

Ekonomistyrning och intern kontroll

Vänersborgs kommun

Göteborg 2004-11-11
ERNST & YOUNG AB
Pär Falkman
Ann-Britt Johansson
Vilhelm Rundquist

Sammanfattning

Revisorerna i Vänersborgs kommun har givit Ernst & Young AB i uppdrag att granska nämndernas ekonomistyrning och interna kontroll. Då nämnderna enligt den första bokslutsprognosen för 2004 redovisar underskott avser granskningen att belysa:

1. hur genomförs ekonomiska förändringar – vilken förmåga att genomföra kostnadsförändringar finns i organisationen?
2. hur har avvikelser från budget identifierats och hanterats?
3. hur har ett effektivt resursutnyttjande åstadkommit?

Av central betydelse för svaren på ovanstående frågor är hur budgetprocessen praktiskt fungerar. Granskningen visar i flera fall att budgeten inte utgör ett bra instrument för ekonomistyrning och intern kontroll. Budgeten innehåller bland annat generella, icke specificerade sparbeting. Ekonomiska kalkyler ingår inte i budgetbesluten. De beslutade budgetramarna understiger för flera verksamheter föregående års ekonomiska utfall, och visar därmed på behovet av besparingar i verksamheten. Nämnderna har stora svårigheter att förverkliga fullmäktiges budgetbeslut, vilket nämnderna inför verksamhetsårets början redan vet. Detta är särskilt tydligt för Individ- och familjeomsorg, gymnasiesärskolan och särskolan.

Hur genomförs ekonomiska förändringar – vilken förmåga att genomföra kostnadsförändringar finns i organisationen?

- Granskningen visar att det i verksamheterna finns en begränsad förmåga till att genomföra reella förändringar. Bruttokostnaderna ökar varje år i jämförelse med inflationstakten.
- Det förekommer stora budgetavvikelser för redovisade intäkter. Det finns en risk i att bli beroende av intäktsökningar då dessa kan förändras snabbare än vad möjligheten är att justera verksamhetens kostnadsstruktur.
- Personalens kostnadsmedvetande har ökat, men det är svårt att se om detta har inneburit förbättrade möjligheter till effektiviseringar och god intern kontroll.

Hur har avvikelser från budget identifierats och hanterats?

- Det redovisas betydande budgetavvikelser. Nämnderna är tidigt medvetna om att verksamheten inte är fullt finansierad. Nämnderna signalerar redan i de första prognoserna under året om underskott, vilket tyder på att befintlig verksamhet och ekonomiska resurser inte stämmer överens. Man

vet således redan från början att resurserna inte räcker till planerad verksamhet. Socialnämnden har emellertid tagit hänsyn till gjorda granskningar och betydande förbättringar kan identifieras med avseende på den ekonomiska styrningen och den interna kontrollen.

- Beslutad budget för socialnämnden, barn- och ungdomsnämnden samt gymnasienämnden uppgår till belopp som är lägre än föregående års utfall. Trots att erhållna budgetmedel ökar över tiden innebär det att verksamheten förväntas genomföra besparingar, något som till stora delar har uteblivit i verksamheterna.
- Budget och verksamhetsplaner beskriver dåligt de konsekvenser föreslagna besparingar kommer att få på verksamheten. Kopplingen mellan beredning, beslut, implementering och uppföljning är låg.

Hur har ett effektivt resursutnyttjande åstadkommit?

- Samtliga nämnder arbetar på ett föredömligt sätt med ekonomisk intern kontroll utifrån det av fullmäktige antagna reglementet. Nämnderna har exempelvis fokuserat på rutiner kring hantering av handkassor, hantering av privata medel, attestrutiner och obrutna konteringskedjor. Internkontrollarbetet kan förstärkas om detta även inriktats på verksamhetens effektivitet och ändamålsenlighet.

Identifierade utvecklingsområden

- Den ekonomiska styrningens formella innehåll i nämnderna kan utvecklas för att förbättra kopplingen mellan beredning, beslut, genomförande och uppföljning. Om det brister i denna koppling försvåras den ekonomiska styrningen av verksamheten och det finns risk för att den interna kontrollen blir lidande.

