsen jobber med å få på plass nye verdier som de skal fokusere mer på i tiden fremover.

I kommune 2 og 3 har informantene fra samme kommune ulik oppfatning om bruken av kommunens verdier. Mens den ene mener at ingen i organisasjonen tenker på kommunens verdier i det daglige, mener en annen at verdiene er ganske gjennomsyra i organisasjonen, og at det legges stor vekt på det av virksomhetslederne. En av informantene forteller at de har vært involvert noen runder på arbeidet med kommunens verdier, der de har blitt bedt om å diskutere hva de tenker om arbeidsmoral, folkeskikk og å ta vare på hverandre.

*«Vi har et motto/visjon i organisasjonen som også er hjemlet i kommuneplan og samfunnsdel og det bruker vi jo hele tida. Også har vi et begrep som viser til definerte ord, som var oppe på sist ledermøte, men det går jo litt på sånne grunnpilarer da. Vi har prøvd å ha det i bunn i veldig mange år, også kan du si at det er en organisasjon med 500 ansatte, og prøve å få de ut slik at alle husker på dem. Ledelsesprinsippene, et verdigrunnlag og overordna mål, den plakaten henger ute alle steder.» (I7-K3)*

Selv om ikke alle informantene opplever at det er fokus på de formelle verdiene, så mener de allikevel at de ansatte har en indre motivasjon til å gjøre en god jobb, og at kommunen har en god kultur for å gjøre det beste for kommunen og deres innbyggere. Opstad (2020) skriver at for å få den offentlige sektor til å fungere godt i samfunnet er de avhengig av den menneskelige ressursen med medarbeidere som ønsker å gjøre jobben sin så godt de kan. Beskrivelsen fra disse informantene viser at kommunene har slike menneskelige ressurser som bidrar til at kommunen som virksomhet fungerer godt.

*«Jeg tror egentlig ikke i det daglige så sitter ingen og tenker så mye på det der [verdiene]. Målsetninga er nå hele tida å gjøre en best mulig jobb, og ha kontroll over de ansvarsområdene man har selv.» (I4-K2)*

*«Syns at det er et veldig godt miljø hos økonomiarbeiderne i [kommune 2], som vil [kommune 2] sitt beste. Og jeg føler vel egentlig at vi drar i samme retning og jobber godt sammen. De vil samarbeide, hjelpe hverandre, vil gjøre det beste for kommunen. Jeg syns miljø og innstilling er meget bra.» (I5-K2)*

### 4.3.2 Grensesystem – virksomhetens rammer

Det er en utstrakt bruk av grensesystemer i kommunal økonomistyring. Det finnes mye lovgivning på de ulike fagområdene som kommunen skal ivareta, disse lovene og reglene vil være eksterne grensesystemer. KOSTRA-veilederen, sammen med kommunelov, økonomiforskrifter, bokføringsloven, merverdiavgiftsloven og momskompensasjonsloven nevnes særskilt som viktig for hvordan kommunens regnskap skal håndteres. I tillegg vil staten ha visse grenser for hvordan kommunene kan drive, noe spesielt knyttet til kommunens økonomistyring. Kommune 3 i studien har vært et år i register om betinget godkjenning og kontroll (ROBEK) som følge av at de ikke klarte å holde seg innenfor statens grensesystem.

Kommunenes økonomistyring har ganske satte strukturer. Interne grensesystemer som blir brukt er blant annet økonomireglement, finansreglement, budsjett, økonomiplan, handlingsplan, styringshåndbok og delegeringsreglement. Noen av disse dokumentene ligger på kommunenes hjemmeside, og en av informantene sendte meg kopi av sine viktigste dokumenter på epost. Disse dokumentene legger føringer for hvordan kommunen skal drive organisasjonen. Alle informantene forteller at budsjett og økonomiplan har en svært sentral plass i økonomistyringa i kommunene, og legger føringer for hvordan kommunens midler skal forvaltes. Det er opp til kommunens enhetsledere å gjøre det de kan for å holde seg innenfor disse rammene, men samtlige kommuner i studien forteller at det ofte skjer endringer underveis, og at man da må gjøre budsjettendringer for å tilpasse budsjettet til virkeligheten.

*«Vi har økonomireglement og finansreglement og slike ting. Og politisk delegeringsreglement. Det er absolutt nyttig, det meste blir brukt ganske mye.» (I3-K2)*

*«Det er mange som har eget økonomireglement der du har delegeringa der, men det er jo delegering, så vi har valgt å ha det i delegeringsreglementet, som sier hva det er som administrasjonen kan håndtere og hva politisk nivå skal håndtere. Så ha du da etter det vedtatte handlingsprogram for fire år og økonomiplan for tilsvarende år og budsjettet for inneværende år.» (I7-K3)*

---

I tillegg har kommunene en rekke strukturer for hvordan arbeidet skal bli utført og når. Flere av informantene peker på viktigheten av å ha en god struktur rundt arbeidet som skal gjøres. Ved å ha årshjul og sjekklister sikrer de at alle viktige oppgaver blir ivarettatt til riktig tid. Særlig under årsavslutning er det mange økonomioppgaver som skal ivaretas i løpet av en kort periode, og med gode rutiner, tydelig arbeidsfordeling og detaljerte sjekklister for arbeidet klarer de å håndtere dette på en god måte i alle kommunene.

*"Vi har såpass gode rutiner og slik på årsavslutning at det går liksom av seg selv." (I1-K1)*

*«Tett dialog og planstruktur gjennom årsavslutningen, ordentlig opplegg. Budsjett, økonomiplan. Vi har jo selvsagt årshjul på økonomi og slike ting, som sikrer at vi gjør alle ting. Årshjul viser tidsfrister og ting som må gjøres slik at vi ikke går glipp av noe. Vi har også sånne sjekklister, nr. 1; er det mva på fakturaen? 2. er det 25% eller er det 12%?.» (I3-K2)*

*«Årsavslutning - der har vi et fint opplegg. Der har vi egentlig en mal som har vært brukt de siste årene, der vi blir fordelt ulike oppgaver med frister. Og har jevnlig møter, i løpet av den lille årsoppgjørsperioden vi har da. Der vi oppdaterer hverandre og har på en måte et slik oppsummeringsmøte litt jevnlig da for å se at vi er innenfor de fristene som er satt og hvordan vi ligger an.» (I4-K2)*

Kommunenes revisorer tilbyr lister og maler for å hjelpe kunder underveis i arbeidet. Flere av informantene peker på gode rutiner og sjekklister som gode hjelpemidler for at arbeidet skal gå riktig og effektivt for seg, både løpende i året og under årsavslutningsarbeidet. Flere av informantene opplever det som en kvalitetssikring, samt en guide til hvordan de kan sikre kvalitet i arbeidet.

*«Revisor som går oss i sømmene er bra. Vi dokumenterer slik de har ønsket. Vi har fulgt deres oppsett, og derfor så kjennes det kanskje derfor at det er bra, at det er bra kontroll. Så det er tilbakemeldingene deres.» (I5-K2)*

En av informantene forteller at kommunen i likhet med mange andre kommuner har definerte roller i sine økonomisystemer som begrenser hva ansatte har mulighet til å gjøre ved fakturabehandling, og vil dermed være et grensesystem som bidrar til å redusere feil i

økonomirapporteringen og juks. Dette innebærer at kun de med budsjettansvar har mulighet til å anwise, og dermed bidrar dette til økt kontroll på bruk kommunens midler.

### 4.3.3 Diagnostisk system - kontrollmekanismene

Den tidligere nevnte KOSTRA-rapporteringen kan i utgangspunktet betraktes som et diagnostisk system. Dette er rapportering mellom kommune og stat der kommunen skal legge fram regnskapsinformasjon og informasjon om kommunens tjenester til Statistisk Sentralbyrå (SSB). Når KOSTRA-tallene er innsendt til SSB vil de sammenstilles nasjonalt, og det vil være mulig å sammenligne med andre kommuner. Samtlige kommuner i denne studien legger stor vekt på bruken av KOSTRA, selv om det er i varierende grad. Noen bruker det til å sammenligne med seg selv, andre gjør mer ut av det og sammenligner med tilsvarende kommuner, samt at de analyserer og bruker det aktivt i budsjettplanlegging året etter.

Andre diagnostiske systemer som nevnes brukt i kommunene i denne studien er budsjetter, tertialrapportering, regnskap, generelle avviksrapporter og måltall. Kommune 2 og 3 sier de bruker måltall som styringsverktøy, mens kommune 1 forteller at det er regnskap og budsjett som er det som blir brukt til å holde styringa per nå, men at måltall er noe de jobber med å få på plass.

*«Det er budsjett og regnskapsdataene som per nå blir brukt til å holde styringa.» (I1-K1)*

Typiske måltall som nevnes er størrelse på disposisjonsfond, lånegjeld og netto driftsresultat. Kommunene definerer hva slags mål de ønsker å jobbe mot, for eksempel at de skal ha et disposisjonsfond som utgjør minimum 10% av driftsinntekter, eller at lånegjelda ikke skal overstige 70% av sum driftsinntekter.

*«Kommunen har brukt måltall i mange år, politikerne har vært ganske opptatt av det i mange år.» (I3K2)*

Avstemminger er også en viktig del av det løpende arbeidet for å sikre at kommunens regnskap er riktig. Kommunen har mange typer avstemminger som er viktig å ha kontroll på,



---

blant annet månedlig bankavstemming, avstemming av arbeidskapital, fondsavstemming og avstemming av kapitalkonto.

Kommunene har som nevnt utstrakt bruk av rutiner og rammer, og det fins en veldig klar struktur rundt bruken av de ulike rapporteringssystemene. Selv om det er mye som er strukturelt og rutineprega, vil en del av disse diagnostiske systemene bli benyttet videre i økonomistyringen, f.eks budsjett og KOSTRA-tall. Flere av informantene sier at både budsjett og KOSTRA blir brukt aktivt i styringen, budsjettet justeres underveis og KOSTRA benyttes til sammenligning og forbedringer. En av informantene opplyser også at de nå skal endre et fastsatt måltall da de ser at det ikke vil være et realistisk mål lenger.

*«Også har vi jo måltall på lånegjeld, at vi ikke skal ha mer enn 70% av sum driftsinntekter, den må vi revurdere nå for nå skal vi gjøre så store investeringer. Det er ikke realistisk lenger.» (I3-K2)*

Når systemene brukes aktivt slik at man tilpasser styringen ut ifra analysen beveger de seg over til å bli mer interaktive, og dette vil diskuteres videre i neste kapittel.

#### **4.3.4 Interaktivt system – bruken av systemene**

I forrige kapittel ble det nevnt at KOSTRA blir brukt i varierende grad, og at det i noen kommuner brukes veldig aktivt. Alle kommunene har et bevisst forhold til bruken og rapporteringen av KOSTRA-tallene. Informantene forteller at den aktive bruken av disse systemene innebærer tett dialog med enhetslederne, og dermed kan man si at systemene er interaktive. Mens informantene fra kommune 1 forteller at deres interne bruk av KOSTRA-rapporteringen i hovedsak handler om å sammenligne med seg selv over år, forteller informantene fra de to andre kommunene at tallene brukes aktivt til å sammenligne med både seg selv og andre tilsvarende kommuner. I tillegg forteller informantene fra kommune 2 og 3 at de går grundig til verks etter endt årsavslutning for å analysere tallene og bruke de videre i budsjettplanlegging.

*«Det arrangeres KOSTRA-dager i etterkant av årsavslutningen, der blir det gjennomgått hva ser det ut som vi bruker mer kroner eller ressurser på enn andre og ja, slike ting da. Analyse da.» (I5-K2)*

*«Når du ser på den økonomiplanen vår så har vi noen sammenligninger der vi både prøver å sammenligne oss selv over tid, og en del utvalgte kommuner over tid. Særlig fordi at vi på enkelte områder har hatt ganske dyre tjenester, og har prøvd å gjøre en del grep der nå, og da blir det interessant over tid å følge utviklinga der.» (I7-K3)*

I tillegg har budsjettet en svært sentral plass i økonomistyringa hos samtlige kommuner i studien. Informantene forteller at budsjettet benyttes gjennom hele året i tett dialog med enhetslederne som har økonomiansvaret for sine enheter. Denne tette dialogen gjør at det blir et interaktivt styringssystem der det jobbes med styringen underveis. De forteller også at tertialrapportering er en viktig del av kommunens økonomistyring, og at det gjøres budsjettendringer dersom de avdekker avvik som gjør det nødvendig.

*«Det er vi som sammen med kommunedirektøren sammen med enhetslederne som håndterer det, vi syr sammen. Når de skal rapportere til politisk får de masse innspill, rapporteringer her og der, så syr vi det sammen til en veldig kort konsis avviksrapportering. I økonomi så er det ikke veldig mye utbrodering, det er avviksrapportering, hva er det som er avvik i forhold til budsjettet kurs, og eventuelt usikkerhetsfaktorer, og hvor er det vi tror dette havner ved årets slutt.» (I7-K3)*

*«Det har blitt obligatorisk med sånn avviksanalyse så vi går inn på det hvis det spriker og sånn. Vi er også opptatt av å fange opp ting tidlig og håndtere via tertialrapportene hvis det er avvik.» (I3-K2)*

En av informantene fra kommune 3 forteller at i deres kommune er det assisterende kommunedirektør som har økonomioppfølgingsansvar for enhetene, og at det i forkant av tertial gjennomgås status med hver enkelt enhetsleder. I disse møtene deltar økonomisjef og controller som fagperson.

