Institutionen för ekonomi och IT
Avdelningen för företagsekonomi

Kandidatuppsats, 15 hp i företagsekonomi

Attityder till budgetering

- En kvalitativ studie inom västsvenska kommuner

Examensarbete i företagsekonomi
Vårterminen 2015

Författare: Matilda Engelbrektson
Författare: Katie Garnham

Handledare: Ann Svensson
Examinator: Eva Johansson

Tack

Inledningsvis vill vi tacka vår handledare, Ann Svensson, för allt stöd samt alla värdefulla råd och tips vi fått under arbetets gång. Vi vill även tacka alla opponenter som granskat vårt arbete och gett oss konstruktiv kritik så att vi har kunnat förbättra arbetet.

Vi vill även rikta ett stort tack till samtliga intervjupersoner som deltagit i vår undersökning. Tack för er tid, öppenhet och samarbete, utan er hade studien inte gått att genomföra.

Trollhättan, 5 juni 2015

Matilda Engelbrektson och Katie Garnham

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, kandidatexamen – redovisning, 15 högskolepoäng, vårterminen 2015.

Titel: Attityder till budgetering – En kvalitativ studie inom västsvenska kommuner
Författare: Matilda Engelbrektson och Katie Garnham

Attityder till budget som styrverktyg går inte att generalisera över både privat och offentlig marknad, då forskning främst har gjorts på företag verksamma på den privata marknaden. Ett problem som kan uppstå med en negativ attityd till budgeten är att det riskerar att hämma kvaliteten i arbetet, smitta av sig på medarbetarna och minska motivationen. Det kan leda till att verksamheten kan behöva arbeta i motvind. Tidigare studier har visat på såväl positiv som negativ kritik till budget som styrverktyg. Budgeten anses bland annat vara stel och att den motverkar kreativiteten hos chefer. Fastän somliga organisationer är anhängare till den negativa kritiken väljer de ändå att behålla budgeten som styrverktyg. Den framlagda kritiken går inte att generalisera då det finns en brist i kunskapen kring att använda budgeten. En del tycker att budgeten skall behållas, men att den behöver utvecklas för att täcka upp helheten i ekonomistyrningen.

Syftet med studien är att undersöka attityden till budget som styrverktyg hos ekonomer som är verksamma inom kommunal förvaltning. Undersökningen har begränsats till utbildningsförvaltningar inom sju västsvenska kommuner, där åtta intervjuer med ekonomer genomfördes. Vi ville undersöka ekonomernas egen attityd till budget som styrverktyg, samt deras eventuella påverkan av nära arbete med kollegor som saknar ekonomisk utbildning. Dock finns det ett glapp mellan mål och medel, vilket intervjupersonerna anser kunna bero på den ekonomiska terminologin som försvårar informationsspridningen av budgetens syfte. En mer påtaglig attityd skulle ha funnits om studien hade riktats till verksamhetschefer, vilka är de som implementerar och verkställer budgeten utefter dess ramar. Slutsatsen blev att ekonomerna överlag är positiva till budgeten eftersom den fyller sitt syfte som resursfördelningsverktyg. Dock anser ekonomerna att en tydligare koppling till organisationens mål kommer att krävas i framtiden för att få en bättre helhet inom organisationen.

Abstract

Degree Project, Business Administration, Bachelor, 15 HE credits, spring semester 2015.

Title: Attitudes towards budgeting - A qualitative study of local government in Western Sweden.

Authors: Matilda Engelbrektson and Katie Garnham

Attitudes towards a budget, as a management tool, cannot be generalized in both private and public sector. Earlier research has only been conducted on companies operating in private but not in public sector. One problem that can arise with a negative attitude towards the budget is that the organization runs a risk of having to fight the uphill battle. It might inhibit the quality of the work output, and there is also a risk that the negative attitude could be transferred onto employees and reduce their work motivation. Previous studies have shown both positive and negative criticism to the budget as a management tool. The budget is considered, among other things, to be rigid and that it prevents managers from being creative. Some organizations strongly stress the negative criticism, however, they still choose to keep the budget as a management tool. The submitted criticism cannot be generalized as there is a lack of knowledge about the use of a budget. Some think that the budget should be maintained, but that it needs to be developed to cover the whole entity of the financial control.

The aim of this study was to investigate local government economists' attitude towards the budget as a management tool. The investigation was limited to education administrations in the West Swedish municipalities, in which eight interviews with economists were conducted. We wanted to examine economists' own attitude towards the budget as a management tool, and also investigate how working with non-financial educated colleagues affected them. However, there is a gap between goals and means, which the interviewees consider a result of the economic terminology's way of complicating information conveyance of the purpose of the budget. A more distinct attitude would probably have been found if the study had included operations managers, who are the ones responsible for implementing and executing the budget along its frames. The conclusion derived from the results states that economists generally are in favor of the budget because it serves its purpose as a tool for resource allocation. However, economists believe that a more obvious connection should be made to the organization's goals which will be required in the future to achieve a better overall impression regarding the organization.