Innehållsförteckning

<i>Sammanfattning</i>	<i>1</i>
<i>1. Inledning</i>	<i>4</i>
<i>1.1 Bakgrund och syfte</i>	<i>4</i>
<i>1.2 Granskningens genomförande</i>	<i>5</i>
<i>2. Utgångspunkter för analys</i>	<i>6</i>
<i>2.1 Redovisade budgetavvikelser</i>	<i>6</i>
<i>2.2 Brutto- och nettokostnadernas ökningstakt</i>	<i>6</i>
<i>2.3 En rättvisande inter- och externredovisning</i>	<i>7</i>
<i>3. Vänersborgs kommun</i>	<i>7</i>
<i>3.1 Socialnämnden</i>	<i>8</i>
<i>3.1.1 2004 års budgetförutsättningar</i>	<i>9</i>
<i>3.1.2 Sammanfattande kommentarer</i>	<i>10</i>
<i>3.2 Gymnasienämnden</i>	<i>10</i>
<i>3.2.1.2004 års budgetförutsättningar</i>	<i>11</i>
<i>3.2.2 Sammanfattande kommentarer</i>	<i>12</i>
<i>3.3 Barn- och ungdomsnämnden</i>	<i>12</i>
<i>3.3.1 2004 års budgetförutsättningar</i>	<i>12</i>
<i>3.3.2 Sammanfattande kommentarer</i>	<i>13</i>
<i>4. Analys</i>	<i>14</i>
<i>4.1 Budgetprocess</i>	<i>14</i>
<i>4.2 Redovisade budgetavvikelser</i>	<i>15</i>
<i>4.3 Brutto- och nettokostnadernas ökningstakt</i>	<i>15</i>
<i>4.4 Rättvisande intern- och externredovisning</i>	<i>16</i>
<i>4.5 Sammanfattande kommentarer</i>	<i>16</i>
<i>Bilaga Reglemente för ekonomisk intern kontroll</i>	<i>17</i>

1. Inledning

Revisorerna i Vänersborgs kommun har givit Ernst & Young AB i uppdrag att granska kommunens ekonomistyrning och interna kontroll. Då nämnderna enligt den första bokslutsprognosen för 2004 redovisar underskott avser granskningen att belysa:

1. hur genomförs ekonomiska förändringar – vilken förmåga till kostnadsförändringar finns i organisationen?
2. hur har avvikelser från budget identifierats och hanterats?
3. hur har ett effektivt resursutnyttjande åstadkommit?

1.1 Bakgrund och syfte

Kommunens ackumulerade ekonomi beskrivs i den upprättade årsredovisningen för 2003 som ansträngd. Hade inte skatter och statsbidrag ökat i så hög takt som de gjort de senaste åren skulle underskotten blivit större än vad som redovisats. Trots försök att reducera verksamhetens kostnader har betydande budgetavvikelser redovisats. Kommunen redovisar 2003 ett underskott uppgående till 6 mkr och balanskravet är därmed inte uppfyllt. Det ekonomiska läget kräver besparingar.

Nämnderna skall enligt kommunallagens 6 kap. 7 § se till att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som kommunfullmäktige beslutar om, däribland den upprättade budgeten. Innan fullmäktige fattar ett beslut skall det beredas, antingen av en nämnd eller av en fullmäktigeberedning (5 kap. 26 §), i syfte att skapa ett tillförlitligt och allsidigt beslutsunderlag. Det ingår dessutom alltid ett visst mått av sakprövning i beredningen genom att nämnderna bereds tillfälle att yttra sig.

För att kunna genomföra besparingar beslutar kommunfullmäktige löpande om förändringar i verksamheten. När kommunfullmäktige har fattat ett beslut lämnas det över till berörda nämnder som sedan har till uppgift att se till att besluten verkställs. Avgörande för huruvida beslutet implementeras och att de förväntade effekterna uppstår är att det finns en god infrastruktur för styrning av verksamheten. Får till exempel budgeten den eftersökta effekten i form av kostnadsbesparingar, rationaliseringar och effektiviseringar?

Avgörande för huruvida det föreligger en god styrning och en god intern kontroll av verksamheten är tydligheten mellan momenten beredning, beslut, implementering och uppföljning.

Kommunfullmäktige i Vänersborg antog den 14 mars 2000 ett reglemente för att uppnå en god styrning och intern kontroll av verksamheten. Enligt reglementet ska nämnderna anta en särskild plan för granskning och uppföljning av den ekonomiska interna kontrollen. Reglementet syftar bland annat till:

- att säkra att pengar och andra resurser används i överensstämmelse med tagna beslut
- att säkra en effektiv organisation och förvaltning
- att säkerställa en riktig och fullständig redovisning
- att skydda mot förluster till följd av fel och oegentligheter
- att skydda politiker och anställd personal mot oberättigade misstankar

Granskningens syfte är att analysera om det föreligger en bra ekonomisk styrning och en god intern kontroll i de utvalda verksamheterna. Mest väsentligt är därför de beslut som tagits för att säkra en effektiv organisation och förvaltning, dvs. punkt två ovan. Reglementet framgår av bilaga.