*«Møter der de går gjennom økonomien, hva er det som er status, hva som skjer, hva er det som du kommer til å sannsynligvis rapportere på avvik mot andre tertial, hva tror du avviket blir ved årsslutt, hva av dette her er det som påvirker budsjettet for 2022 og årene framover. Slik at det er både den tertial samtale og også en samtale som knytter seg til det vi må håndtere i budsjettet for 2022 og usikkerhetsfaktorer.» (I7-K3)*

Økonomisjefen forteller at rollen innebærer et ansvar for å koordinere alt i samarbeid med controlleren, og tidvis også med kommunedirektør-nivå. I tillegg må økonomisjefen følge med på eksterne endringer som påvirker kommunens økonomi, slik at kommunen skal klare å tilpasse seg endringene.

*«Jeg er jo den som er med å koordinere det. Økonomisjefen har jo en sentral rolle der, både med å følge opp de rapporteringsfristene vi har og rett og slett følge med på det som skjer rundt omkring i regelverk på statlig hold, så da er det å følge opp, at vi ser at vi klarer å tilpasse oss de endringer som kommer da, for det er jo ganske mye endringer.» (I7-K3)*

#### **4.3.5 Sammenhengene mellom styringsmekanismene**

Oppfatningen av kommunens bruk av trossystemer varierer fra informant til informant. Mens de i kommune 1 var enige om at dette ikke blir brukt, var det mer sprikende oppfatninger i kommune 2 og 3. Samtlige kommuner har nedfelt formelle verdier, men det er selve bruken det er uenighet rundt. Et par informanter fra kommune 2 og 3 forteller om en aktiv bruk, og at de er inkludert i prosessen med å utforme disse verdiene. I sum kan dette tyde på at trossystemer ligger til grunn i alle kommunene, men at det ikke vektlegges i veldig stor grad i kommunens styring.

Bruk av grensesystemer i disse kommunenes økonomistyring virker å stå sterkt. Ansatte i kommunene har mange ulike lover og regelverk å forholde seg til, og jeg har tidligere vist til de særskilte lovene som ble nevnt i intervjuene. Disse regelverkene har stor betydning, og det er stort fokus på å innrette arbeidet sitt etter gjeldende lovgivning. Dette legger en god del føringer for hva økonomifunksjonen skal ivareta, og hvordan de skal gjøre det.

Diagnostiske systemer som blir brukt er hovedsakelig budsjett, regnskap og måltall. Kommunene forhåndsdefinerer måltall og budsjett som de skal arbeide for å oppnå. Mye av dette er strukturelt og rutineprega, men samtidig blir noen av disse diagnostiske systemene veldig viktig og interaktive. Som vi ser av informasjonen enkelte informanter kommer med, så justeres både budsjetter og måltall etter hvert dersom man ser at de forhåndsdefinerte ikke

er realistiske lenger. Diagnostiske systemer virker å ha fokus i alle de tre kommunenes økonomistyring

Det kan være vanskelig å skille systemene fra hverandre, da flere av dem har ulike funksjoner, det kommer an på bruken av dem. Både trossystem, grensesystem og diagnostiske system kan bli interaktive systemer dersom de brukes aktivt i dialog med andre. Som vi har sett i kapitlene over er blant annet KOSTRA og budsjett både et grensesystem og et diagnostisk system. I tillegg forteller informantene at dette brukes til aktiv styring gjennom hele året, der økonomene har dialog helt ned på enhetsnivå, og det er dermed også et interaktivt system. Kommunene legger stor vekt på disse mekanismene, både budsjett og KOSTRA, men at de brukes mer interaktivt enn tradisjonelt budsjett. Kommunene har en målsetning og en budsjettramme de skal prøve å arbeide innenfor, men det er dialog og justeringer hele veien, slik at interaktive systemer har en sentral plass i kommunenes økonomistyring.

Rollen som økonomisjef og controller ser ut til å spille en rolle for at disse systemene er interaktive, da de jevnlig er i dialog med lederne for rådgivning. I neste kapittel vil rollens betydning i økonomistyringen presenteres nærmere.

## 4.4 Økonomens rolle

De ansattes roller varierer ut ifra hvordan økonomifunksjonen er organisert. I denne studien er det forskjeller på hvor mange ressurser økonomiavdelingen har tilgjengelig.

Arbeidsoppgavene er mange, og når antall økonomer er få må de ansatte ta en større del av oppgavene. Dette gjør at enkelte får veldig mange ulike arbeidsoppgaver, og også ulike roller. Oppgaver som må ivaretas er blant annet budsjettplanlegging og -oppfølging, veiledning, rådgivning, opplæring, regnskapsføring og kontrolloppgaver. I det videre presenteres hvordan de ulike kommunene har løst denne arbeidsfordelingen.

I den minste kommunen, kommune 1, er det som nevnt en økonomisjef og en regnskapssjef/controller. Økonomisjefen i kommune 1 forteller om en hektisk hverdag, med mange ulike oppgaver som skal ivaretas. Ved spørsmål om å beskrive en vanlig arbeidsdag

---

svarer informanten at dagen i all hovedsak går med til å svare på spørsmål fra andre, som gjør det utfordrende å få utført egne oppgaver.

*«Nei altså det går nå i spørsmål mer eller mindre hele dagen tør jeg påstå, du får liksom ikke gjort noe slik, du skriver nå litt eller gjør litt mellom slagene, men i all hovedsak er du nå der for å hjelpe andre altså.» (I1-K1)*

Videre forteller informanten at hovedoppgavene er veiledning, budsjett og tertial, samt å holde tråden i alt. Selv om kommunen ikke har fast opplæring av enhetsledere er dette noe som gjøres av økonomisjef og controller/regnskapssjef løpende når de sitter sammen og arbeider med økonomiplan og budsjett.

*«Viktigste oppgave å holde tråden i alt, å samle all informasjon til en helhet.» (I1-K1)*

Controller/regnskapssjefen har en controller-funksjon som innebærer kontrolloppgaver og rådgivning til enhetslederne vedr. budsjettprosess og planlegging, og i tillegg har vedkommende ansvaret for regnskapsføringen og tilhørende oppgaver som mva-oppgjør, momskompensasjon, avstemminger og årsavslutning. Controller/regnskapssjefen opplever at rollen innebærer veldig mange ulike oppgaver og områder, og at det er vanskelig å ha dybdekunnskap om alt. Informanten omtaler seg selv som «potet» med begrunnelse i at det er mange ulike oppgaver og roller som skal ivaretas i den funksjonen.

*«Nei altså, jeg er en potet da. Jeg driver med alt egentlig, alt fra årsoppgjør til budsjettering til rapportering, og alt det daglige regnskapstekniske da. Oppfølging av ledere og bistand ute.» (I2-K1)*

*"Man blir liksom aldri skikkelig god på noe, det blir sånn overflategreie hele veien. Får aldri dykka ned i noe og satt seg skikkelig inn i ting.» (I2-K1)*

I kommune 2 er økonomisjefens hovedoppgaver budsjett, rapportering, finans og regnskap. I tillegg nevnes beregning av tilskudd til private barnehager, refusjonskrav for ressurskrevende brukere samt mye involvert i selvkostberegning. Hovedsakelig er det controllerens rolle å rådgi enhetslederne, men økonomisjefen må bistå da de har mange områder som skal ivaretas.

*«Det er jeg [økonomisjef] som rapporterer, og utarbeider budsjett og slike ting. Slike overordna økonomiske spørsmål så er det jeg som blir koblet inn. Er med på både formannskap og kommunestyremøter og slik i økonomiske saker.» (I3-K2)*

*«Vi er med og gjør våre egne vurderinger i tillegg og er med og går igjennom sammen med dem da så vi er enige om bildet, hvordan det ser ut.» (I3-K2)*

Økonomikonsulenten som arbeider med regnskap i kommune 2 forteller at avstemminger mellom forsystemer og regnskapssystem er viktige oppgaver. De ansatte som arbeider med regnskap er i liten grad involvert i budsjettprosessen, og veiledning ut mot enhetsledere går i all hovedsak ut på kontering, fakturaspørsmål og KOSTRA-veiledning. De viktigste arbeidsoppgavene er løpende regnskapsføring, løpende avstemminger og momskontroll. Regnskapssjefen forteller at hovedoppgavene er ansvaret for avleggelsen av regnskapet, og at de leverer et regnskap som er i henhold til lover og regler. Regnskapssjef er ikke involvert i kommunens budsjettprosess, og heller ikke veiledning utover regnskapstekniske spørsmål.

Økonomisjefen i kommune 3 forteller at de viktigste arbeidsoppgavene er budsjett, økonomiplan, rapportering, rådgivning og veiledning. Som nevnt under kapitlet 4.3.4 interaktivt system har økonomisjefen også en sentral rolle med å koordinere alt og følge med på endringer slik at kommunen skal klare å tilpasse seg.

*«Budsjett, økonomiplan, rapportering, rådgivning og veiledning.» (I7-K3)*

*«Økonomisjefen er også en pedagog. Internopplæring som går på å forklare hvordan det er: kontostrengen, konto, ansvar, funksjon, moms, prosjekt, hva er det det betyr. Hva er det som er rapportering til stat via KOSTRA, hva er det som er det politiske rapporteringsnivået, hva er det administrative rapporteringsnivået, og snakke rundt det, også gå over derfra til, når du får en faktura som du skal attestere på i økonomisystemet, så hvordan det blir, hva de faktisk skal legge inn, hva det betyr.» (I7-K3)*

*«Viktigste i min funksjon er å holde et overblikk på enhetene og hvordan de gjør det økonomisk. Ha kontroll på økonomien.» (I6-K3)*

---

*«Kjørt en del opplæring i det siste for å få økonomi-kompetanse ut til sektorlederne også. Vi kjører en til en når som helst når de har behov for det, eller hvis jeg eller økonomisjefen ser at det er noen som har behov. Også vi har regelmessig sparring og opplæring når det skjer nye ting eller hvis de trenger det.» (I6-K3)*

I kommune 2 og 3 opplever de ansatte at arbeidsfordelingen er god, og at de klarer å ivareta oppgavene sine på en god måte. Også disse peker på at de ikke får gått dypt ned i materien, men som nevnt tidligere oppleves ikke dette som utelukkende negativt.

I kommuner med relativt få ansatte med økonomi-kompetanse trekkes det fram at man i rollen som økonom må ha mange ulike hatter, og man må serve mange ulike fagområder med ulike regelverk. Dette oppleves utfordrende for noen, mens andre opplever det som veldig naturlig.

*"Du kan litt om alt, men du kan ingenting godt på en måte. Nesten så man kan si at den beste egenskapen er å vite når du må spørre på en måte, altså her lyser det ei lampe, hver må jeg sjekke opp om dette går." (I1-K1)*

*«Det har ikke vært noe alternativ så det har jeg ikke sett på som en utfordring egentlig. Det er min oppgave å sette meg inn i det feltet jeg skal inn å veilede på. Også har vi veldig dyktige fagpersoner i enhetene som er gode til å svare og har god oversikt over regelverket som gjelder for dem.» (I6-K3)*

I alle tre kommunene er det økonomisjefen og controlleren som også fungerer som rådgiver for enhetslederne i organisasjonen. I kommune 2 og 3 er rollene mer rendyrkede i den forstand at regnskapsfunksjonen ivaretas av kommunenes regnskapsførere, eller interkommunale regnskapsførere.

Også i de større kommunene oppleves rollen som økonomisjef og controller som svært allsidig, og flere andre informanter omtaler seg selv som potet. Informant 7 forteller hva som bør ligge til grunn for å jobbe som økonom i en norsk kommune med få økonomimedarbeidere, og trekker fram engasjement og interesse som viktige egenskaper.

*«Så må du være potet. Du må ha et engasjement og interesse for å jobbe veldig bredt, så vi jobber med alt fra utredninger på omstillingsprosesser, investeringsprosjekt,*

*være med å kvalitetssikre veldig mye med særlig de tekniske tjenestene, også litt andre tjenester. Så vi driver egentlig veldig bredt her.» (I7-K3)*

Enhetslederne har fullt personal- og økonomiansvar, og kontrollere og økonomisjefer fungerer som rådgivere. Verken controlleren eller økonomisjefen har formell makt, men en av informantene forteller at når du jobber så sentralt i en kommune, så har du makt i den grad at du har stor innflytelse på beslutningstakerne.

*«Så vi [økonomisjef og controller] er organisert i en strategigruppe under kommunedirektøren, men vi har ingen beslutningsmyndighet, så vi kan ikke pålegge enhetslederne noenting. Men vi rådgir dem, og hvis det er ting vi er bekymra, og ting som ikke blir fulgt opp, så har vi varslingsplikt til kommunedirektøren, også er det kommunedirektøren og enhetslederne som har den kontakten.» (I7-K3)*

Flere informanter sier at arbeidshverdagen er svært lite forutsigbar, og veldig hektisk.