Innehållsförteckning

1. Introduktion 1
1.1 Bakgrund 1
1.1.1 Definition av begrepp; attityd och sensemaking 2
1.2 Problemdiskussion 3
1.3 Forskningsfrågor 4
1.4 Syfte 4
2. Metod 5
2.1 Vetenskapligt synsätt 5
2.2 Undersökningsansats 5
2.3 Val av kommuner 6
2.4 Datainsamlingsmetod 7
2.5 Forskningsetiska principer 8
2.6 Analysmetod 8
2.7 Källkritik 8
2.8 Tillförlitlighet och överförbarhet 9
3. Teoretisk referensram 11
3.1 Litteratursökning 11
3.2 Ekonomistyrning 12
3.3 Budget som styrverktyg 13
3.4 Attityder till budgetering 14
3.4.1 Positiv attityd till budget 14
3.4.2 Negativ attityd till budget 16
3.4.3 Brister i användandet av budget 17
3.5 Analysmodell 19
4. Empiri 20
4.1 Empiripresentationens struktur 20
4.2 Attityder till budgetering 20
4.2.1 Lång process 21
4.2.2 Hantering av avvikelser 24
4.2.3 Informationsflöde under processen 26
4.2.4 Framtidsperspektiv 28

4.3 Sammanfattning av empiri 30
5. Analys och tolkning 32
5.1 Attityder till budgetering 32
5.1.1 Lång process 33
5.1.2 Hantering av avvikelser 35
5.1.3 Informationsflöde under processen 37
5.1.4 Framtidsperspektiv 39
6. Slutsats 41
6.1 Reflektion över studiens genomförande 41
6.2 Förslag till fortsatta studier 42
Referenslista 43
Bilaga 1 – Följebrev ..... A
Bilaga 2 – Intervjuguide ..... B

1. Introduktion

Följande kapitel kommer att inledas med bakgrund till studiens genomförande. Därefter kommer en problemdiskussion som mynnar ut i studiens forskningsfrågor och slutligen redovisas studiens syfte.

1.1 Bakgrund

Ekonomistyrning är grunden för fungerande organisationer (Horngren, 2004), och det bidrar med information baserat på ekonomiska mått samt styr processer i önskad riktning för att uppnå organisationens övergripande mål (Johnson, 1994). Detta innebär att ekonomistyrningen utgör en del i ett fungerande system och skulle det exkluderas så kan systemet i sin helhet fallera (Grabner & Moers, 2013). Ett av de vanligaste verktygen inom ekonomistyrning är budgeten, det blir dock allt vanligare inom den privata sektorn att företag frångår den traditionella budgeten. Trenden visar sig antingen som budgetlös styrning eller som att företagen väljer att använda budget begränsat till förmån för andra ekonomistyrningsverktyg (Nilsson, Olve & Parment, 2010). Kritik som lett till att organisationer frångått budgeten är bland annat att den är stelbent och inte flexibel för en organisation som är i förändring eller verkar i förhållanden som förändras över tid (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). Dock visar det sig att den negativa attityden inte går att generalisera, eftersom många ändå är positiva till budgeten och väljer att behålla den (Libby & Lindsay, 2010; Marginson & Ogden, 2005). Ekholm och Wallin (2000) menar att budgeten inte kommer att överges till förmån för andra verktyg, men att den behöver kompletteras för att fylla de brister som den årliga budgeten har. Fastän företag instämmer med den negativa kritiken till budgeten, väljer de ändå att behålla den som styrverktyg, då den fortfarande har en viktig roll för att kommunicera ut information till externa intressenter och för intern strategi (Ekholm & Wallin, 2000).

I en kommun råder däremot ingen frivillighet till att arbeta med budget eller inte; de styrs av Budgetlagen (2011:203) som stadgar kravet på användandet av budget (Jannesson & Skoog, 2013). Kommunal verksamhet lyder även under Kommunallagen (1991:900) som stadgar hur verksamheten skall bedrivas och för vilka verksamheten skall bedrivas för. Kommunallagen anger att kommuner och landsting skall behandla sina medborgare lika och inte ta beslut som är till nackdel för dem. Ett medborgarskap i en kommun innehar den individ som är folkbokförd i kommunen, äger fast egendom i kommunen eller betalar kommunalskatt i kommunen. Men kommunen har även en skyldighet att styra sin verksamhet utefter vad som stadgas i budgetlagen, där framgår att de skall eftersträva en hög effektivitet och att god ekonomisk hushållning skall följas. Då kommunens intäkter består av skatteintäkter från medborgarna i kommunen innebär det att verksamheten inte

kan ha för höga kostnader, som intäkterna inte kan täcka. Därför skall det anges ett utgiftstak i budgetpropositionen för den budgeterade verksamheten (Jannesson & Skoog, 2013).