1.2 Granskningens genomförande¹

Upprättad ekonomisk information har använts som underlag. Intervjuer har vidare genomförts med berörd personal. Granskningen har fokuserat på socialnämnd, gymnasienämnd samt barn- och ungdomsnämnd. Vi har granskat

- budgetens innehåll och budgetprocessen.
- förekomsten av rutiner som leder till att budgeten efterlevs.

¹ Information som har använts är bland annat 2003 års årsredovisning, budget för 2003 och 2004, Underlag för ramsättning, mål- och resursplan för perioden 2004-2006, delårsrapport april 2004, Anvisningar budget 2004, Ekonomisk plan 2005-2006 samt Anvisningar 2005, Ekonomisk plan 2006-2007, Socialnämndens protokoll 2003-2004, Barn- och ungdomsnämndens protokoll 2003-2004, Gymnasienämndens protokoll 2003-2004, Reglemente för barn- och ungdomsnämnden, Reglemente för socialnämnden, Reglemente för gymnasienämnden, Socialnämndens mål och resursplan 2003, Reglemente för ekonomisk intern kontroll.

- hur konstaterade budgetavvikelser justeras och hur beslutsunderlaget ser ut
- hur nämnderna lever upp till reglementet rörande ekonomistyrning och intern kontroll.
- om det föreligger en god intern kontroll i verksamheten.

2. Utgångspunkter för analys

Nedanstående perspektiv kan användas för att diskutera och analysera ekonomistyrningen och den interna kontrollen i en verksamhet.

- Redovisade budgetavvikelser
- Brutto- och nettokostnadernas ökningstakt
- Rättvisande intern- och externredovisning

2.1 Redovisade budgetavvikelser

Verksamhetens interna kontroll kan bland annat analyseras utifrån redovisade budgetavvikelser. Stora avvikelser tyder på att kontroll inte föreligger. Om avvikelsen däremot är marginellt negativ eller positiv, föreligger budgetsäkerhet och goda prognosmöjligheter. En dimension av intern kontroll är huruvida budgetprocessen är tydlig och att personalen känner sig delaktiga i processen. Om så inte är fallet blir det svårt att använda upprättade budgetdokument i syfte att utkräva ansvar och i övrigt styra verksamheten.

2.2 Brutto- och nettokostnadernas ökningstakt

Ett annat perspektiv på kontroll rör kostnadernas ökningstakt, bland annat i relation till intäkternas ökningstakt. En kostnadsökning utöver inflationstakten indikerar att verksamheten expanderar volymmässigt i en högre takt än vad som är nödvändigt för att reallt behålla verksamhetens kapacitet. En förklaring till ökade kostnader kan exempelvis vara att ökade intäkter skapar ett utrymme för expansion. Kortsiktigt kan det därför löna sig att fokusera på intäkternas utveckling snarare än på kostnadernas utveckling. Problemet med ett sådant tillvägagångssätt är att intäkterna ofta är mer kortsiktiga till sin natur än kostnaderna. Ett beslut kan ge kostnadsmässiga konsekvenser under längre tidsperioder.

2.3 En rättvisande intern- och externredovisning

Avgörande för att det skall föreligga god intern kontroll och att förutsättningen för styrning skall vara bra är att internredovisningen är av god kvalitet och att den ger en rättvisande bild av verksamheten samt utgör underlag för en rättvisande externredovisning. Rättvisande redovisning handlar bland annat om att kostnader skall redovisas på rätt kostnadsställe så att informationen med goda resultat kan användas för utvärdering och utkrävande av ansvar. Detta gäller innehållet i budget, uppställda kalkyler med mera.

3. Vänersborgs kommun

Av kommunens mål- och resursplan framgår det att kommunens verksamhet inte kan anses bedrivas i enlighet med en god ekonomisk hushållning. Detta eftersom de budgeterade resultaten under planeringsperioden inte når upp till 2% av redovisade skatter och statsbidrag, vilket är det mål som fullmäktige har ställt upp för den konsoliderade kommunala ekonomin.