*«Veldig lite forutsigbarhet. Og man må være bekvem med å være på hælene, man må være bekvem med at man ikke helt vet hva som skjer, og man kan jo vurdere hvor bekvem man er med det til enhver tid, men det er ganske hektiske dager.» (I7-K3)*

Både økonomisjefer og kontrollere forteller om mange hatter, og at de må klare å hoppe fra det ene til det andre flere ganger daglig. De er pedagoger, sparringspartnere og veiledere samt at de har de mer tradisjonelle rollene som kontrollere og rapporteringsansvarlige. De har altså mange ulike hatter, og som tidligere nevnt er det flere av økonomisjefene og controllerne som omtaler rollen sin som «potet». Mange av arbeidsoppgavene til økonomisjefene ser ut til å være mye det samme som controlleren, men at det innebærer enda mer helhetsansvar, samt det totale ansvaret. Både budsjett, økonomiplan, rapportering og veiledning inngår i både controllerens og økonomisjefenes hverdag.

## 4.5 Oppsummering av empiriske funn

I dette delkapitlet kommer en kort oppsummering av studiens hovedfunn. Funnene vil bli analysert nærmere i neste kapittel.



Funn 1 handler om at det er flere likheter og noen større forskjeller på hva som er de viktigste styringsutfordringene i kommunene. Funn 2 viser at kommunene bruker en miks av styringsmekanismer. Funn 3 er at økonomisjefens og controllerens rolle har stor betydning for å gjøre styringsmekanismene interaktive. Funn 4 handler om at økonomer i små kommuner må ivareta mange områder og krever mange ferdigheter. Og funn 5 er at en dedikert controllerrolle har betydning for ansattes opplevelse av å ha nok ressurser og kontroll. Disse vil bli videre redegjort for i neste kapittel.

## 5. Analyse

I dette kapitlet vil jeg analysere og diskutere den innsamlede empirien i lys av det teoretiske rammeverket jeg presenterte i teorikapitlet for å besvare oppgavens problemstilling. I første del analyseres likheter og forskjeller mellom de ulike kommunene. Deretter blir styringsmekanismene analysert og diskutert, og hvilke spenninger og balanse det er mellom de ulike mekanismene. Videre følger en analyse av økonomens rolle og hvilken betydning denne har for kommunens styringsmekanismer. Dernest kommer en analyse og diskusjon av rollen som økonom i en liten kommune, før jeg avslutningsvis vil diskutere hvordan controllerrollen påvirker ansattes opplevelse av å ha nok ressurser og kontroll i egen kommune.

### 5.1 Funn 1 - Viktigste styringsutfordringer, likheter og ulikheter

#### *FELLES UTFORDRINGER PÅ TVERS AV DE ULIKE KOMMUNENE*

Det er flere likheter og noen større forskjeller mellom kommunene. Kommunene har desentralisert budsjett- og personalansvar til enhetsledere og dette viser blant annet at det legges større vekt på ansvarliggjøring av personer lenger ned i organisasjonen. Alle tre kommunene legger stor vekt på budsjettet som styringsverktøy, og informantene forteller at dette blir fulgt opp tett gjennom tertialrapportering, og justert ved behov. Samtlige kommuner har også stort fokus på KOSTRA-rapportering, og bruker dette aktivt i økonomistyringen. Økonomisjef, controller og enhetsledere samarbeider ved gjennomgang av regnskapstall opp mot budsjett og KOSTRA, og bruker det aktivt i videre styring. I tillegg forteller informantene fra to av kommunene at de benytter måltall som en del av kommunens økonomistyring. Dette viser at kommunene legger vekt på resultatmålinger, og at ledelsen arbeider kontinuerlig med å nå fastsatte mål. Det er også utstrakt bruk av styringsdokumenter i kommunene, deriblant handlingsplaner som beskriver hvordan målene skal nås. Denne organiseringen og fokuset på budsjett, KOSTRA, måltall og styringsdokumenter tyder på at

---

kommunene har et stort fokus på økonomistyring i offentlig sektor i tråd med NPM (Busch & Vanebo, 2021; Hood, 1995; Sahlin-Andersson, 2001).

Alle tre kommunene legger vekt på gode prosesser rundt planlegging og oppfølging. Det legges ned mye arbeid i budsjettprosessen og økonomiplanarbeidet, der økonomisjef og controller i fellesskap med budsjettansvarlige enhetsledere går dypt inn i tallmaterialet. Dette gjør de for å planlegge nøye hvordan budsjettet for det neste året, samt økonomiplan for de neste fire år skal settes opp. Økonomiplanen brukes for å planlegge for årene fremover, og der kan de legge en plan for fremtidige investeringer, ta høyde for endrede rammebetingelser samt andre eksterne og interne endringer. Dette viser at alle tre kommunene har sterkt fokus på planlegging og oppfølging, og dette kan ses i sammenheng med det Opstad (2020) sier om at det er nødvendig med gode prosesser når det gjelder planlegging og oppfølging for å klare å ha god økonomistyring.

Samtlige kommuner forteller om gode rutiner for arbeidet gjennom året, og det er tett samarbeid underveis mellom enhetsledere, controller og økonomisjef, samt kommunedirektørledelsen ved behov. Enhetslederne følges i tillegg opp av økonomene ved behov, men minimum ved avleggelse av tertialrapporteringen. Under disse gjennomgangene vil man avdekke om det er behov for justeringer som må gjøres underveis for å klare å nå budsjettet, eventuelt om det må foretas budsjettendringer. Særlig ved 2. tertial beskriver flere informanter at de er nøye på eventuelle budsjettjusteringer. Enhetslederne står fritt til å disponere sine rammer slik de ønsker, og er åpne for veiledning fra fagfolk. I alle tre kommuner er økonomisjefen ansett som en sterk og viktig ressurs for kommunens økonomistyring, og mange enhetsledere legger stor vekt på rådene de får fra både økonomisjef og controller. Dette viser at kommunene har en kultur for at ansatte kan komme med forbedringsforslag og at ledelsen er åpen for å vurdere de forslag som kommer. Opstad (2020) skriver at en slik kultur er en viktig del av en god økonomistyring. Dette kan ses i sammenheng med at økonomisjefens og controllerens rolle er svært viktig for at styringsmekanismene er interaktive. Økonomisjef og controller veileder og hjelper enhetslederne til å ta gode beslutninger. Budsjett, KOSTRA og måltall blir brukt som interaktive styringsverktøy ved at enhetsledere i samarbeid med økonomisjef og controller går dypt ned i tallene, analyserer og vurderer hvordan lederne kan styre sine enheter best mulig.

Enhetslederne har som tidligere nevnt fullt økonomi- og personalansvar, og har handlingsfrihet til å disponere den økonomiske rammen slik de mener er best for enheten. Budsjettprosessen er omfattende, og enhetslederen arbeider mye med både budsjett og økonomiplan. Økonomisjef og controller er med på prosessen for å sikre at det økonomifaglige ivaretas, men det er enhetsleder som tar beslutninger for sine budsjetter, før det sendes til endelig behandling i Kommunestyret. Det legges ned mye arbeid i prosessen, og de er selv ansvarlige for driften. Ved en slik desentralisering av budsjettansvaret til enhetslederne vil de sannsynligvis føle seg involvert i økonomistyringen og det kan bidra til forpliktelse og engasjement, og dermed bidra til at enhetslederen får eierskap til eget budsjett, og dette er ifølge Busch og Vanebo (2021) viktig for at budsjettet skal fungere etter hensikten.

Opstad (2020) viser til viktige økonomidokumenter for en kommune, herunder årsrapport med regnskap, årsbudsjett, økonomi- og handlingsplan, virksomhetsplan og kommuneplan. Dette samsvarer med de dokumenter som informantene nevner som viktige styringsdokumenter. KOSTRA er ment som et verktøy for kommunene til å finne forbedringspotensialer i tjenestetilbudet, samt at det skaper en åpenhet om kommunenes forvaltning av det offentlige midler (Regjeringen.no, 2021). Alle tre kommuner forteller at KOSTRA benyttes i utstrakt grad, og alle benytter det videre i en eller annen form. Den minste av kommunene bruker det til å sammenligne med seg selv over tid, og på den måten bruke det som et verktøy til videre styring. De andre bruker det i enda større grad, og sammenligner både med seg selv, andre kommuner, samt at de analyserer tallene i etterkant av årsavslutningen for videre bruk i økonomistyringen. Dette viser at systemet som i utgangspunktet er et diagnostisk system blir brukt aktivt i dialog, og til videre styring, og kan betraktes som et interaktivt system. KOSTRA er et verktøy som hjelper kommunene å utnytte ressursene på en best mulig måte, da de har mulighet til å sammenligne med andre, hvorfor tjenestene eventuelt er dyrere, hva de får til med midlene de har disponibelt og så videre. Opstad (2020) definerer økonomistyring som den evnen ledelsen har til å styre virksomheten slik at man utnytter ressursene på best mulig måte, og Busch og Vanebo (2021) sier at kommunens hovedformål er å sikre best mulig utnyttelse av ressurser. Samtlige kommuner i studien arbeider for å utnytte ressursene sine på best mulig måte ved at de benytter KOSTRA til å se nærmere på tallene som er rapportert inn til SSB. Der kan de lese hvor de eventuelt har noe å hente, slik at de kan justere ressursbruken. Man kan derfor

hevde at kommunene jobber for en god økonomistyring slik Busch og Vanebo (2021); Opstad (2020) beskriver det.

Johanson og Madsen (2013) peker i sin studie om utforming og bruk av styringssystemer i norske bedrifter på utfordringer som blant annet manglende dynamikk, manglende forankring av styringssystemer i organisasjonen, organisasjonskultur samt tid og ressurser. Disse utfordringene kan også fort være gjeldende i kommunal sektor, dersom man ikke følger opp de kritiske punktene. Studiens kommuner forteller om en god dynamikk på tvers av nivåer i organisasjonen og at hovedstyringsmekanismene som budsjetter, KOSTRA og regnskap er godt kjent i organisasjonen, og det er konsensus om at dette er noe de arbeider etter. Budsjettet brukes ikke kun i tradisjonell forstand, men brukes dynamisk underveis og det er fokus på å fange opp endringer både internt og eksternt underveis. Dette kan tyde på at kommunene har klart å implementere deler av det økonomiske styringssystemet på en god måte. At beslutninger ikke blir tatt tidlig nok er ikke diskutert med informantene, og heller ikke det politiske aspektet ved styringen. Organisasjonskulturen i kommunene virker også å være sterk i positiv forstand, der det er en felles oppfatning blant informantene at kommunene har en kultur for at de ansatte arbeider for kommunens og samfunnets beste. Det er allikevel en del punkter informantene er delvis uenige i om de brukes til økonomistyring, eksempelvis verdier. Dette viser at det er utfordrende også i kommunal sektor å forankre styringssystemer i hele organisasjonen. Det er derfor delvis samsvar med Johanson og Madsen (2013) sine beskrivelser av utfordringer knyttet til bruken av styringssystemer.

Det er også delvis samsvar med det Johanson og Madsen (2013) beskriver om at knapphet på tid og ressurser gjør det utfordrende å utforme og bruke styringssystemer, særlig i den minste kommunen. Johanson og Madsen (2013) sier at det er tidkrevende med omfattende styringssystemer, men det ser ikke ut til at det er styringssystemet i seg selv er problemet, men heller knapphet på tid generelt. Den minste kommunen forteller at de opplever at det ikke er god nok tid til å ivareta alle arbeidsoppgaver slik de ønsker. Dette er relevant fordi både utforming og bruk av styringssystemer krever noe tid. Det er et skille her mellom størrelsen på kommunene. Den minste som kun har mulighet til å ha to personer på økonomi, hvorav en av dem har en delt controller-regnskapsrolle, opplever en sterk knapphet på ressurser. Denne kommunen bruker ikke måltall, men det er sagt at ledelsen skal arbeide med dette framover. De to andre, som er nesten dobbelt så store kommuner i antall

innbyggere, forteller at de er akkurat store nok slik at de har mulighet til å ha en controller-funksjon, som viser seg å være av stor betydning for opplevelsen av nok ressurser og kontroll. De benytter blant annet måltall som resultatmål, og har kapasitet til å følge opp dette. Disse kommunene føler de har god arbeidsdeling og kontroll. Dette viser at det ligger en trygghet i å ha en rolle som har som oppgave å veilede enhetsledere sammen med økonomisjefen, samt å ha ansvar for kontrollfunksjonene som kvalitetssikrer arbeidet.

Felles for alle kommunene i studien er at det er en forventning om at økonomisjefen har kontroll. Økonomisjefen er tillagt mye ansvar og har stor tillit fra øvrige informanter. Hvis man ser dette opp mot ansvarliggjøring, så har kommunene litt å gå på for å ha tydeligere rammer for hvem som har det faktiske ansvaret. Granlund og Lukka (1997) skriver at NPM bærer preg av blant annet sterkere styring og mer vekt på ansvarliggjøring. Flere enhetsledere legger ansvaret over på økonomisjef og controller, men formelt sett har ikke økonomisjefen økonomiansvar, men skal bistå som fagansvarlig. Særlig i den minste kommunen forteller informantene at det er ofte i rapporteringen at enhetslederne henviser til at «økonomisjefen sa». Det viser at det ikke er helt tydelig hvem som har det siste ordet og dermed også ansvaret.