Utbildningsförvaltningen är en verksamhet inom den kommunala organisationen och har som skyldighet att bedriva verksamhet i linje med vad kommunallagen och budgetlagen stadgar. Men verksamheten lyder även utefter vad som stadgas i Skollagen (2010:800), där det framgår att barn och elever skall få den stimulans och ledning de behöver för att utefter sina egna förutsättningar kunna utvecklas så långt som möjligt enligt utbildningens mål. Enligt skollagen är syftet med utbildning att ge barn och elever förmågan att inhämta och utveckla kunskaper och värden. Detta innebär att bistå med resurser för att kunna ge den stöttning som elever behöver för att uppnå skolmålen. Som resultat av detta, kan det innebära att utbildningsförvaltningar får prioritera resurser för att uppnå de mål som stadgas i skollagen, för att inte överskrida den rambudget som skall följas enligt budgetlagen. Dock stadgar budgetlagen att ett ramanslag får överskridas med tio procent, med reservationen om att denna överskridelse skall återbetalas följande år med motsvarande belopp.

Baserat på en intervjustudie med en förvaltningsekonom, visade det sig att användandet av budget gav en form av säkerhet för kommunens medborgare (Engelbrektson & Garnham, 2015). En säkerhet som grundades bland annat i att den långa budgetprocessen visade på att organisationen inte tog lättvindiga beslut om skattepengarnas fördelning. Det framkom en positiv attityd till budget som styrverktyg, under förutsättning att eventuella avvikelser från budgeten skall kunna förklaras och motiveras (Engelbrektson & Garnham, 2015). Att arbeta med budget inger en säkerhet och trygghet även ur andra perspektiv, nämligen en rollsäkerhet för chefer i en organisation som verkar i en föränderlig miljö (Marginson & Ogden, 2005). Chefer som verkar i en miljö som betonas av ständiga förändringar efterfrågar klara riktlinjer och tydliga mål för att känna en trygghet i att de genomför sitt arbete i linje med organisationens övergripande mål (Marginson & Ogden, 2005).

1.1.1 Definition av begrepp; attityd och sensemaking

Inom arbets- och motivationspsykologi studeras attityder då de antas påverka beteenden och prestation i arbetet (Aronsson m.fl, 2012). I denna studie utgår vi från samma definition på attityd som Aronsson m.fl. (2012) redogör för, vilket förklaras som ett system av positiva och negativa grundläggande ståndpunkter. Attityder kan även definieras som mentala tillstånd som utvecklas genom erfarenhet. I denna studie skall inte attityd förväxlas med begreppet värdering, då Aronsson m.fl. (2012) anser att en värdering är en grundläggande övertygelse om hur något är, medan en attityd riktar sig mot ett specifikt objekt eller företeelse. Attityden till objektet eller företeelsen reflekterar det beteende som

individen agerar utefter, och både attityder och beteenden är i sin tur uttryck för motivation (Aronsson m.fl., 2012).

Begreppet ”sensemaking” (kommer fortsättningsvis att benämnas meningsskapande) innebär att skapa en mening och finna en betydelse i ett sammanhang eller situation som framstår som konstig eller som inte är igenkännbar (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005). Fenomenet används för att förklara och förstå hur individer på lämpligt sätt antar och definierar sina verkligheter (Brown, Colville & Pye, 2015). Att skapa en förståelse och en mening i ett kaos, kan göras med hjälp av kommunikation. Genom kommunikation blir de väl uppdaterade och får en förståelse och en mening i situationen. En individ skapar en mening genom att kommunicera ut sina referens-ramar: tidigare erfarenheter, traditioner eller organisatoriska strukturer (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005).

1.2 Problemdiskussion

Det har konstaterats att det finns en negativ attityd till budget som styrverktyg hos de organisationer som är verksamma på den privata marknaden (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003; Ekholm & Wallin, 2000; Wallander, 1999). Den negativa attityden har i vissa fall resulterat i att budgeten överges (Wallander, 1999), utvecklas (Lidia, 2014) eller kompletteras med ett annat styrverktyg (Ekholm & Wallin, 2000). Den största kritiken mot budgeten är att det tar för lång tid att arbeta fram den, och att processen således blir kostsam för verksamheterna (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). Dessutom kan budgeten fort bli inaktuell eftersom den baseras på gamla siffror (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003) och på så sätt krävs ett tydligt informationsflöde under processen (Huang & Chen, 2010). Det råder en ovisshet gällande generaliserbarheten kring attityd till budget som styrverktyg (Libby & Lindsay, 2010). Något som inte framgår är huruvida den negativa eller positiva attityden återfinns i organisationer som inte har denna valfrihet inför att själva välja styrverktyg. En kommunal verksamhet är enligt svensk lag skyldig att använda budgeten som styrverktyg och har därmed ingen valfrihet (Budgetlag 2011:203).