	Budgetöverskott enligt Mål- och resursplan 2004-2006	God ekonomisk hushållning enligt fullmäktige	Differens
2004	8 mkr	27 mkr	-19 mkr
2005	-3 mkr	28 mkr	-31 mkr
2006	-11 mkr	29 mkr	-40 mkr

Av nedanstående tabell framgår den nu gällande prognosen för utfall gentemot budget per nämnd. Av prognosen framgår att avvikelserna gentemot vad som är att betrakta som god ekonomisk hushållning är än mer omfattande än vad som framgår av de aggregerade uppgifterna i tabellen ovan. Prognosen för 2004 visar på ett potentiellt underskott uppgående till 7,4 mkr. Differensen gentemot det uppställda målet för god ekonomisk hushållning uppgår på dessa grunder istället till – 34,4 mkr för 2004

Mkr	Budgetavvikelse 2003	Budgetavvikelse 2004
Barn- och ungdomsnämnden	- 5,1	- 3,0
Gymnasienämnden	- 7,5	- 8,0
Socialnämnden	- 20,3	- 7,0
Samhällsbyggnadsnämnden	- 1,6	- 3,6
Kulturnämnden		
Kommunstyrelsen	15,9	14
Övriga nämnder	- 0,5	0,2
Summa	-19,7	- 7,4

Som kan avläsas av ovanstående tabell är det prognostiserade underskottet gentemot budget lägre 2004 än den faktiska avvikelsen för 2003. Dessa värden gäller de ackumulerade nämndverksamheterna. Kommunfullmäktige har tagit beslut om extraordinära åtgärder hösten 2004 för att komma till rätta med den ekonomiska utvecklingen i verksamheten. Det föreligger anställningsstopp, restriktioner vad avser över- och mertid, och inköps- och investeringsstopp. Det är endast ett fåtal personer som får ta beslut som bryter mot restriktionerna. Kommunen kommer även centralt att följa upp den eventuella effekten av besparingarna för hela kommunens räkning.

3.1 Socialnämnden²

Socialnämnden har de senaste åren redovisat negativa budgetavvikelser. Nämnden har vid flera tillfällen ansökt om ytterligare medel för att förbättra den ekonomiska situationen, ansökningar som i vissa delar har godkänts.

Ekonomisk uppföljning sker vid varje nämndmöte, en genomgång som beslutas och diarieförs. Den återkommande ekonomiska diskussionen och åiterrapporteringen i nämnden borgar för ett bra beslutsfattande i syfte att skapa en ekonomi i balans. Trots detta föreligger alljämnt betydande budgetavvikelser. Budgetens innehåll verkar inte få den avsedda styrande effekten på verksamheten.

² Den ekonomiska styrningen inom socialnämnden har behandlats av revisionen 2002 och redogjorts för i rapporten, verksamhetsstyrning inom socialnämnden. I rapporten framkommer kritik mot budgetrealismen och mot nämndens förmåga att ta beslut för att förbättra den ekonomiska situationen. I rapporten konstateras samtidigt att den ekonomiska medvetenheten är välutvecklad inom stora delar av förvaltningen. Socialnämndens verksamhet har även granskats som en del av uppdraget att granska kommunstyrelsens uppsiktsplikt.

3.1.1 2004 års budgetförutsättningar

I budgetanvisningarna för 2004 föreslås att Socialnämnden tilldelas ett nettoanslag uppgående till 460 481 tkr exklusive löneuppräknings. Av budget 2004, "underlag inför ramsättningen", framgår inte hur nödvändiga besparingar skall genomföras.

Av nämndprotokoll daterat 2004-02-26 framgår att nämnden skall föra en löpande dialog med kommunstyrelsen i syfte att genomföra besparingar. Vid det aktuella nämndsammanträdet presenteras vidare ett förslag på var i verksamheten besparingarna skall ske men inte hur de skall genomföras. Något beslut om när effekten av dessa beslut skall följas upp tas inte.

Vid sammanträde 2004-02-26 beslutades om ytterligare besparingar på 15 mkr fördelade på fyra verksamhetsområden. Besparingarna specificeras inte ytterligare. Besparingsbeslut tagna 2003-07-09 följs däremot upp vid sammanträde 2004-03-25. Enligt uppföljningen finns det indikationer på att besparingarna har givit effekt. Verksamhetens prognostiserade budgetunderskott är dock fortfarande betydande.

Lägre skatteintäkter 2004 tvingar fram ytterligare besparingar i verksamheten. Bland annat blir de av fullmäktige tilldelade budgetmedlen oförändrade 2005 jämfört med 2004. Vid sammanträde 2004-05-27 beslutas om nya rutiner för att kunna reducera verksamhetens kostnader. 2004-06-23 antas vidare en plan för granskning av den interna kontrollen i verksamheten.