Sårbarhet er også en fellesnevner for alle tre kommunene. Selv om kommune 2 og 3 opplever at de har tilstrekkelig med ressurser til å ha en god arbeidsdeling og kontroll, så er også de svært sårbare ved tap av nøkkelpersonell. Økonomisjef og controller utfører mange oppgaver som krever mye kompetanse, og dersom en av dem skulle bli fraværende over en lengre periode vil det bli utfordrende. Kommunene selv prøver å redusere denne sårbarheten ved at de er to som kan mye av det samme, i disse tilfellene økonomisjefen og controlleren. Bogt et al. (2016) trekker frem økonomistyring inkludert budsjettering, internrapportering og kostnadskalkyler som viktige ansvarsområder for controlleren, og dette er sammenfallende med de oppgaver både controller og økonomisjef opplyser at de har i utvalgets kommuner. Kommunene arbeider dermed for å redusere sårbarheten, men at de må leve med den sårbarheten ved at de kun er to.

Den minste kommunen opplever at mange oppgaver blir venstrehåndsarbeid, noe de må gjøre, men som de egentlig ikke har tid eller kompetanse til å gjøre skikkelig. Det er også en opplevelse av å være for få ressurser på økonomi-feltet, og det er et ønske blant begge

---

informantene å få tilført en ekstra ressurs. I denne kommunen har de ikke en rendyrket rolle som controller, men en delt regnskapssjef/controller stilling. I tillegg til budsjettering, rapportering, sparring og veiledning med enhetsledere samt kontrolloppgaver, skal altså samme personen utføre alt av kommunens regnskapstekniske tjenester. Kristiansen (2017) hevder at viktige egenskaper for en controller i kommunal sektor er å ha en evne til rask omstilling og å være tilpasningsdyktig. Videre forteller Kristiansen (2017) at rollen som controller er kompleks, og at en NPM kontekst krever et bredt spekter av kunnskap og ferdigheter. Med dette som bakteppe kan det være forståelig at en kombinert rolle som informanten beskriver er krevende. Dette understøtter Granlund og Lukka (1998) sin påstand om at rollene som tradisjonell controller med fokus på produksjon av regnskapsrapporter og kontroller har såpass ulike oppgaver fra den moderne controllerrollen som en forretningspartner at en kombinasjon vil være vanskelig da det krever ulike personlige egenskaper.

## 5.2 Funn 2 – bruk av en miks av styringsmekanismer

Kommunene har delegert beslutningsmyndighet ned til enhetsnivå, der enhetslederen har fullt personal- og økonomiansvar. Det er ikke uten risiko at virksomheten delegerer beslutningsmyndighet til nivåer lenger ned i organisasjonen og det vil kreve andre styringsmekanismer i tillegg for å sikre en god styring. *Lever of Control* rammeverket viser fire styringsmekanismer som til sammen i en miks kan utgjøre den totale styringen. Ved at alle fire mekanismene brukes samtidig er tanken til Simons (1995b) at det skapes en spenning mellom dem som bidrar til en dynamisk bruk av systemene. For at enhetslederne skal styre i samme retning er det hensiktsmessig med styringsmekanismer som både viser vei, gir handlingsrom og at det er etablert noen rammer, samtidig som det er rom for evaluering og langsiktig tenking. Videre i kapitlet vil jeg vise hvordan kommunene benytter de ulike styringsmekanismene.

Samtlige kommuner i utvalget bruker KOSTRA, budsjett og regnskap som det vi med Simons (1995b) begrepsapparat kan kalle diagnostiske systemer. Finansielle måltall benyttes for å vise hvordan resultatet er i forhold til et fastsatt mål, og er også et viktig diagnostisk verktøy som brukes i kommunal sektor. Det er bare to av tre kommuner i utvalget som

bruker måltall aktivt som styringsverktøy. Det er den minste kommunen som forteller at de per i dag ikke bruker måltall aktivt som en styringsmekanisme, og dette kan muligens ha en sammenheng med det Johanson og Madsen (2013) sier om knapphet av tid og ressurser. Begge informantene fra denne kommunen forteller om svært hektiske dager, der de allerede føler at de ikke får fulgt opp slik de til enhver tid ønsker. Det kan også være medvirkende til at kommunen ikke har innført måltall som styringssystem i tillegg til budsjett og KOSTRA som benyttes per i dag. Informantene som bruker måltall som styring trekker fram størrelse på lånegjeld, netto driftsresultat og disposisjonsfond som typiske eksempler på hvilke måltall som settes. Slike måltall og budsjetter hjelper ledelsen slik at det ikke er nødvendig med kontinuerlig overvåking, slik Simons (1995b) også sier.

Det er budsjettet som styringsverktøy som har mest fokus i alle kommunene i studien. Hensikten med budsjetter er at virksomheten skal kunne planlegge driften og prioritere ut i fra den rammen man har, slik at man utnytter ressursene best mulig (Opstad, 2020). Det legges ned mye tid og ressurser til å lage gode budsjetter. Enhetslederne har budsjettansvar og er ansvarlige for sine enheter. I samarbeid med økonomisjef og controller syr de sammen et budsjett for det neste året. «Budsjettet er et bindeledd mellom det som er gjort, og planene for det som skal gjøres» (Opstad, 2020, s. 301). Gjennom året blir det rapportert tertialvis for å kontrollere at regnskapet er i samsvar med budsjettet. Dersom man finner store avvik må man tilpasse driften, eller om nødvendig gjøre budsjettendringer, og da vil det også bli et interaktivt system som jeg kommer tilbake til senere.

Som empirien viser er det en utstrakt bruk av struktur og rutiner, som bidrar til bedre kontroll på arbeidsoppgaver som skal løses. Kommunene bruker tertialrapportering for å kartlegge status tre ganger årlig, og det genereres avviksrapporter. Året totalt sett har en struktur der det fremgår hva som skal skje av oppgaver til hvilke tidspunkter i løpet av året, dette gjøres for å sikre at alt blir ivarettatt. Dagene føles likevel uforutsigbare for flere av informantene, men totalt sett har alle kommuner en viss struktur i arbeidet. Informantene som arbeider med regnskap forteller om rutiner på daglige, ukentlige, månedlige og årlige gjøremål, og at disse følger en fast struktur gjennom året. Diagnostiske systemer blir derfor brukt i ulik grad, avhengig av hvilken rolle man har. Avstemminger for å kontrollere arbeid som er utført er også en kontrollmekanisme som brukes i stor grad. Både regnskapsmedarbeidere og kontrollere forteller at de benytter jevnlig avstemminger.



---

KOSTRA og budsjettet fungerer også som et grensesystem, der kommunene må holde seg innenfor disse rammene. KOSTRA fungerer på den måten at regnskapsføringen må følge ganske strenge retningslinjer for føring av regnskapet slik at KOSTRA skal fungere etter hensikt. Budsjettet på sin side viser hvor mye midler som skal brukes totalt, og i de ulike områdene. Innenfor rammen er det opp til enhetslederen selv å disponere midlene på best mulig måte. Budsjetter fungerer som en ytre ramme som lederne skal prøve å holde seg innenfor, men ledelsen legger ikke føringer på hvordan dette skal løses. Dette kan ses i sammenheng med det Simons (1995b) sier om at det ikke er hensiktsmessig at ledelsen definerer hvordan ledere lenger ned i organisasjonen skal styre sine enheter, men at lederen selv har det ansvaret. Dermed blir ledere som er nærmere virkeligheten og har best kunnskap om sine områder også de som har ansvaret for å styre, gitt visse rammer som er fastsatt for hele organisasjonen. Dette er også i samsvar med det Opstad (2020) sier om at delegering av myndighet vil gi bedre styring, og for offentlig sektor som har mange ulike fagområder som blant annet utdanning, helse og sosiale tjenester vil dette være hensiktsmessig.

Ansvarliggjøring av enhetsledere og sterkere styring er en del av NPM-bevegelsen (Busch & Vanebo, 2021), og ved at kommunene har desentralisert beslutningsmyndighet til enhetsledere ser vi at det i praksis tillegges ansvar på de lederne som er nærmest aktiviteten.

Det finnes også en god del lovgivning på økonomiområdet for en kommune, og disse lover og forskrifter er også grensesystemer for kommunene. Disse er tillagt stor vekt i kommunal sektor, og samtlige av informantene forteller om regelverk de forholder seg til i det daglige arbeidet. Innen økonomifeltet nevner informantene blant annet kommuneloven, økonomiforskrifter og KOSTRA-forskriften samt merverdiavgift- og momskompensasjonsloven. I tillegg har kommunene også egne styringsdokumenter, som fungerer som egne rammeverk og retningslinjer for arbeidet. Informantene trekker fram eksempler som økonomi- og finansreglement, budsjett, økonomiplan og handlingsplan. Det er også utstrakt bruk av interne rutiner og strukturer for arbeidet, som bruk av sjekklister og årshjul for å sikre gjennomføring av alle oppgaver. Disse vil også fungere som grensesystemer på den måten at det legger føringer for driften, og som ansatt i kommunen er de forventet å jobbe innenfor disse rammene. Fordi kommunene skal forvalte fellesskapets midler på best mulig måte, kan det være hensiktsmessig for samfunnet at det finnes både lovgivning og interne rammer. Det er av stor allmenn interesse at midlene blir brukt på mest hensiktsmessige måte. Slike grenser for å forhindre uønsket adferd både internt og eksternt

kan ses i sammenheng med (Simons, 1995b) som snakker om grenser for forretningsadferd og strategiske grenser.

Videre blir både KOSTRA og budsjett benyttet til interaktiv styring. Økonomienheten i samarbeid med enhetslederne følger med på budsjettall opp mot virkeligheten og arbeider aktivt med det. Dette nettverket mellom økonomienheten og enhetslederne benyttes for å dele informasjon internt i tråd med Simons (1995b), eksempelvis endringer man må ta hensyn til. Det samme gjelder KOSTRA, men der er det hovedfokus på slutten av hver årsavslutning. Enkelte kommuner bruker KOSTRA til å sammenligne med seg selv over tid, mens andre også sammenligner seg med andre tilsvarende kommuner. Tallene kan brukes til analyse og videre planlegging, og da er man over på en interaktiv bruk av systemet. Ved at virksomheten alltid har et blikk framover vil det være mulig å være proaktiv, justere strategi, og finne ut hvordan man skal agere fremover. Denne måten å bruke budsjettet på samsvarer med Simons (1995b) som skriver at prosessen for å nå målet hele tiden må evalueres og endres underveis, og at dette er oppskriften på suksess. Bruken av tertialrapportering viser også at man underveis i budsjettåret analyserer hvert tertial, for å dermed kunne endre kurs ved behov. Dette er en del av den interaktive styringen som kommunene bruker.

At disse systemene er interaktive skyldes i stor grad at controlleren og økonomisjefen sammen med enhetslederne bruker det aktivt (Simons, 1995b). Både controller og økonomisjef spiller en stor rolle for at disse systemene skal være interaktive.

Den siste styringsmekanismen i Simons (1995b) er trossystemer som handler om virksomhetens visjon og verdier. Denne styringsmekanismen er ikke vektlagt i like stor grad hos kommunene i studien. Alle tre kommuner har formelt nedfelt verdier og visjon, men kun to informanter mener at disse blir brukt i stor grad til styring. De andre fem forteller at det ikke er noe de tenker over i det daglige. Dette tyder på at trossystemene i disse kommunene ikke blir brukt interaktivt. Det er nedfelte verdier, og noen ansatte har oppfattet dem, men ikke alle. Det viser at de ikke er utarbeidet i samarbeid med organisasjonen, men heller noe ledelsen har nedfelt uten involvering av de ansatte. Noen av informantene opplyser at de har vært delaktige, men det har ikke nådd ut til alle ansatte. Det er allikevel interessant at flere nevner at organisasjonskulturen er svært viktig, og at de opplever at ansatte gjør sitt beste. Det er en sterk kultur og indre motivasjon til å gjøre det beste for kommunen og det beste for

innbyggerne. Selv om ikke de formelle verdiene vektlegges i stor grad er det allikevel et trossystem i bunn i form av en sterk organisasjonskultur som er med på styring av kommunen som organisasjon. Som Simons (1995b) sier er trossystem ment å inspirere og motivere ansatte til engasjement og å gjøre det beste for virksomheten, men i disse kommunene er det ikke de formelle verdiene som bidrar mest her, det kan virke som det er selve kulturen i organisasjonen som virker positivt på medarbeiderne, og at de har en indre motivasjon for å gjøre en god jobb. Dette kan være et fenomen som er gjeldende her fordi utvalget består av små kommuner med lavt innbyggertall, og at det muligens ville vært annerledes i de store kommunene. I en liten kommune er du som ansatt veldig synlig, fordi det er din oppgave, og dersom man ikke gjør jobben sin godt vil det være synlig ovenfor både andre ansatte og ledelse.