En negativ attityd till ett styrverktyg riskerar hämma kvaliteten i arbetet, minska motivationen och smitta av sig på medarbetarna, vilket leder till att de ändrar sina åsikter och attityder till budgeten baserat på vad andra har för attityd (Aronsson m.fl., 2012). Alla organisationer strävar efter att ha motiverade medarbetare som gör bra ifrån sig, ett visst beteende kan missgynna en organisation och bidra till ett sämre arbetsklimat. Oavsett vilka skäl som leder till ett sämre arbetsklimat, så bidrar det till att försämra organisationens produktivitet och effektivitet. Om en chef på en arbetsplats är medveten om att det finns en negativ attityd, kan detta bearbetas och förhoppningsvis vändas till en positiv attityd som underlättar aktiviteterna och processerna i arbetet (Aronsson m.fl, 2012). En ekonom som är verksam inom en kommunal förvaltning innehar två roller, varav den ena innebär en

konsulterande roll. Ekonomerna skall förmedla och presentera ekonomisk information till involverade intressenter som vanligtvis inte har en ekonomisk utbildning (Engelbrektson & Garnham, 2015). Det kan vara politiker som behöver ta beslut utifrån hur budgeten ser ut och även verksamhetschefer som måste anpassa resursfördelningen baserat på de ramar som har tilldelats verksamheten (Engelbrektson & Garnham, 2015). Om en ekonom har en negativ attityd till budgeten riskeras den information som förmedlas bli negativ och en objektiv förmedling uteblir till de intressenter som är beroende av den. Resultaten kan vara till nytta för de personer i ledande roller som har personalansvar inom utbildningsförvaltningar. En negativ attityd kan påverka både individens dagliga arbete och organisationens arbetsklimat, men för att kunna motverka och förhindra detta problem, måste det identifieras och uppmärksammas (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003).

1.3 Forskningsfrågor

- Hur ser ekonomernas attityd till budget som styrverktyg ut inom en kommunal utbildningsförvaltning?

- På vilket sätt påverkar attityden ekonomernas samarbete med verksamhetscheferna?

1.4 Syfte

Genomförandet av studien kommer att bidra till ett empiriskt underlag och komplettera den befintliga forskningen om attityden till budget som styrverktyg inom kommunal förvaltning. Studien kommer att bidra med ett kunskapsunderlag till personer i ledande roller inom den offentliga förvaltningen och ge en kartläggning över attityden till budgeten.

2. Metod

I följande kapitel kommer det vetenskapliga synsättet att presenteras och följs upp av studiens undersökningsansats. Vidare presenteras urvalet samt datainsamlingsmetod. En redogörelse för forskningsetiska principer följer därefter samt en genomgång av analysmetod. Kapitlet avslutas med en källkritisk analys samt att studiens tillförlitlighet och överförbarhet granskas.

2.1 Vetenskapligt synsätt

För att få en beskrivande bild av ekonomernas tankar och attityder till budget så har vi har valt att utgå från en kvalitativ forskningsstrategi som fokuserar på ord och tolkning (Bryman & Bell, 2013). Vetenskap skall ses som en kartläggning och en ständigt pågående diskussion, vilket den kvalitativa forskningen ger upphov till (Kvale, 1997). Eftersom skillnaden mellan kvalitativ och kvantitativ forskning ligger i hur materialet är tänkt att användas och syftet för den här studien är att se attityden hos människor är kvalitativ forskning den mest lämpade. Den kvalitativa forskningen bygger på en önskan om att uppnå en djupare förståelse för en situation eller ett fenomen (Backman, 2008). Eftersom attityder är ett komplext ämne så krävs en kvalitativ studie för att komma nära intervjupersonerna för att försöka förstå deras attityder. Kunskapen som samlas in i en kvalitativ studie är beroende av vem som betraktar den och syftet är att identifiera och förstå olika egenskaper (Björklund & Paulsson, 2012), något som är relevant då det är ekonomernas attityd till budget som skall studeras.

2.2 Undersökningsansats

En induktiv ansats var övervägande för denna studie eftersom vi avsåg att undersöka och tolka attityder genom kvalitativ forskning (Backman, 2008). Det empiriska resultatet har analyserats och tolkats med den teoretiska referensramen som stöd (Bryman & Bell, 2013). Under arbetets gång har den teoretiska referensramen kompletterats för att stärka de empiriska fakta som samlats in och vidare utvecklades ny teori, vilket är typiskt för induktiv forskning (Björklund & Paulsson, 2003). Den induktiva ansatsen resulterar i att ny teori presenteras i slutet av studien (Bryman & Bell, 2013). Vi har haft för avsikt att bland annat se om kritiken som finns till budget inom den privata sektorn även går att hitta inom kommunal förvaltning, på så sätt har studien resulterat i ny teori.

Med den kvalitativa forskningsstrategin som grund var intervju som metod för datainsamlingen mest lämplig (Björklund & Paulsson, 2003). Fördelen med denna metod är att det finns möjlighet att ställa följdfrågor och att gå på djupet för att söka svar på studiens forskningsfrågor (Bryman & Bell, 2013). Nackdelen med intervju som forskningsmetod, är

risken för att objektiviteten minskar då det är ett möte mellan människor (Kvale, 1997). Det är viktigt att intervjuaren inte lägger någon personlig värdering i intervjusamtalet (Kvale, 1997), men genom att vara medvetna om det inför varje intervjutillfälle, har vi på så sätt minskat risken för att tappa objektiviteten i vår undersökning.