Prognostiserade budgetavvikelser uppgår enligt 2004 års delårsbokslut till följande:

Mkr	Budget 2003	Utfall 2003	Budget 2004	Prognos 2004	Avvikelse 2004
Nämnd, administration	19	21,6	27,7	26,9	0,8
Vård och omsorg	295,8	289	290,1	285,4	4,7
Omsorg om funktions.	97	109,4	107,0	108,6	- 1,6
Individ och familjeomsorg	62,4	74,5	67,6	78,5	- 10,6

Om inte prognosen för 2004 försämras ger delårsrapporten intryck av att besparingsåtgärderna fått genomslag på verksamheten, den negativa budgetavvikelsen har minskat. Av ovanstående tabell framgår att verksamheten Omsorg för funktionshindrade stabiliseras. Underskotten gentemot budgeten är relativt små. Detta gäller inte för Individ- och familjeomsorgen där sammanställningen visar att man har svårt att bedriva verksamhet inom de beslutade ramarna. Verksamhetsvolymen fortsätter att öka.

3.1.2 Sammanfattande kommentarer

- Socialnämnden har tagit hänsyn till gjorda granskningar rörande den ekonomiska styrningen och den interna kontrollen. Betydande förbättringar kan noteras rörande den ekonomiska uppföljningen och sammanträdesprotokoll har blivit tydligare till sitt innehåll.
- Verksamheten, i synnerhet Individ- och familjeomsorgen, redovisar betydande budgetavvikelser. Budgetens betydelse som styrinstrument kan ifrågasättas.
- Tagga besparingsbeslut får inte det tänkta genomslaget i verksamheten.
- Ekonomi har hög prioritet på nämndens dagordning.
- Av analyserade nämndprotokoll framgår sällan vilken ekonomisk effekt som ett beslut förväntas innebära.
- Antalet barn som behöver särskilt stöd är inte lätt att förutse, vilket kan förklara en del av prognosavvikelserna.

3.2 Gymnasienämnden³

Gymnasienämnden har inte bedrivit verksamheten inom de av fullmäktige givna ramarna. I synnerhet gäller detta särskolan, ett faktum som påpekats vid tidigare granskningar av verksamheten.

³ Gymnasienämnden/Komvux granskades hösten 2002. En del av denna granskning var inriktad på den ekonomiska styrningen och den interna kontrollen i verksamheten. Vid granskningen noterades brister inom såväl ekonomi- som kvalitetsstyrningen på komvux. Vid granskningen konstaterades att den ekonomiska uppföljningen och prognosarbetet fungerade bra vid gymnasieskolan. Däremot fanns det behov av att förbättra de ekonomiska uppföljningsrutinerna vid komvux. Det konstaterades även att beslutade åtgärder för att komma till rätta med budgetöverskridande inte dokumenterades i sammanträdesprotokoll.

3.2.1 2004 års budgetförutsättningar

Tilldelad ram till gymnasienämnden uppgår 2004 till 130 989 tkr exklusive löneuppräknings.

Av delårsrapporten april 2004 framgår följande:

Mkr	Budget 2003	Utfall 2003	Budget 2004	Prognos 2004	Avvikelse 2004
<i>Nämnd, administration</i>	3,2	3,2	4,3	4,3	
<i>Gymnasium</i>	108,3	110,6	108,5	112,5	- 4,0
<i>Gymnasiesärskola</i>	5,3	9,5	5,9	9,9	- 4,0

Det ekonomiska utfallet för särskolan uppgick 2003 till 9,5 mkr, vilket innebar en negativ budgetavvikelse på 4,2 mkr. 2004 års budget uppgår till 5,9 mkr. Gymnasienämndens förslag till budget för särskolan översteg ramen med 3,7 mkr, förslaget beviljades emellertid inte.⁴ Nämnden har även för 2005 förslagit en budget som överstiger den av fullmäktige beslutade ramen med 4,0 mkr. En förklaring till svårigheten att genomföra besparingar är att den största kostnaden utgörs av lärarlöner. En neddragning av denna resurs skulle emellertid innebära att de så kallade Wernerssonspengarna inte erhålls.