Som Simons (1995b) sier må det være en balanse mellom kontroll og innovasjon. Slik disse kommunene er organisert, og måten de arbeider på viser at det hovedsakelig er budsjett, tertialrapportering og KOSTRA som legger føringer for hvordan kommunen styres økonomisk. Disse styringsmekanismene er ut ifra bruken både et diagnostisk, grense- og interaktivt system, med størst vekt på diagnostisk og interaktivt system. Den interaktive bruken muliggjør innovasjon ved at det er både mulig og meningen at enhetslederene skal løse virksomhetens utfordringer ved å utnytte ressursene på best mulig måte. Samtidig fungerer grensesystemene som retningslinjer og rammer man må holde seg innenfor i arbeidet. Lovgivningen er den ytterste rammen, og her må virksomheten alltid holde seg innenfor. Budsjettet blir benyttet som en ramme man skal styre innenfor økonomisk, men innad i den rammen står enhetslederen fritt til å disponere midlene slik han mener er best for virksomheten. Den diagnostiske delen sørger for at ledelsen kan følge med på om forhåndsdefinerte mål blir oppnådd, og man slipper dermed unødvendig overvåking underveis. Diagnostiske funksjoner som måltall, avstemminger og KOSTRA-rapportering vil vise om virksomheten er på riktig kurs i forhold til det som er bestemt. For kommunene i denne studien vises også et verdisystem som bidrar til at virksomhetens ansatte arbeider mot et felles mål, ved at de prøver å gjøre en best mulig jobb, innenfor de nevnte rammer som er satt. Dette er også i samsvar med Busch og Vanebo (2021) som sier at regel- og verdistyring er mye brukt i kommunal sektor, og at disse er sterkt integrert med hverandre og til sammen utgjør alle styringsmekanismene brukt i den totale styringen.

Mundy (2010) hevder at forholdet mellom de interaktive prosessene og de andre kontrollspakene er avgjørende for at virksomheten skal kunne løfte de unike egenskaper ved hver enkelt enhet og bedrift. I disse kommunene er som tidligere nevnt både controller og økonomisjef svært viktige knyttet til den interaktive bruken av ulike styringssystemer. Faktorene som påvirker muligheten for å balansere kontroll og mulighetssøk er blant annet logisk progresjon og historiske tendenser, samt dominans og undertrykkelse (Mundy, 2010). Dersom man ser dette i sammenheng med den kombinasjonen disse kommunene har i bruken av ulike styringsmekanismer finner man at det er en utstrakt bruk av kontrollmekanismene da mye er regelstyrt og kommunene skal forvalte fellesskapets penger, som igjen medfører et større behov for å ha en tilstrekkelig kontroll. Allikevel tyder studien på at samtlige mekanismer blir brukt, og at spenningen mellom dem skaper en dynamisk bruk. Fokuset på hvilke mekanismer som blir brukt interaktivt varierer gjennom året og er tilpasset ulike aktiviteter og omgivelser.

Mundy (2010) peker i sin studie på at det er viktig at balanseringen av mekanismer skjer kontinuerlig og at det hensyntas endringer i omgivelser og annen informasjon som dukker opp. Den dynamiske spenningen skjer hele tiden, og styringsmekanismene brukes i større eller mindre grad avhengig av omgivelser og interne forhold. I studiens kommuner blir mekanismene brukt i ulik grad, og det varierer alt ettersom hva de bruker interaktivt. Det varierer hvilken styringsmekanisme som blir brukt interaktivt gjennom året, det er bruk av både kontrollsystemer og systemer som gir rom for å søke etter nye muligheter, men dette er en dynamisk prosess som tilpasser seg over tid. Som et eksempel blir budsjettarbeidet brukt som et interaktivt styringssystem jevnlig gjennom året, men inniblant der er det også rom for å søke nye muligheter, og også til en viss grad en kultur som gir rom for å se nye muligheter. Kommunene i studien bruker en rekke ulike styringsmekanismer som kan forbindes med alle de fire delsystemene i Simons (1995b) sitt *Levers of Control* rammeverk. Det er en dynamisk spenning mellom de ulike, som gjør at hovedvekten på styringsmekanismene varierer ut ifra omgivelser og interne forhold. Selv om jeg tidligere i studien har nevnt at formelt definerte, eksplisittgjorte, organisasjonsverdier tilsynelatende ikke tillegges stor vekt i kommunene, har jeg samtidig pekt på at kulturen er viktig for fremdriften fordi den påvirker de ansatte til å gjøre det beste de kan for arbeidsgiver som helhet. Denne mekanismen er derfor også en del av den mulighetssøkende siden av balansen, som er med på å opprettholde den dynamiske spenningen mellom kontroll og muligheter. Organisasjonskultur kan ses i

---

sammenheng med styringsmekanismen trossystemer i *Levers of Control* rammeverket (Simons, 1995b).

### 5.3 Funn 3 – økonomisjefens og controllerens rolle har stor betydning for å gjøre styringsmekanismene interaktive

Det er som tidligere nevnt enhetslederne selv som har økonomiansvaret for sine respektive enheter. Flere av informantene har opplyst at enhetslederne ikke nødvendigvis har dyptgående økonomikunnskaper, og controllerens og økonomisjefens rolle innebærer veiledning og rådgivning for disse. Økonomisjefen og controllerne i utvalgets kommuner har mange sammenfallende oppgaver, og mange av controllerens arbeidsoppgaver ivaretas delvis også av økonomisjefen, blant annet budsjettering, internrapportering, veiledning og rådgivning til enhetslederne. Det er controlleren og økonomisjefen som knytter de ulike fagområdene til økonomifeltet, og bistår enhetslederne med det faglige. Controllerens og økonomisjefens rolle er av stor betydning for å bistå enhetslederne slik at de kan ta gode beslutninger, og dette kan ses i sammenheng med Granlund og Lukka (1997) sin beskrivelse av hvordan controllerne får en større betydning ved å delta ute i enhetene i desentraliserte virksomheter. Beslutningstaking er desentralisert til de lederne som er nærmest enheten, og med god hjelp fra økonomisk ekspertise så kan de ta best mulig beslutninger.

Dialogen mellom enhetslederne og controllerne eller økonomisjef bidrar til interaktiv styring, der de underveis vurderer og justerer ut ifra hva som er hensiktsmessig, gitt eksterne og interne forhold og eventuelle endringer. Dette er i samsvar med Simons (1995b) ved at mekanismene brukes aktivt til å vurdere, justere og følge med. Det er bruken som gjør denne mekanismen viktig for kommunenes styring. Det er ikke rett-fram styring, men dynamisk og interaktiv. Controller og økonomisjef innehar fagkompetansen, og følger med på endringer eksternt og internt. Enhetslederne bidrar med fagkompetanse på sitt område og eventuelle endringer som har betydning for styringen. Sammen blir styringen et resultat av denne dialogen, og denne rollen er derfor av stor betydning for at systemene blir brukt interaktivt. Bogt et al. (2016) beskriver controlleren sin rolle som svært viktig for å være en motvekt til entusiastiske og muligens overoptimistiske ledere. Der enhetslederne har stort pågangsmot og har store ambisjoner for fremtiden, kan controlleren stille som en faglig tyngde og holde

igjen der det trengs. Denne dynamikken kan bidra til at lederne tar gode overveide beslutninger, som igjen kan gi økt tillit til den offentlige forvaltning.

## 5.4 Funn 4 – økonomer i små kommuner må ivareta mange områder og oppgaver og krever mange ferdigheter.

Rollen som controller og delvis også økonomisjef i kommunene i studien samsvarer med Bogt et al. (2016) sin beskrivelse av controllerrollen, der hovedoppgaver er økonomistyring, budsjettering, interntapportering og finansiell rapportering. Økonomisjefen og controlleren i disse kommunene har til dels like oppgaver, noe som kan komme av få ressurser, og at man må bidra der man kan. Dette viser seg i alle tre kommunene. En viktig del av rollen de beskriver er også veiledning og sparringspartner med enhetslederne, som er i tråd med Bogt et al. (2016) sin beskrivelse av den tradisjonelle controlleren. De tradisjonelle controlleroppgavene ivaretas delvis av regnskapsførere, og delvis av controllerne. Regnskapsførerne fokuserer på å produsere regnskapsdataene, mens kontroller og avstemming er oppgaver som deles mellom regnskapsførerne og controllerne. Dermed kan man hevde at begge rollene, den tradisjonelle og den hybride controlleren, begge fortsatt eksisterer i disse små kommunene, og at controllerrollen har utvidet seg fra å kun produsere regnskapsdata til å bli en aktiv forretningspartner for enhetslederne i tråd med Bogt et al. (2016); Paulsson (2012)

Det er også i tråd med Kristiansen (2017) som sier at det foregår en dynamisk forflytning mellom tradisjonell og moderne controllerrolle som gjør det vanskelig å definere rollen. Dette oppleves utfordrende for noen, da man hele tiden må hoppe fra en oppgave til en annen, og fungere i ulike roller opp til flere ganger daglig. Rollen har av flere informanter blitt beskrevet som «potet» og at man skal klare å håndtere mange ulike hatter. Man kan sammenstille denne beskrivelsen med Kristiansen (2017) sin beskrivelse av egenskaper hun mener er viktige for controllerrollen; å være tilpasningsdyktig og ha en evne til å omstille seg raskt. Studien hennes ble gjort i Trondheim kommune, men disse egenskapene viser seg også å være svært viktige i denne studiens små kommuner. At controlleren ifølge Kristiansen (2017) bør være kreativ og evne å se muligheter til nye løsninger er også viktig for

controllerne i små kommuner, da de i samarbeid med enhetsledere skal evne å tenke framover og finne løsninger.

Granlund og Lukka (1998) argumenterer for at den tradisjonelle controllerrollen som *beancounter* fortsatt er viktig i dagens økonomifunksjoner, men at denne nå ivaretas av regnskapsførere. De mener også at den pågående endringen av controllerrollen forsterker denne arbeidsdelingen, slik at controllerne kan fokusere mer på å være en rådgiver, tenke mer helhetlig, se framover, og være en ledelsesstøtte. I denne studiens kommuner er rollene som controller og regnskapsfører hovedsakelig delt inn i to separate roller. Denne løsningen samsvarer med Granlund og Lukka (1998) sier om at den tradisjonelle controllerrollen og den moderne rollen har veldig ulike arbeidsoppgaver og krav om egenskaper, og at det derfor kan være vanskelig å kombinere disse.

Det er interessant at den ene kommunen i studien har kombinert en regnskapssjef- og en controllerrolle. Det er kun den ene kommunen som opplyser at disse funksjonene ivaretas av en og samme person, og den løsningen er ifølge informantene ikke optimal. Denne personen er nødt til å både se på fortid og fremtid, ha god oversikt over virksomhetens drift, klare å samle helheten, være rådgiver utad, produsere lovpålagte rapporteringer, og tenke bredt rundt styringsinformasjon som skal deles med enhetsledere.

Dette krever mange ulike egenskaper, som tilsier at denne rollen er kompleks og omfattende. Egenskaper knyttet til den hybride controllerrollen er som tidligere nevnt ferdigheter knyttet til regnskap og kontroll, ledelsesstøtte og samarbeidsevner (Burns & Baldvinsdottir, 2007). Kristiansen (2017) trekker fram ytterligere egenskaper som å være tilpasningsdyktig og ha en rask omstillingsevne. Paulsson (2012) peker på prestasjonsstyring og gode kommunikasjonsferdigheter. Granlund og Lukka (1997) trekker fram egenskaper som å være dynamisk og ekstrovert, samtidig som den tradisjonelle rollen er preget av egenskaper som tilbaketrukket og ikke god på kommunikasjon. Disse egenskapene er motstridende, og det kan derfor ses i sammenheng med det Granlund og Lukka (1998) sier at det er vanskelig å kombinere disse rollene. Informanten føler seg som tidligere nevnt som en potet, som skal ivareta veldig mange forskjellige oppgaver, men hvorvidt personlige egenskaper var et problem ble ikke diskutert. Denne oppgaven viser at controllerne ikke bare beveger seg fra

en tradisjonell til en moderne controllerrolle, men snarere at de stadig fyller en rekke roller og at det er stadige bytter mellom disse rollene i arbeidshverdagen.

## 5.5 Funn 5 – En dedikert controllerrolle har betydning for ansattes opplevelse av å ha nok ressurser og kontroll

Det er naturligvis ulik tilgang på ressurser ut ifra kommunens størrelse og økonomiske status. Selv om kommune 1 opplever å ha god økonomi, består ikke økonomifunksjonen av flere enn tre personer totalt, herunder økonomisjef, controller/regnskapssjef og en på fakturering. Gjennom empirien kommer det fram at den minste kommunen har en delt controller og regnskapsførerfunksjon. Det er interessant å se at informantene i denne kommunen opplever en mindre grad av kontroll enn de to andre kommunene som har en egen controller-funksjon i tillegg til de øvrige økonomifunksjonene. Det kan også skyldes bemanningen totalt sett. Det presiseres at informantene opplever at de får gjort det viktigste, men at de skulle ønske de kunne gjøre enda mer, gjerne ved hjelp av en ekstra ressurs.