2.3 Val av kommuner

Studien har genomförts på sju små till medelstora kommuner i Västsverige, med ett varierande invånarantal på cirka 6 000 – 62 000 invånare. Totalt åtta intervjuer har genomförts, varav två intervjuer inom en av de större kommunerna. För att kunna besöka samtliga kommuner avgränsades urvalet till närliggande västsvenska kommuner. Avgränsningen resulterade i varierande storlek på kommunerna, och till följd av det blev även urvalet något varierande. Vid den initiala kontakten med de olika kommunerna, via den centrala växeln, förklarades syftet med studien och vi fick därefter vidare hänvisning till nyckelpersoner inom respektive kommun.

De deltagande intervjupersonerna har varierande hierarkiska positioner inom de kommunala verksamheterna, men samtliga är delaktiga i budgetprocessen. Beroende på storlek på kommun och befattning som intervjupersonerna har, så har de också olika mycket kontakt med politikerna, vilka är de som tar beslut om budgetramarna som fastställs. De har dessutom olika mycket kontakt med verksamhetscheferna, vilka är de som sedan skall följa upp budgeten. I de mindre kommunerna fanns endast ett fåtal som arbetade med budgeten, i dessa kommuner har intervjupersonerna haft befattningarna ekonomichef, controller och förvaltningschef. Eftersom det är små kommuner har intervjupersonerna kontakt med både politikerna och verksamhetscheferna ute i organisationen under budgetprocessen. I de medelstora kommunerna fanns flera ekonomer involverade, men i olika faser i budgetprocessen. De som arbetar på en högre hierarkisk nivå har befattningarna ekonomichef, controller och budgetekonom, de arbetar på en mer central nivå och är en del i budgetarbetet i planeringsfasen. De har mer kontakt med politikerna i kommunen än de som arbetar längre ner i hierarkin. Intervjupersoner på den lägre nivån arbetar närmare medarbetarna ute i organisationerna och har en roll i den verkställande fasen i budgetprocessen. Intervjupersonen har haft befattningen förvaltningsekonom och arbetar då med att fördela detaljbudgetarna för varje enskild verksamhet och har därmed även mer kontakt med verksamhetschefer ute i organisationen.

Kommun A (liten kommun)	Controller A
Kommun B (liten kommun)	Ekonomichef B
Kommun C (liten kommun)	Förvaltningschef C
Kommun D (medelstor kommun)	Ekonomichef D
Kommun E (medelstor kommun)	Controller E

Kommun F (medelstor kommun)	Budgetekonom F
Kommun G (medelstor kommun)	Ekonomichef G
Kommun G (medelstor kommun)	Förvaltningsekonom G

Tabell 1. Intervjupersoner

2.4 Datainsamlingsmetod

Datainsamlingen består av primärdata i form av intervjuer (Björklund & Paulsson, 2003). Första kontakten med intervjupersonerna togs per telefon och efter given accept att delta i studien kontaktades intervjupersonerna via e-post med bifogat följebrev (se Bilaga 1). Vi uppgav önskemål om att få spela in intervjuerna och efter samtycke från intervjupersonerna gjordes detta så att materialet kunde transkriberas efter respektive genomförd intervju. För att vara så tillmötesgående som möjligt mot intervjupersonerna, anpassades vårt schema utefter intervjupersonernas möjligheter till att delta i studien samt önskemål om tider. Detta resulterade i att samtliga tillfrågade intervjupersoner kunde medverka i studien. Dessutom har samtliga intervjuer genomförts på plats i respektive kommun för att intervjupersonerna skulle känna sig bekväma (Krag Jacobsen, 1993). Om det hade uppstått problem med att resa runt till de olika kommunerna var vi beredda på att erbjuda möjligheten att genomföra intervjuerna via telefon eller Skype.

Undersökningen har genomförts i form av semistrukturerade intervjuer (Björklund & Paulsson, 2003) med stöd i en intervjuguide som konstruerats utefter den teoretiska referensramen. Valet av semistrukturerad intervjuguide istället för ett intervjuschema, beror på att intervjuguiden inte har den strikta frågeföljd som intervjuschemat har. Intervjuguiden ger således en tillåtelse till följdfrågor om sådana skulle uppstå under intervjun. Ett intervjuschema hade varit att föredra om studien skulle genomföras på en större mängd personer samt om det skulle vara flera olika personer som ställde frågorna. (Bryman & Bell, 2013; Krag Jacobsen, 1993) Vi utsåg en av oss till att leda samtliga intervjuer, detta bidrog till ett naturligt samtal och frågorna följdes upp med enhetliga följdfrågor. Beroende på hur informativa och utvecklande svar intervjupersonerna har angett, har antalet följdfrågor varierat mellan intervjuerna. Vid de tillfällen då följdfrågor behövdes ställas för att gå på djupet i vissa frågor, föreföll dessa naturligt då den av oss som intervjuade kände sig mer och mer bekväm i sin intervjuarroll. Den andra av oss intog en mer passiv roll som observerade respondenten samt förde anteckningar under intervjun (Bryman & Bell, 2013).