3.2.2 Sammanfattande kommentarer

- Nämnden har i begränsad omfattning tagit hänsyn till de rekommendationer som har presenterats vid tidigare granskningar av ekonomistyrningen och den interna kontrollen.
- Budgeten och budgetprocessen kan i gymnasienämndens fall inte sägas ha någon egentlig effekt på den interna kontrollen. Budgeten kan till och med för särskolan betraktas som orealistisk. Det finns i dagsläget ingenting som pekar på att nödvändiga besparingar kortsiktigt kommer att kunna förverkligas.
- Beslutade sparåtgärder dokumenteras inte på ett fullgott sätt i upprättade nämndprotokoll. Det framgår sällan av beslutsunderlagen hur beslutade besparingar skall göras samt hur och när de skall följas upp.
- Det föreligger betydande budgetavvikelser, i synnerhet inom särskolan.

⁴ Gymnasienämndens sammanträdesprotokoll 2003-03-25 § 28

- Av granskningen framgår att verksamheten tycks sakna verktyg för att ta strukturella kostnadseffektiviserande beslut. Om inte strukturella beslut fattas är det svårt att skapa en ekonomi i balans.
- Planeringsförutsättningarna är svårhanterliga, det är först nära inpå respektive verksamhetsår som antalet elever är säkerställt.

3.3 Barn- och ungdomsnämnden⁵

Det som skiljer barn- och ungdomsnämnden från övriga nämnder är att det redovisas en betydande budgetavvikelse på intäktssidan. Verksamhetens nettoutfall förbättras i och med att intäkternas storlek ökat utöver beslutad budget.

3.3.1 2004 års budgetförutsättningar

Av underlag inför ramsättning av budget 2004 framgår att lärartätheten inom särskolan är lägst inom hela regionen och att verksamheten i högre utsträckning präglas av omsorg snarare än pedagogiskt arbete. Kompetensutveckling planeras därför att utföras under 2004. Krav formuleras bland annat på tjänster för psykolog och talpedagog, något som per automatik ger upphov till marginalkostnader. Den ekonomiska situation som framgår av verksamhetsberättelsen försämras vidare något, eftersom de interkommunala intäkterna har sjunkit medan de interkommunala kostnaderna har ökat. Verksamheten uppvisar således ett visst intäktsberoende som innebär en finansiell risk och eventuellt svårigheter att uppnå en ekonomi i balans.

⁵ Barn- och ungdomsnämnden genomgick en granskning 2002 där bland annat den ekonomiska styrningen och den interna kontrollen behandlades. Av granskningen framgår att arbetet med ekonomisk uppföljning och prognoser måste förbättras. Nämnden är medveten att verksamheten som bedrivs inte är fullt finansierad. Ekonomistyrning har därigenom varit lågt prioriterad eftersom nämnden redan från verksamhetsårets start var medvetna om att resurserna inte var tillräckliga för att bedriva beslutad verksamhet. Av granskningen framgår vidare att det av genomgångna sammanträdesprotokoll inte finns några beslut om åtgärder för att uppnå en ekonomi i balans.

Tilldelad ram till barn- och ungdomsnämnden uppgår 2004 till 484 472 tkr exklusive löneuppräknings. Inför budgetarbetet 2004 var nämnden vid ett tidigt skede medvetna om att de erhållna ramarna för kommande år inte skulle vara tillräckliga för den verksamhet som bedrevs.⁶ Nämnden visar under året en aktiv uppföljning och analys för att uppnå en ekonomi i balans. Under 2003 visade prognoserna på större underskott i verksamheten än vad som senare blev verklighet. En del av den ekonomiska förbättringen har emellertid uppstått genom intäktsökningar i verksamheten. För särskolan, som uppvisar störst underskott i relation till omsättning, ser den ekonomiska situationen ut på följande sätt:

Mkr	Budget 2003	Utfall 2003	Budget 2004	Prognos 2004	Avvikelse 2004
Särskola.	13,8	16,4	14,6	16,2	- 1,6

Den nu gällande prognosen visar att den negativa budgetavvikelsen kommer att vara lägre för 2004 jämfört med 2003. Detta beror huvudsakligen på att det budgeterade anslaget har ökat. Utvecklingen visar inte några konkreta tecken på att besparingar har förverkligats. Det är dock viktigt att påpeka att en stor del av "förbättringen" har uppstått tack vare en positiv budgetavvikelse på intäktsidan. Trots ett tilläggsanslag till särskolan 2004 uppgående till 0,7 mkr redovisas en prognostiserad negativ avvikelse uppgående till 1,6 mkr. Beslut har tagits om ytterligare besparingsåtgärder såsom insparande av en administrativ tjänst, restriktioner vid anställningar och vikarier. Den senaste prognosen visar inte en ökning av det prognostiserade underskottet.