Rollen som controller har utviklet seg fra å være tradisjonell til å bli en hybrid versjon som er en blanding av den tradisjonelle og den moderne. En controller har ofte et helhetlig ansvar som teorikapitlet viser og utfører en rekke kontrolloppgaver, i tillegg til å være en sparringspartner internt i organisasjonen (Bogt et al., 2016; Kristiansen, 2017; Paulsson, 2012). I den minste kommunen er det ikke rom for en egen stilling til dette formålet. Dermed sitter informant 6 med en opplevelse av å kontrollere seg selv, og økonomisjefen sitter nærmest alene med totalansvaret. Både økonomisjefen og regnskapssjefen/controlleren har de typiske controller-oppgavene som kontrollfunksjon, sparringspartner og rådgiver. Controlleren i kommune 1 har i tillegg de regnskapstekniske gjøremålene, og det er interessant at som eneste ansatt på regnskap må rollen ivareta både regnskapsføring, avstemminger, kontroll, rådgivning og samtidig være en forretningspartner for enhetsledere. Rollen innebærer dermed den tradisjonelle controlleren og regnskapsføreren, samtidig som den også er utvidet til å være en moderne controllerrolle.



I kommune 2 og 3 forteller informantene om en opplevelse av god nok ressurstilgang, og en god arbeidsfordeling som medfører en følelse av kontroll. I disse kommunene er regnskapsproduksjon dedikert til rene regnskapsstillinger. De regnskapsmessige arbeidsoppgavene som controllerne i disse kommunene utfører er derfor hovedsakelig større avstemminger. Det kan tyde på at rollen som controller i disse kommunene blir en forlenget arm for økonomisjefen, og at de opplever at de er flere om de samme oppgavene. Det er økonomisjefen som har ansvar for å sy sammen helheten, men mange av kontrolloppgavene og den helhetlige oversikten er noe de i praksis samarbeider om. Dette kan gi en økt trygghet, og en følelse av å ha god kontroll på helheten.

## 6. Diskusjon og konklusjon

Avslutningsvis vil jeg oppsummere og diskutere funnene jeg har gjort gjennom studien og svare på problemstillingen som jeg presenterte innledningsvis. Videre vil jeg diskutere studiens bidrag og implikasjoner.

Gjennom analysen i forrige kapittel har jeg gjort rede de funn jeg har kommet fram til i denne studien. Jeg startet studien med en forventning om at kommunene har en ganske lik organisering som følge av at de er ganske like i innbyggertall. Allikevel viser det seg at organiseringen er forskjellig, og utfordringene er delvis ulike, mens noe er likt. Det er ulikheter både i hvordan de jobber med økonomi og hvordan de opplever økonomistyringen. I tillegg påvirkes rollen til de ansatte som arbeider med kommunens økonomistyring.

Jeg har gjennomført casestudier av tre kommuner der jeg har gjennomført dybdeintervju for å komme tett på informantene slik at jeg får et godt innblikk i både organisering og informantenes hverdag. Gjennom disse casestudiene har jeg forsøkt å finne svar på min problemstilling:

**Hvordan er økonomifunksjonen organisert i små kommuner, og hva er hovedutfordringene?**

### ULIK ORGANISERING

Studien viser at det er ulik organisering i de tre kommunene, og ulikt antall ressurser. Selv om kommunene alle er små, er den ene kommunen dobbelt så stor som den andre. Kommune 1 sin økonomifunksjon består av en økonomisjef, en kombinert regnskapssjef/controllerrolle, samt en person som arbeider med fakturering og innfordring. Kommune 2 har økonomisjef, controller, regnskapssjef og to økonomikonsulenter, tilsvarende 1,5 årsverk, som ivaretar innfordring, fakturering og regnskap. Kommune 3 sin økonomifunksjon består av økonomisjef og controller i eget hus, mens regnskapsoppgavene er samlet i en fellesenhet som er et interkommunalt samarbeid der de ivaretar regnskapsfaglige og regnskapstekniske arbeidsoppgaver. I figur 2 nedenfor vises en oppsummering av kommunenes økonomifunksjon slik de er organisert.

Oppsummering av kommunenes økonomifunksjoner		
Kommune 1	Kommune 2	Kommune 3
Kommunedirektørens stab: 1. Økonomisjef  Fellestjenester: 2. Controller/Regnskapssjef 3. Økonomikonsulent på fakturering og innfordring	Kommunedirektørens stab: 4. Økonomisjef  Fellestjenester: 5. Controller 6. Regnskapssjef 7. To økonomikonsulenter (=1,5 årsverk: innfordring, fakturering, regnskap)	Strategigruppe: 8. Økonomisjef 9. Controller  <i>10. (Regnskapsavdeling er underlagt et interkommunalt samarbeid som ligger i en annen kommune)</i>

Figur 2 - Oppsummering av kommunenes økonomifunksjoner

## HOVEDUTFORDRINGER

Videre følger en oppsummering der jeg trekker fram hovedutfordringene som kommer fram i analysen.

### *DÅRLIG TID TIL GRUNDIG ANALYSE OG UTVIKLINGSARBEID*

En av hovedutfordringene er knyttet til at flere av informantene opplever at de ikke har tilstrekkelig med tid til å sette seg grundig inn i ulike problemstillinger, og heller ikke dykke dypt ned i materien for å gjøre grundige analyser. Dette i seg selv oppleves ikke av alle som en utfordring, men dersom man ser det i sammenheng med den delen av Simons (1995b) sitt rammeverk som omhandler innovasjon kan det være en utfordring som begrenser muligheten til utviklingsarbeid og tjenesteutvikling. Mangel på dype analyser og strategiarbeid kan føre til utfordringer knyttet til videre utvikling. Hvis økonomistyring skal være en sentral del av utviklingsarbeid er det en utfordring at man ikke har mer tid til å gjøre det man absolutt må. Kommune 2 opplever god bemanning og at de er godt rustet til å dykke ned i materien, og at knappe ressurser ikke er et tema. Denne utfordringen knyttes derfor til bemanning og tilgang på ressurser.

### *KNAPPE RESSURSER OG VENSTREHÅNDSARBEID*

Informantene i kommune 1 forteller om få ressurser i økonomifunksjonen, og at flere oppgaver derfor oppleves som venstrehåndsarbeid fordi de ansatte føler ikke de har tid eller nok kompetanse til å gjøre alt slik de skulle ønske. Informanten trekker fram generalistkommuneprinsippet om at de skal ivareta de samme oppgavene som en storkommune, men bare med to personer, og at de opplever noen utfordringer rundt å være få ressurser. Dette gjør at kontrollmekanismer som grensesystemer og diagnostiske systemer fra Simons (1995b) sitt rammeverk blir viktige, som sørger for at de følger retningslinjer og får kontrollert oppgaver, men det er ikke like mye rom for videreutvikling. Det presiseres nok en gang at de føler de har kontroll og at de får gjort det viktigste, men at de begge skulle ønske at de hadde en ekstra ressurs til å gå dypere ned i detaljer og følge opp enheter ute som forretningspartner. En av informantene forteller at det har vært dialog med andre kommuner knyttet til utvidet interkommunalt samarbeid, men at det foreløpig ikke er bestemt og vedtatt.

### *SÅRBARHET RUNDT NØKKELPERSONELL*

Sårbarhet er en felles hovedutfordring for alle tre kommunene. På tross av at to av kommunene opplever en god ressurstilgang og en god arbeidsfordeling, er også disse tydelige på at det er svært sårbart rundt nøkkelpersonell. Det er særlig sårbarheten rundt økonomisjefen, men også til rollen som controller. Det kan tenkes at en utstrakt bruk av kontrollsystemer fra rammeverket til Simons (1995b), særlig grensesystemer som retningslinjer, rutiner, maler, sjekklister, lovverk og interne handlingsplaner er viktig også fordi de er sårbare, og slike kontrollmekanismer sørger for at virksomheten holder hjulene i gang.

Ved eventuelt langtidsfravær av nøkkelpersonell vil gode strukturer hjelpe øvrige ansatte å vite hva som skal gjennomføres. Dette er imidlertid ikke tilstrekkelig da det kreves kompetanse og kunnskap til de som skal utføre oppgavene, særlig med å se helheten og tenke utvikling. Kommunenes økonomifunksjoner må leve med den sårbarheten som eksisterer, men som flere informanter påpeker så forsøker de å holde kunnskapsnivået på de to rollene økonomisjef og controller relativt like. Dette kan ses i sammenheng med det interaktive systemet som muliggjør læring internt (Simons, 1995b). Ved eventuelt frafall av nøkkelpersonell vil samtlige mekanismer være viktige for videre framdrift. I tillegg til

---

nevnte grensesystemer vil gode trossystemer bidra til at ansatte arbeider for å finne best mulig løsninger i en krevende periode, og de interaktive systemene som har muliggjort læring på tvers av roller internt i virksomheten gjør at har redusert sårbarheten noe.

## EN MIKS AV ULIKE STYRINGSMEKANISMER

Kommunene bruker mange ulike styringssystemer som kan forbindes med alle de fire styringsmekanismene som er presentert i rammeverket *Levers of Control* (Simons, 1995b). I samtlige kommuner finnes det eksempler på styringsmekanismer som både kan forstås som grensesystemer, diagnostiske systemer, trossystemer og interaktive systemer.

Studien viser at de viktigste mekanismene som benyttes i disse kommunene er budsjett, regnskap og KOSTRA. Disse er sentrale og fungerer på ulike måter, både som diagnostiske systemer og grensesystemer, og bruken av dem gjør at de kan betraktes som interaktive. Budsjett, regnskap og KOSTRA kan i utgangspunktet betraktes som diagnostiske systemer men disse mekanismene blir brukt både som diagnostiske systemer, grensesystemer, og bruken av dem gjør at de også kan betraktes som interaktive (Simons, 1995b). Resultatet fra studien viser at dette er de styringsmekanismene som blir vektlagt i størst grad i alle tre kommunene, og det legges ned mye arbeid i utforming, bruk og analyse av disse. Hvert år planlegges budsjettet for neste år, i tett samarbeid mellom enhetsledere og økonomisjef og controller. Løpende gjennom året er det oppfølging av budsjett, der man ved tertialrapportering kontrollerer regnskapet mot budsjettet for å se at virksomheten er på riktig kurs, som samsvarer med diagnostiske systemer i rammeverket (Simons, 1995b). Dette arbeidet gjøres også i tett samarbeid mellom økonomifunksjonen og enhetslederne, og ved eventuelle avvik justeres budsjettet, og de finner løsninger som bidrar til at regnskapet kommer nærmere det som er budsjettet. Dette viser at kommunene i stor grad vektlegger interaktiv bruk av disse systemene, at dette bidrar til dynamikk mellom systemene, og skaper en balanse mellom innovasjon og kontroll (Simons, 1995b). Det gir rom for evaluering og strategisk tenking framover, samtidig som de fungerer som ytre rammer, og kontrollfunksjoner for å følge med på resultat mot fastsatt mål. Den samhandlingen som foregår mellom enhetslederne og controlleren og økonomisjefen er det som fører til justering og endringer underveis i styringen. Bruken av styringsmekanismene er derfor viktigere enn selve utformingen på dem. Økonomisjef og controller spiller en svært sentral rolle for å gjøre

bruken interaktiv da de er sparringspartner for enhetsledere som har ansvaret og beslutningsmyndighet.

Grensesystemer som lovverk og forskrifter samt interne styringsdokumenter som handlingsplaner, økonomi- og finansreglement, budsjett og økonomiplan spiller også en sentral rolle i styringssystemet i kommunene. Særlig lovverk og forskrifter er absolutte grenser. Hvis man tenker seg styringssystemets balanse mellom kontroll og innovasjon er slike grensesystemer noe som holder igjen, og sørger for kontroll. Så kan de andre mekanismene brukes for å skape balanse ved å muliggjøre innovasjon (Simons, 1995b). I kommunenes styringssystemer er det den interaktive bruken av systemene budsjett, regnskap og KOSTRA som muliggjør innovasjon, ved å evaluere og tilpasse strategien ut ifra endringer i omgivelser og internt.

Disse resultatene underbygger det Simons (1995b) og Mundy (2010) hevder om at det er nødvendig med en miks av styringssystemene for å både ha kontroll, men også å legge til rette for innovasjon og utvikling. Mundy (2010) viser i sin studie til at det er avgjørende at forholdet mellom de interaktive prosessene og de andre kontrollspakene løfter de unike egenskaper ved hver enkelt enhet og bedrift. For kommunene betyr dette en tilpasning av bruken til egen balanse og kontroll, og det viser kommunene at de gjør. De bruker systemene på en slik måte at de muliggjør innovasjon, samtidig som de har mekanismer som også holder kontroll.