2.5 Forskningsetiska principer

Inför varje intervju har ett följebrev skickats ut för att informera om undersökningens forskningsetiska principer. Det innebär att intervjupersonerna informerades om att de frivilligt deltar i undersökningen i enlighet med samtyckeskravet. Vidare informerades om studiens syfte, frågeställning samt tilltänkt ljudupptagning för att uppfylla informations-kravet (Bryman & Bell, 2013). Intervjupersonerna informerades även om att deras uppgifter skyddas genom anonymitet i enlighet med konfidentialitetskravet. Avslutningsvis informerades om att svaren endast skulle komma att används för studiens ändamål, i enlighet med nyttjandekravet (Bryman & Bell, 2013). Samtliga intervjuer inleddes med att intervjupersonerna medgav sitt medverkande i studien samt med att vi tillfrågade dem om ljudupptagning.

2.6 Analysmetod

Analyskapitlet är en viktig del i arbetet med att sortera i det insamlade datamaterialet för att få fram det som är mest intressant för att studiens syfte skall uppfyllas. Arbetet med att bearbeta kvalitativ data är tidskrävande eftersom det insamlade materialet är omfattande i en intervjustudie (Bryman & Bell, 2013). Det empiriska materialet är insamlat under åtta stycken intervjuer som tog mellan 40-75 minuter, vilket resulterade i cirka sju timmar inspelat material. Respektive inspelning tog uppskattningsvis cirka fyra till sex timmar att transkribera, vilket har resulterat i cirka 42 timmars transkriberingsarbete. Efter att allt inspelat material hade transkriberats gick vi igenom samtliga intervjuer för att se om liknande tankegångar hos intervjupersonerna kunde urskiljas (Bryman & Bell, 2013). På så sätt kunde vi konstatera och bekräfta den mättnad i materialet som vi själva upplevt under intervjuerna.

Baserat på den teoretiska referensramen som tematiserat på återkommande begrepp, skapades en analysmodell som följer kontinuerligt genom studien. Analysmodellen har även bidragit till att strukturera och underlätta avsnitt avseende analys och tolkning för att se eventuella samband som leder till att slutsatser kan dras (Reinecker & Jørgensen, 2014). Avslutningsvis har det grundliga analysarbetet lett fram till studiens slutsats och förslag till vidare forskning.

2.7 Källkritik

Studien är baserad på primärdata i form av intervjuer. För att kunna få en så rättvisande bild som möjligt och för att kunna se eventuella samband hade det varit eftersträvansvärt att kunna påverka urvalet och själva välja intervjupersoner. Men på grund av att avgränsning

gjorts mot små till medelstora kommuner så har urvalet inte kunnat påverkas utan istället blivit ett delvis slumpmässigt sådant (Kvale, 1997). Dock upplevs urvalet representativt då det har resulterat i en bredd vad gäller kön, ålder, utbildning, verksamma år inom förvaltningen och tidigare arbetserfarenheter. Med tanke på att vi upplevde en mättnad i intervjumaterialet efter enbart några genomförda intervjuer, ställer vi oss lite kritiska till huruvida det var rätt målgrupp att intervjua. Intervjumaterialet påvisar att de flesta omständligheter som kan påverka attityder sker hos verksamhetscheferna ute i organisationerna. Men det är ingen relevant kritik för just denna studie, eftersom forskningsfrågan är ställd att undersöka ekonomernas attityd. Dock är det ett väsentligt förslag till fortsatta studier; att undersöka verksamhetschefernas attityd till budget som styrverktyg. Att storleken på kommunerna skiljer sig så pass mycket ser vi som något positivt då undersökningen inte generaliseras till exempelvis enbart väldigt små kommuner.

För att få ett jämförbart resultat genomfördes intervjuerna med hjälp av en intervjuguide (Krag Jacobsen, 1993). Det finns begränsningar i de slutsatser som den här studien resulterar i (Bryman & Bell, 2013), då det empiriska materialet är insamlat från sju kommunala verksamheter i Västsverige, där en person har intervjuats i respektive kommun med undantag från en kommun där två personer har intervjuats. Vi har använt sekundärkällor i form av svensk lagstiftning för att stärka bakgrunden till studiens problemformulering, dock har det använts med försiktighet och framhävs inte alls i empiriavsnittet. Syftet med att läsa lagstiftningen har snarare varit för att få en förståelse för varför det kan ställa till problem i arbetet med budget inom kommunal verksamhet, eftersom det är något som flera av studiens intervjupersoner har lyft.