3.3.2 Sammanfattande kommentarer

- Nämnden har i begränsad omfattning tagit hänsyn till de rekommendationer som har presenterats vid tidigare granskningar.
- Det presenteras få kalkyler som visar vilka besparingar som behöver göras för att uppnå en ekonomi i balans.
- Verksamhetsvolymen inom särskolan ökar kontinuerligt.

⁶ Nämnden yrkade vid sammanträde 2003-04-14 ytterligare 9,5 mkr till verksamheten. Vid samma möte beslutades att se över resursfördelningsmodellen inom förvaltningen.

4. Analys

4.1 Budgetprocess

Budgetprocessens innehåll och pålitlighet är avgörande för hur lyckat arbetet blir med att uppnå en god ekonomistyrning och intern kontroll. Om förtroendet för budgetprocessen är lågt kommer budgeten troligen endast få marginella effekter på verksamheten och budgeten blir då inte ett bra styrinstrument. Budgeten innehåller i flera fall generella, icke specificerade sparbetning. Det finns därför en otydlighet beträffande hur dessa beting skall realiserats, i synnerhet på nämndnivå. Som framgår av ovanstående tabeller räknas budgeten upp för samtliga verksamheter som behandlats mellan 2003 och 2004. Det prognostiserade utfallet för dessa verksamheter visar emellertid på en volymökning. Inom individ och familjeomsorgen är volymökningen kraftig.

En grundläggande svårighet gällande budgetprocessen är att budgeten fastställs i juni månad året före verksamhetsåret. Det föreligger av denna anledning stora svårigheter och osäkerheter att fastställa en budget som är rättvisande. Lönerna är komplexa att prognostisera. De fastställda budgeterna justeras för genomförd lönerrevision under pågående verksamhetsår. Tillvägagångssättet skapar en osäkerhet i verksamheten med avseende på de ekonomiska förutsättningarna.

Den beslutade budgetramen understiger för flera verksamheter föregående års utfall. Detta har emellertid inte inneburit att kostnadsökningarna har kunnat bromsas. De kraftiga åtstramningarna specificeras inte som en del av budgetdokumentationen, något som skulle kunna vara en anledning till att någon reell förändring inte äger rum. Några specifikationer redovisas inte heller av nämnden i alla situationer. Förvaltningen förväntas kunna leva upp till den ekonomiska ramen.

Av nedanstående tabell framgår tydligt individ- och familjeomsorgens, gymnasiesärskolans och särskolans svårigheter att anpassa verksamheten till fastställd budget.

Mkr	Budget 2003	Utfall 2003	Budget 2004	Prognos 2004	Avvikelse 2004
Individ och familjeomsorg	62,4	74,5	67,6	78,5	- 10,6
Gymnasiesärskola	5,3	9,5	5,9	9,9	- 4,0
Särskola.	13,8	16,4	14,6	16,2	- 1,6

Nämnderna har betydande svårigheter att förverkliga fullmäktiges beslut. Styrningen kan på dessa grunder inte sägas vara god. Det räcker inte med att beslut fattas. Det måste dessutom säkerställas att besluten implementeras och följs upp. Om de önskade effekterna inte uppnås måste justeringar vidtagas löpande. Det kan istället konstateras att nämnderna till viss del vet att de tilldelade medlen inte kommer att räcka för den beslutade verksamheten. Detta leder till att redan de första prognoserna som upprättas visar på underskott.

Uppföljning av utfall i relation till budget sker månadsvis i samtliga tre nämnder. När ett underskott konstateras presenteras inte alltid ett underlag för hur dessa underskott skall kunna justeras. Om besparingsåtgärder beslutas saknas det i flera fall kalkyler som visar på vilken förväntad effekt som besparingen innebär. Det är snarare så att besparingsåtgärder ofta ger en mindre ekonomisk effekt än vad som var förväntat. Någon löpande uppföljning protokollförs inte och avvikelserapporter upprättas inte.

Kommunfullmäktige har utvecklat ett reglemente för ekonomisk kontroll som samtliga nämnder har att följa och som de hänvisar till. I alla nämnder sker en uppföljning gentemot detta reglemente och nämnderna har beslutat om vad som skall granskas i syfte att upprätthålla intern kontroll. Dessa granskningar tar emellertid sällan fokus på att säkra en effektiv organisation och förvaltning i termer av ekonomistyrning utan fokuserar i hög grad på hanteringsfrågor, bokföringsrutiner, handkassor med mera.