Studien viser en utstrakt bruk av kontrollmekanismer, da kommunens drift er underlagt mye regelverk og det er særlig krav om kontroll som følge av at en kommune skal forvalte fellesskapets midler. Allikevel tyder studien på at alle mekanismene blir brukt, og at det er en spenning mellom dem som skaper en dynamisk bruk. Den interaktive bruken, og fokuset gjennom året varierer og er tilpasset virksomhetens interne forhold og omgivelser. Dette underbygger Mundy (2010) som hevder at balanseringen av mekanismer må skje løpende, og at man må ta hensyn til endringer som skjer. Styringssystemene må tilpasses den kontekst de skal brukes i for å ha mulighet til å få til en dynamikk mellom mekanismene som løfter fram det som er det viktigste og mest unike med hver enkelt virksomhet.

Studien viser også at det er utfordringer knyttet til å forankre formelle verdier i organisasjonen. Selv om de formelle organisasjonsverdiene ikke alltid brukes like aktivt så har organisasjonskulturen en sentral rolle. Studien viser at informantene har ulike oppfatninger om bruken av formelle verdier i kommunene, både på tvers av kommunene, men også innad i samme kommune. Det kan tyde på at disse formelle verdiene ikke blir brukt aktivt i veldig stor grad. Studien viser allikevel at kommunene har en sterk kultur om å bidra etter beste evne, og at de arbeider for å gjøre det beste for kommunen og samfunnet.

## **ØKONOMISJEFEN OG CONTROLLERNE ER SENTRALE, OG HAR MANGE**

### **ULIKE HATTER**

Tidligere litteratur beskriver en hybrid controllerrolle som en kombinasjon av den tradisjonelle og moderne controlleren. Oppgavene til en hybrid controller innebærer produksjon av regnskapsrapporter, bruk av kontrolloppgaver, rådgiver, sparringspartner og ledelsesstøtte (Bogt et al., 2016; Burns & Baldvinsdottir, 2007; Granlund & Lukka, 1997, 1998; Paulsson, 2012). Kristiansen (2017) og Holmestrand og Kirkhus (2019) har i sine masteroppgaver pekt på utfordringer knyttet til controllerrollen i mellomstore og store kommuner, og at disse utfordringene handler om at oppgavene blir svært varierte, man må ha mange ferdigheter og egenskaper fordi controlleren har mange hatter. Viktige egenskaper er å være tilpasningsdyktig, evne til å omstille seg raskt, god på kommunikasjon og pedagogikk (Holmestrand & Kirkhus, 2019; Kristiansen, 2017).

Denne studien viser at når kommunene er såpass små og det er få folk til å ivareta økonomifunksjonen, vil økonomisjefens rolle innebære en del av de samme arbeidsoppgavene som vi ut ifra litteraturen kjenner som hybride controller-oppgaver (Bogt et al., 2016; Burns & Baldvinsdottir, 2007; Granlund & Lukka, 1997, 1998; Kristiansen, 2017; Paulsson, 2012). Økonomisjefen må ta en større del i disse arbeidsoppgavene, samtidig som hovedoppgaven beskrives som å holde oversikt og å flette alt sammen til en helhet. Økonomisjef og controller har derfor mange like arbeidsoppgaver, og er en stor støtte for hverandre.

Mine funn samsvarer med Holmestrand og Kirkhus (2019); Kristiansen (2017) som sier at controlleren i kommunen må skifte mellom mange ulike roller og har mange forskjellige

hatter. Studien viser at dette blir enda mer forsterket i de små kommunene, som følge av at det er kun en controller. Det er ikke mulig å spesialisere seg på enkeltområder, og man må være forretningspartner, rådgiver, læremester og kontrollør for alle enhetsledere uavhengig av område. Det er utstrakt rollebytte, og controlleren og økonomisjefen må fylle mange funksjoner, som innebærer et stort ansvar. Dette viser at stillingene er svært krevende.

Controllerrollen oppleves som viktig for økonomifunksjonene, da denne sammen med økonomisjefen holder et overordna blick og er sparringspartner og rådgiver for beslutningsmyndige enhetsledere. Kommunene i studien som har en rendyrket controllerfunksjon ser annerledes på styringen enn den kommunen som har en kombinert regnskapssjef/controllerrolle. Informantene opplever en god kontroll der de har en controller til å ivareta funksjoner som å ha et overordna blick, og ha kontroll på enhetene. Økonomisjefen fungerer nærmest som et nav, og er helt sentral for at økonomistyringen skal ivaretas. For å ivareta en god forvaltning av ressurser og sikre god økonomisk styring så er økonomimedarbeiderne og økonomifunksjonen svært viktig. Dette betyr at det ikke bare kan forvaltes på en god måte av andre ansatte som har ansvarsområder som hovedfelt, men at dialogen og samspillet mellom økonomifunksjon og enhetsledere er en nødvendighet for god forvaltning.

## 6.1 Studiens bidrag og implikasjoner

I denne studien har jeg tatt utgangspunkt i et smalt utvalg av tre kommuner der jeg har gjennomført dybdeintervju med totalt syv informanter. Målet har ikke vært å generalisere alle kommuner, men å samle erfaringer, finne gode eksempler og gode historier som kan brukes for å utvikle nyttig kunnskap for folk som arbeider i tilsvarende kommuner, eller på annet vis har tilknytning til kommunes økonomistyring.

Det overordnede målet har vært å beskrive hvordan kommunene organiserer økonomifunksjonen sin, og å synliggjøre hvilke hovedutfordringer de ansatte opplever knyttet til dette. Informantenes erfaringer fra deres arbeidshverdag har derfor vært det sentrale å gi et innblikk i.



Studien gir et unikt bidrag ved å synliggjøre praksis i små kommuner, og bidrar til at lignende kommuner får et innblikk i utfordringer som andre kommuner har knyttet til organisering av økonomifunksjonen. Dette vil være relevant for kommuner, ledere og ansatte, men også politikere. Ved diskusjoner angående kommunesammenslåing og økt interkommunalt samarbeid vil denne studien bidra med hva slags utfordringer som er knyttet til dagens organisering, samt at økt samarbeid på tvers av kommunene kan være hensiktsmessig om flere typer roller. I studien er det en informant som sier at overordna økonomifunksjon bør være i eget hus, men at regnskapstjenesten og andre tekniske oppgaver fint kan være interkommunale samarbeid, og poengterte at de da får et mye større fagmiljø enn de hadde klart å ha alene. En annen informant i studien fortalte om et ønske om økt interkommunalt samarbeid om økonomifunksjoner. Dette kan tyde på at samarbeid om enkelte funksjoner kan være hensiktsmessig for små kommuner.

Studiens funn om at controllerrollen oppleves som veldig viktig for økonomistyringen sammen med at ikke alle kommuner har mulighet til å ha en egen controllerrolle, vil gjøre det naturlig å tenke om en slik rolle kan fungere i et interkommunalt samarbeid. Dersom to kommuner kunne delt en slik rolle kunne det kanskje hjulpet flere av de minste kommunene til å ivareta en del overordna kontroll-oppgaver og samtidig ha en rådgiver utover økonomisjefen. Spørsmålet vil være om det er hensiktsmessig for en controller-stilling, og denne studien kan bidra til den vurderingen.

Det tidligere nevnte generalistkommuneprinsippet medfører at små kommuner må ivareta de samme oppgaver og tjenester som de store og mellomstore kommunene. Dette innebærer for økonomifunksjonen blant annet å være rådgiver og sparringspartner på mange ulike komplekse fagområder som i litteraturen og tidligere studier ofte knyttes til controllerrollen (Bogt et al., 2016; Burns & Baldvinsdottir, 2007; Granlund & Lukka, 1998; Kristiansen, 2017; Paulsson, 2012). Som følge av få personer i kommunene med økonomifaglig bakgrunn og kompetanse vil stillinger som økonom i en liten kommune innebære svært mange og ulike oppgaver, og det kreves mange ulike egenskaper. Egenskaper som knyttes til controllerrollen i mellomstore og store kommuner er ifølge Kristiansen (2017) og Holmestrand og Kirkhus (2019) å være tilpasningsdyktig og ha evne til å omstille seg raskt samt å ha kommunikative og pedagogiske evner, god økonomiforståelse og IT-ferdigheter, og det kan tenkes at det kreves ytterligere egenskaper ved å være økonom i en mindre

kommune da området man må ivareta gjerne blir enda bredere. Rekruttering av disse menneskene vil derfor være svært viktig for små kommuner, både fordi det er sårbart, men også fordi de forventes å ivareta mange forskjellige oppgaver. Denne studien kan bidra til å synliggjøre hvilke egenskaper som er viktige for å ivareta en slik rolle.

Studien viser at kommunene bruker en miks av ulike styringsmekanismer som kan knyttes til det teoretiske rammeverket til Simons (1995b), og at kommunene i større grad har bruker mekanismer interaktivt for å tilpasse seg endringer i omgivelser og andre interne forhold. Dette muliggjør innovasjon i større grad enn tidligere og dette samsvarer med Andreassen (2017) sin påstand om at det i tiden framover vil bli viktig med fokus på dynamikk og innovasjon. Tradisjonell styring og kontroll er imidlertid fortsatt en viktig del av kommunenes styring.

## 6.2 Studiens begrensninger og forslag til videre forskning

Underveis i studiet har det dukket opp en rekke momenter som kan være gjenstand for videre forskning. Det kunne vært interessant å grave enda dypere i rollen som økonomisjef i små kommuner for å gi et bidrag til litteraturen. Disse virker å være svært viktige, og derfor bør vi vite mer om dem. Man kan velge et bredt utvalg av økonomisjefer, og finne ut hva som kjennetegner disse menneskene. Denne studien viser at økonomisjefen må ha egenskaper som rask omstillingsevne, ta ansvar, se helheten og kommunisere godt med ulike mennesker, og det vil være interessant å se enda nærmere på egenskaper som kreves og hva som gjør at de blir så viktige i de små kommunene. Ved å bruke casestudier med bruk av dybdeintervju vil man få et godt innblikk i økonomisjefenes rolle.

Det politiske aspektet knyttet til økonomistyring er ikke hensyntatt i denne studien grunnet at dette er en masteravhandling som begrenser studiens omfang. Det er politiske vedtak som legger føringer for administrasjonens rammer, og det kunne vært interessant å se nærmere på hvordan den politiske styringen påvirker styringssystemet i administrasjonen.

For å få enda bedre innsikt i denne studiens problemstilling ville det vært interessant å gjøre dybdeintervju med enhetsledere i tillegg for å få et bedre bilde av hvordan de opplever økonomistyringen, herunder samarbeid med økonomifunksjonen, opplevelse av sin egen

rolle. Ved å få innsyn i deres erfaringer med organiseringen av økonomifunksjonen vil det gi et mer nyansert bilde på økonomistyringen som helhet.

Videre forskning rundt utdanning og erfaring hos nøkkelpersonell kan også være interessant. I denne studien pekes det på at interne ansatte i kommunene får endrede stillinger av ulike årsaker. Fraflytting fra bygder, aldrende befolkning og færre yngre øker. Rekruttering til slike stillinger i små kommuner er et tema man kan utforske videre. Det er en økende trend at den yngre kompetansen samler seg i og rundt byene, og færre ønsker å bo i små kommuner i distriktene. Hvordan påvirker dette rekruttering til nøkkelfunksjoner i en kommune? Tidligere studier sammen med mine funn viser at rollene er svært innholdsrike og krever god kompetanse og mange ulike egenskaper. Hvilke krav kan man stille til arbeidssøkere, og hva kan man forvente å få tak i av kompetanse. Hvordan skiller disse kravene seg fra tilsvarende stillinger i større kommuner.

Ved å gjennomføre longitudinelle studier, å følge arbeidet i kommuner over en gitt tidsperiode, kan man se nærmere på endringer. I tillegg vil man kunne få en dypere beskrivelse av hvordan de ansatte jobber, og hvordan økonomifunksjonen samarbeider med andre. Det ville også vært interessant å gjennomføre en komparativ studie der man sammenligner eksempelvis flere små og flere store kommuner for å synliggjøre hvilke forskjeller det er. Særlig med tanke på generalistkommuneaspektet, hvordan skiller oppgavene seg fra hverandre, annet enn i omfang, og hvordan påvirker det økonomifunksjonen.

## Litteraturliste

- Andreassen, M. (2017). Økonomistyring i fremtidens offentlige sektor. *Praktisk økonomi & finans*, 33(1), 86-96. <https://doi.org/10.18261/issn.1504-2871-2017-01-07>
- Bogt, H. t., van Helden, J. & van der Kolk, B. (2016). New development: Public sector controllership-reinventing the financial specialist as a countervailing power. *Public Money & Management*, 36(5), 379-384. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1194086>
- Brandtzæg, B. A., Lunder, T. E., Aastvedt, A., Thorstensen, A., Groven, S. & Møller, G. (2019). Utredning om små kommuner. *Telemarksforskning, TF-rapport*, (473).
- Burns, J. & Baldvinsdottir, G. (2007). The changing role of management accountants. I T.
- Hopper, D. Northcott & R. W. Scapens (Red.), *Issues in Management Accounting* (3. utg.). Harlow: Prentice Hall/Financial Times.
- Busch, T. & Vanebo, J. O. (2021). *Økonomistyring i det offentlige* (5. utgave. utg.). Universitetsforlaget.
- Christensen, T. & Læg Reid, P. (2001). *New public management : the transformation of ideas and practice*. Ashgate.
- Granlund, M. & Lukka, K. (1997). From bean-counters to change agents: the Finnish management accounting culture in transition. *Lta*, 3(97), 213-255.
- Granlund, M. & Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9(2), 185-211.