2.8 Tillförlitlighet och överförbarhet

Genom studien ville vi se eventuella samband mellan intervjupersonernas attityder, vilket är ett humanistiskt fenomen som har studerats (Reinecker & Jørgensen, 2014). Utifrån den insamlade teorin konstruerades en intervjuguide för att undvika ledande frågor under intervjuerna (Kvale, 1997), och för att uppnå tillförlitlighet och visa på transparens har intervjuguiden bifogats (se bilaga 2). För att uppnå en högre tillförlitlighet i materialet efterstävade vi en bredd i urvalet av intervjupersoner, men på grund av avgränsningen till små och medelstora kommuner gick urvalet inte att påverka i så stor grad. Trots detta uppnåddes mångfald bland intervjupersonerna, vilket ledde till att studien inte baserades på homogen grupp. Även om vi hade en bredd på intervjupersonerna, kunde vi efter åtta genomförda intervjuer känna en mättnad i materialet då många svar liknade varandra. (Bryman & Bell, 2013). Därefter valde vi att inte genomföra fler intervjuer och istället påbörjades arbetet med att sammanställa den insamlade empirin enligt analysmodellens angivna teman. För att uppnå tillförlitlighet har citat lyfts för att stärka upp den löpande texten, eftersom det visar direkt vad intervjupersonerna har sagt. (Kvale, 1997) Därefter

påbörjades arbetet med att analysera och tolka den insamlade empirin med utgångspunkt i vår analysmodell för att koppla samman tidigare teorier med det empiriska materialet. Ett arbete som mynnade ut i en slutsats kring ekonomernas attityd till budget som styrverktyg.

Studiens syfte är att undersöka attityden till budget som styrverktyg hos ekonomer som är verksamma inom utbildningsförvaltningar. En studies överförbarhet innebär att det undersökta fenomenet även skall vara tillämpningsbart på andra situationer än just den studerade (Bryman & Bell, 2013). I detta fall skulle det kunna innebära att attityden eventuellt kan generaliseras till ekonomer inom andra förvaltningar i de undersökta kommunerna, dock har det inte varit studiens syfte att generalisera resultatet. Den sociala verklighet som studerats har genom intervjuer istället ämnat nå ett djup i datamaterialet (Bryman & Bell, 2013). Det djup som uppnåtts i genomförandet av den här studien har visat så pass mycket mättnad i materialet att resultatet även kan vara överförbart till utbildningsförvaltningar i andra kommuner i Sverige. Dock har det inte heller det varit studiens syfte.

3. Teoretisk referensram

Följande kapitel inleds med en redogörelse för hur studiens litteratursökning har gått till. Sedan följer en presentation av befintlig forskning inom ämnet budgetering, för att slutligen mynna ut i en analysmodell.

3.1 Litteratursökning

Vi har i litteratursökningen inledningsvis använt en systematisk metod, vilket innebär att sökandet började med en mer generell sökning via bland annat Google Scholar (Reinecker & Jørgensen, 2014). Vidare har vi använt oss av kedjesökning, som innebär att vi utifrån de träffar som vi har ansett vara relevanta, följaktligen undersökt artiklarnas referenser för att vidare kunna hitta fler vetenskapliga artiklar (Reinecker & Jørgensen, 2014). Databaserna Primo och Digitala Vetenskapliga Arkivet; DiVA, har använts för en mer riktad sökning med sökorden: budget, budget process, budgeting, flexibility, difficulties, offentlig sektor, public sector, attityder och attitude. Sökorden har utvecklats under arbetets gång. I sökningen har olika kombinationer av orden använts. Kriterier har tillämpats för att inkludera och exkludera sökord. Språkbegränsningar gjordes till svenska och engelska. Den teoretiska referensramen är baserad på vetenskapliga artiklar och utgör en grund för studiens genomförande. Samtliga artiklar är publicerade som forskningsartiklar och sökningen begränsades till *peer reviewed* för att kunna öka artiklarnas trovärdighet (Reinecker & Jørgensen, 2014).

Valet av artiklar har fokuserats till de forskare som har varit vanligt förekommande inom ämnet budgetering, så väl anhängare som motståndare. De vetenskapliga artiklar som har bearbetats i referensramen berör tidigare forskning som har kartlagt vilka processer och aktiviteter inom budgetprocessen som har upplevts som positiva respektive negativa. Referensramen berör även de brister som finns i användandet av budgeten. Dessa har vi ansett vara viktiga att inkludera i referensramen för att belysa att många omständigheter kan påverka en individs attityd till ett styrverktyg. Många tidigare studier har genomförts inom den privata sektorn, vilket har lett till problematik med att hitta studier som genomförts i offentlig förvaltning. Dock ansåg vi att det kan vara av vikt att undersöka huruvida attityden hos de verksamma inom privat sektor även kan hittas hos verksamma inom offentlig sektor. Vid sökning av forskningsartiklar inom offentlig sektor gav sökningen endast några få relevanta resultat. De träffar vi fått på offentlig sektor har inte genomförts i Sverige vilket lett till svårigheter med att applicera de resultaten på den svenska marknaden där vår studie genomförts. På grund av detta innehåller den teoretiska referensramen endast ett fåtal artiklar som berör offentlig förvaltning.