4.2 Redovisade budgetavvikelser

De analyserade verksamheterna redovisar samtliga stora budgetavvikelser, i synnerhet i relation till deras omsättning. Detta tyder på brister i budgetprocessen, vilket underminerar budgeten som styrinstrument. Om inte avvikelserna analyseras och leder till beslut som förändrar den ekonomiska situationen är det i stort sett meningslöst att genomföra avvikelseanalyser. Dessa måste leda till beslut.

4.3 Brutto- och nettokostnadernas ökningstakt

Trots att neddragningar har gjorts i termer av tilldelade medel har detta inte givit den förväntade besparingseffekten. Det finns emellertid tecken på att ökningstakten i delar av verksamheterna har sjunkit med hjälp av denna metod, som snarare kan påstås utgöra en strypning av medelstilldelningen.

4.4 Rättvisande intern- och externredovisning

Variationerna i upprättade budgetar skapar inte goda förutsättningar för att uppnå kostnadskontroll i verksamheten. Det ger en signal om att underlaget, till exempel upprättade kalkyler av olika slag, inte är rättvisande. Kortsiktigt skapar ett sådant fel en bild av budgetprocessen som meningslös. Förslag till besparingar beskrivs ofta i termer av ramar. Detaljerade kalkyler presenteras sällan, vilket gör det svårt att följa upp avvikelser i verksamheten.

4.5 Sammanfattande kommentarer

- Det föreligger en osäkerhet rörande budgetens slutgiltiga innehåll vilket kan skapa svårigheter för den lokala verksamhetsstyrningen.
- Budgeten betraktas av flera som orealistisk och den utgör på dessa grunder inte ett tydligt styrinstrument.
- Lokalt upprättade budgetar inkluderar i begränsad omfattning kalkyler för hur nödvändiga besparingar skall kunna genomföras.
- Det redovisas omfattande budgetavvikelser trots att det i verksamheten finns en allt tydligare kostandsmedvetenhet.

Göteborg 2004-11-11
ERNST & YOUNG AB

Pär Falkman

Ann-Britt Johansson

Vilhelm Rundquist

Bilaga Reglemente för ekonomisk intern kontroll

Av detta reglemente framgår följande:

§ 1 Kommunstyrelsen har det övergripande ansvaret att tillse att det finns en god intern kontroll inom kommunens nämnder och förvaltningar. Kommunstyrelsen ansvarar för att kommungemensamma reglementen, regler och anvisningar upprättas samt att en organisation kring intern kontroll upprättas inom kommunen.

§ 2 Nämnderna har det yttersta ansvaret för den interna kontrollen inom respektive ansvarsområde. Nämnderna har därvid att

- tillse att kommunövergripande reglementen, regler och anvisningar följs inom respektive verksamhetsområde
- upprätta regler och anvisningar som kan behövas för de nämndspecifika verksamheterna
- upprätta en organisation för den interna kontrollen

§ 3 Inom en nämnds verksamhetsområde ansvarar förvaltningschefen eller motsvarande för att förvaltningsspecifika regler och anvisningar utformas för att upprätthålla en god intern kontroll

§ 4 De verksamhetsansvariga cheferna på olika nivåer i organisationen är skyldiga att följa antagna reglementen, regler och anvisningar om intern kontroll samt informera övriga anställda om innebörden i dessa. Vidare har cheferna att verka för att de arbetsmetoder som används bidrar till en god intern kontroll.

Brister i den interna kontrollen skall omedelbart meddelas till överordnad chef eller nämndens internrevisor.

§ 5 Nämnderna skall varje år antaga en särskild plan för granskning och uppföljning av den interna kontrollen. Av planen skall framgå

- vad som skall granskas
- vilka reglementen, regler och anvisningar som berörs
- vem som är ansvarig för granskningen
- när granskningen skall rapporteras till nämnden

Planen skall överlämnas till kommunstyrelsen för kännedom.

§ 6 Förvaltningschefen är skyldig att löpande rapportera till nämnden om hur den interna kontrollen fungerar.

Resultaten av uppföljningen, med utgångspunkt från den antagna planen, skall årligen rapporteras till respektive nämnd.

Nämnderna skall årligen överlämna resultatet från uppföljningen av den interna kontrollen inom respektive nämnd till kommunstyrelsen för kännedom.

Rapportering skall samtidig ske till kommunens revisorer.

§ 7 Kommunstyrelsen skall utvärdera kommunens samlade system för intern kontroll utifrån nämndernas rapporter om uppföljning av internkontrollen och i de fall förbättringar behövs besluta om sådana.