- 
- Holmestrand, A. B. & Kirkhus, K. G. (2019). *Controlleren's rolle i offentlig sektor: En casestudie av økonomienhetene i Melhus og Malvik kommune* [NTNU Handelshøyskolen i Trondheim].
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2), 93-109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W) (Accounting, Organizations and Society)
- Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? : innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (2. utg. utg.). Høyskoleforl.
- Johanson, B. D. & Madsen, D. Ø. (2013). Økonomisk styring i Norge - en kartlegging av styringssystemer i norske bedrifter.
- Kommunerevisorforbund, N. (2010, 15.03.2010). *Bokføringsloven gjøres gjeldende for kommuner og fylkeskommuner*. Hentet 15.10.2021 fra <https://www.nkrf.no/nyheter/2010/03/15/bokforingsloven-gjores-gjeldende-for-kommuner-og-fylkeskommuner>
- Kristiansen, P. (2017). *Controllerens rolle i offentlig sektor: En casestudie av Økonomitjenesten i Trondheim kommune* [NTNU Handelshøyskolen i Trondheim].
- Kvale, S., Brinkmann, S., Anderssen, T. M. & Rygge, J. (2015). *Det kvalitative forskningsintervju* (3. utg., 2. oppl. utg.). Gyldendal akademisk.
- Malmi, T. & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Mehmetoglu, M. (2004). *Kvalitativ metode for merkantile fag*. Fagbokforl.

- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 499-523. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.10.005> (Accounting, Organizations and Society)
- Nilsen, C. R. & Sagbakk, M. K. J. (2018). Controllerens rolle i norske helseforetak - En landsdekkende kartleggingsundersøkelse / The role of the management accountant in Norwegian health enterprises - A nationwide survey. I. NTNU.
- Opstad, L. (2020). *Økonomistyring i offentlig sektor* (3. utgave. utg.). Gyldendal.
- Paulsson, G. (2012). The Role of Management Accountants in New Public Management. *Financial Accountability & Management*, 28(4), 378-394. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00552.x>
- Regjeringen.no. (2021). *KOSTRA Kommune-Stat-Rapportering*. Hentet 27.09.21 fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/kommuner-og-regioner/kommuneokonomi/kostra/id1233/>
- Sahlin-Andersson, K. (2001). National, international and transnational constructions of new public management. I T. Christensen & P. Lægreid (Red.), *New public management : the transformation of ideas and practice*. Ashgate.
- Simons, R. (1995a). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, 73(2), 80.
- Simons, R. (1995b). *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
- Tjora, A. H. (2021). *Kvalitative forskningsmetoder i praksis* (4. utgave. utg.). Gyldendal.



Vedlegg 1 – Vurdering NSD

# **NSD** NORSK SENTER FOR FORSKNINGSDATA

## **NSD sin vurdering**

### **Prosjekttittel**

Masteroppgave: Hvordan er økonomifunksjonen organisert i små kommuner, og hva er hovedutfordringene?

### **Referansenummer**

648820

### **Registrert**

26.08.2021 av Stine Pedersen Forrestad - 219837@stud.inn.no

### **Behandlingsansvarlig institusjon**

Høgskolen i Innlandet / Handelshøgskolen Innlandet - Fakultet for økonomi og samfunnsvitenskap / Institutt for organisasjon, ledelse og styring

### **Prosjektansvarlig (vitenskapelig ansatt/veileder eller stipendiat)**

Per Christian Ahlgren, per.c.ahlgren@ntnu.no, tlf: 48228303

### **Type prosjekt**

Studentprosjekt, masterstudium

### **Kontaktinformasjon, student**

Stine Pedersen Forrestad, stinebpedersen@hotmail.com, tlf: 95296777

### **Prosjektperiode**



18.08.2021 - 01.11.2021

### **Status**

27.08.2021 - Vurdert

### **Vurdering (1)**

#### **27.08.2021 - Vurdert**

Det er vår vurdering at behandlingen vil være i samsvar med personvernlovgivningen, så fremt den gjennomføres i tråd med det som er dokumentert i meldeskjema med vedlegg 27.8.2021. Behandlingen kan starte.

#### FORUTSETNINGER FOR VURDERINGEN

- Det er obligatorisk for studenter å dele meldeskjemaet med prosjektansvarlig (veileder). Dette gjøres ved å trykke på «Del prosjekt» i meldeskjemaet. Dersom prosjektansvarlig ikke svarer på invitasjonen innen en uke, må det sendes ny invitasjon.
- Vi forstår det slik at prosjektansvarlig er tilknyttet Høgskolen i Innlandet, og anbefaler at dette kommerklarerer frem av informasjonsskrivet, slik at deltakerne ikke får inntrykk av at NTNU har en rolle i prosjektet.

#### TYPE OPPLYSNINGER OG VARIGHET

Prosjektet vil behandle alminnelige personopplysninger frem til 1.11.2021.

#### LOVLIG GRUNNLAG

Prosjektet vil innhente samtykke fra de registrerte til behandlingen av personopplysninger. Vår vurdering er at prosjektet legger opp til et samtykke i samsvar med kravene i art. 4 nr. 11 og 7, ved at det er en frivillig, spesifikk, informert og utvetydig bekreftelse, som kan dokumenteres, og som den registrerte kan trekke tilbake.

For alminnelige personopplysninger vil lovlig grunnlag for behandlingen være den registrertes samtykke, jf. personvernforordningen art. 6 nr. 1 bokstav a.

#### PERSONVERNPRINSIPPER

NSD vurderer at den planlagte behandlingen av personopplysninger vil følge prinsippene i personvernforordningen om:

- lovlighet, rettferdighet og åpenhet (art. 5.1 a), ved at de registrerte får tilfredsstillende informasjon om og samtykker til behandlingen
- formålsbegrensning (art. 5.1 b), ved at personopplysninger samles inn for spesifikke, uttrykkelig angitte og berettigede formål, og ikke viderebehandles til nye uforenlige formål
- dataminimering (art. 5.1 c), ved at det kun behandles opplysninger som er adekvate, relevante og nødvendige for formålet med prosjektet
- lagringsbegrensning (art. 5.1 e), ved at personopplysningene ikke lagres lengre enn nødvendig for å oppfylle formålet.

#### DE REGISTRERTES RETTIGHETER

NSD vurderer at informasjonen om behandlingen som de registrerte vil motta oppfyller lovens krav til form og innhold, jf. art. 12.1 og art. 13.

Så lenge de registrerte kan identifiseres i datamaterialet vil de ha følgende rettigheter: innsyn (art. 15), retting (art. 16), sletting (art. 17), begrensning (art. 18) og dataportabilitet (art. 20).

Vi minner om at hvis en registrert tar kontakt om sine rettigheter, har behandlingsansvarlig institusjon plikt til å svare innen en måned.

#### FØLG DIN INSTITUSJONS RETNINGSLINJER

NSD legger til grunn at behandlingen oppfyller kravene i personvernforordningen om riktighet (art. 5.1 d), integritet og konfidensialitet (art. 5.1. f) og sikkerhet (art. 32).

For å forsikre dere om at kravene oppfylles, må dere følge interne retningslinjer og eventuelt rådføre dere med behandlingsansvarlig institusjon.

## MELD VESENTLIGE ENDRINGER

Dersom det skjer vesentlige endringer i behandlingen av personopplysninger, kan det være nødvendig å melde dette til NSD ved å oppdatere meldeskjemaet. Før du melder inn en endring, oppfordrer vi deg til å lese om hvilken type endringer det er nødvendig å melde: <https://www.nsd.no/personverntjenester/fylle-utmeldeskjema-for-personopplysninger/melde-enderinger-i-meldeskjema>

Du må vente på svar fra NSD før endringen gjennomføres.

## OPPFØLGING AV PROSJEKTET

NSD vil følge opp ved planlagt avslutning for å avklare status for behandlingen av personopplysninger. Kontaktperson hos NSD: Lasse Raa

Lykke til med prosjektet!

## Vil du delta i forskningsprosjektet

### Hvordan er økonomifunksjonen organisert i små kommuner, og hva er hovedutfordringene?

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å se nærmere på hvilke utfordringer økonomifunksjonen i små kommuner i Norge står ovenfor. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

#### Formål

Jeg avslutter min mastergrad i økonomi og ledelse på Høyskolen Innlandet høsten 2021, og skal i den forbindelse gjennomføre en casestudie av et lite utvalg små kommuner for å se nærmere på hvilke utfordringer som finnes rundt deres organisering av kommunens økonomifunksjon.

#### Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Høyskolen Innlandet avd. Rena er ansvarlig for prosjektet.

#### Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Valg av kommuner er gjort på bakgrunn av innbyggertall, og jeg har valgt kommuner med antall innbyggere mellom 3000-6000. Det inviteres totalt tre kommuner til studien, og jeg vil intervju 2-3 personer i hver kommune, totalt 6-9 personer. Da jeg er interessert i å se nærmere på hvilke utfordringer som finnes er det naturlig å intervju personer med relevante stillinger i de respektive kommuner, og dermed inviteres du som økonomikonsulent, regnskapsfører eller økonomisjef.

Kontaktopplysninger er innhentet fra kommunens offisielle hjemmeside.

#### Hva innebærer det for deg å delta?

- Hvis du velger å delta i prosjektet, innebærer det at du stiller opp på intervju, estimert tid ca 60 min. Intervjuene vil skje tidlig høst 2021. Intervjuet vil være semistrukturert, det vil si at det vil være noen forhåndsdefinerte spørsmål, med mulighet for oppfølging av særlig interessante temaer som tas opp av informanten.
- Jeg ønsker å ta lydopptak og notater fra intervjuet for å sikre at all vesentlig informasjon blir oppfattet.
- Spørsmålene jeg stiller vil omhandle hvordan kommunen er organisert, styringsverktøy, hvem gjør hva, hvordan ser arbeidshverdagen ut, hvilke utfordringer ser de ansatte, samt hvordan samhandlingen er med øvrige enheter i kommunen.

- Det vil også kunne oppstå oppfølgingsspørsmål i etterkant.

### **Det er frivillig å delta**

Det er frivillig å delta i prosjektet. Hvis du velger å delta, kan du når som helst trekke samtykket tilbake uten å oppgi noen grunn. Alle dine personopplysninger vil da bli slettet. Det vil ikke ha noen negative konsekvenser for deg hvis du ikke vil delta eller senere velger å trekke deg.

### **Ditt personvern – hvordan vi oppbevarer og bruker dine opplysninger**

Vi vil bare bruke opplysningene om deg til formålene vi har fortalt om i dette skrivet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket.

- Det vil ikke bli innhentet sensitive personlige opplysninger, og heller ikke direkte personopplysninger som kan brukes til å identifisere en person.
- Lydopptakene/notatene vil bli anonymisert og transkribert.
- Informantene vil indirekte kunne gjenkjennes som følge av at kommunens ansatte er offentlig informasjon. Jeg vil tilstrebe å anonymisere hver enkelt person.
- Innsamlet datamateriale vil lagres på min private PC.

### **Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?**

Opplysningene anonymiseres når prosjektet avsluttes/oppgaven er godkjent, noe som etter planen er november 2021. Personopplysninger vil bli anonymisert, og opptak vil bli slettet ved prosjektslutt.

### **Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?**

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra Høgskolen Innlandet har NSD – Norsk senter for forskningsdata AS vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

### **Dine rettigheter**

Så lenge du kan identifiseres i datamaterialet, har du rett til:

- innsyn i hvilke opplysninger vi behandler om deg, og å få utlevert en kopi av opplysningene
- å få rettet opplysninger om deg som er feil eller misvisende
- å få slettet personopplysninger om deg
- å sende klage til Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger

Hvis du har spørsmål til studien, eller ønsker å vite mer om eller benytte deg av dine rettigheter, ta kontakt med min veileder Per Christian Ahlgren.

Vårt personvernombud: Personvernombudet for forskning, Norsk samfunnsvitenskapelig datatjeneste AS (NSD).

Hvis du har spørsmål knyttet til NSD sin vurdering av prosjektet, kan du ta kontakt med:

- NSD – Norsk senter for forskningsdata AS på epost ([personverntjenester@nsd.no](mailto:personverntjenester@nsd.no)) eller på telefon: 55 58 21 17.

Med vennlig hilsen

Per Christian Ahlgren  
Veileder  
NTNU Handelshøyskolen

Stine Pedersen Forrestad  
Masterstudent  
Høgskolen Innlandet

---

-----

## Samtykkeerklæring

Jeg har mottatt og forstått informasjon om prosjektet «Hvordan er økonomifunksjonen organisert i små kommuner, og hva er hovedutfordringene?», og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

- å delta i intervju
- Jeg godtar at jeg kan bli indirekte identifisert i oppgaven gjennom min stilling

Jeg samtykker til at mine opplysninger behandles frem til prosjektet er avsluttet

---

(Signert av prosjektdeltaker, dato)