3.2 Ekonomistyrning

En organisations styrsystem i sin helhet består av många komponenter, men två kritiska av dessa är ekonomistyrning och strategisk planering. Den sistnämnda är en kritisk beståndsdel i styrningen för att organisationen skall uppnå en effektiv verksamhet (Frezatti m.fl., 2011). En framgångsrik verksamhet uppnås om fokus även riktas till processerna i organisationen och inte enbart uppmärksammar de finansiella resultaten, så som vinst eller förlust vid årets slut. Helheten måste observeras och således se till att det finns en koppling mellan medel och mål. Ekonomistyrningen bidrar med information baserat på ekonomiska mått och styr därmed processer i önskad riktning för att uppnå organisationens övergripande mål (Johnson, 1994) utefter de mått som ekonomistyrningen lägger fram.

För att kunna nyttja fördelarna inom olika styrsystem, måste ett ömsesidigt beroende uppmärksammas och inkluderas. Den mest effektiva länken är just ekonomistyrningen som utgör den bidragande faktorn till det ömsesidiga beroendet mellan olika styrmekanismer (Grabner & Moers, 2013). Ekonomistyrningen utgör en del i ett fungerande system och skulle det bli exkluderat resulterar det i att systemet i sin helhet fallerar. Utan ekonomistyrning skulle en strategisk planering inte kunna genomföras, då den strategiska planeringen används som verktyg för att nå organisationens övergripande mål (Grabner & Moers, 2013). Genom att en strategi formuleras och konstateras, så leder inte detta per automatik till att organisationen uppnår någon effektivitet i sin verksamhet. Det är först när organisationen genomför och applicerar strategin i verksamheten som det blir påtagligt huruvida den fungerar eller inte. För att implementera en strategi krävs verktyg för att underlätta och kontrollera själva processen. Grabner och Moers (2013) menar att ekonomistyrningen är ett nödvändigt verktyg för att realisera strategier som skall leda till att verksamheten uppnår sina övergripande mål. Ekonomistyrningen representerar en av de mest relevanta kontrolleringsmekanismerna för att utvärdera huruvida aktiviteter är fördelaktiga för en organisation eller inte (Frezatti m.fl. 2011). Den har potentialen att förmedla finansiell information relaterad till olika kostnadsaktiviteter och andra variabler som är väsentliga för styrningen i form av planering, kontroll, fortskridande förbättring och beslutstagande. En förmedling av information är en prioritet inom beslutsprocessen då information utgör själva underlaget för att ta olika beslut (Frezatti m.fl. 2011).

En viktig beståndsdel i ekonomistyrningsprocessen är flödet av information, då det bidrar till både kontroll och planering. Ett fungerande styrsystem är uppbyggt av två beståndsdelar, den ena är val av information, att välja ut relevant finansiell information. Den andra beståndsdelen är presentation av information, de tekniker som används för att presentera informationen, exempel på sådana tekniker är en strategisk planering och budgetering. Budgeten är ett verktyg som möjliggör att den strategiska planeringen leder en organisation till att nå sina övergripande mål (Frezatti m.fl. 2011). Den strategiska planeringen kan dock misslyckas med att påvisa en koppling mellan planering och utförande. Därför kan ekono-

mistyrningen även medverka till en dålig strategisk planering, antingen genom att informationen som väljs ut är otillräcklig eller att den har använts felaktigt (Frezatti m.fl. 2011). Okunskap kring hantering av budgeten som ekonomistyrningsverktyg, kan bidra med en felaktig uppfattning om verktygets fördelar och användningsområden (Libby & Lindsay, 2010). En framgångsrik ekonomistyrning är beroende av kontroll och utvärdering av de verktyg som används i styrningen (Frezatti m.fl. 2011).

3.3 Budget som styrverktyg

Budget som styrverktyg har genomgått en långsam utveckling över årtionden, främst på grund av att samhället har förändrats över tid (Huang & Chen, 2010). Eftersom det är ett styrverktyg som går att anpassa efter verksamheter är det också ett styrverktyg som har överlevt samhällets utveckling (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). Budgeten är en del av organisationens ekonomiska planering och årliga verksamhetsplaner och på grund av att planeringen görs på årsbasis kan det finnas begränsningar i den ekonomiska utvecklingen som kan ske under året (Premchand, 2001). Inom offentlig verksamhet används budgeten som en årlig ram för hur mycket pengar som kan spenderas inom organisationen. Att ramen är årlig innebär dessutom att budgeterad summa skall spenderas innan året är slut, något som kan leda till ett dysfunktionellt spenderande, eller snarare ett slösande av pengar, som kan sänka värdet för organisationens ekonomi (Ferry & Eckersley, 2012).

För en offentlig verksamhet är intäkterna i form av skatter från medborgarna och budgeten är verktyget för att planera för hur de offentliga medlen skall spenderas under de kommande åren (Premchand, 2001). Budgetarbetet styrs utifrån lagar och regler i den offentliga verksamheten (Kommunallag 1991:900; Budgetlag 2011:203). Budgeten ger möjlighet till uppföljning för att säkerställa huruvida ekonomin är på rätt spår och att verksamheterna på så sätt kan hålla sina åtagande vid liv (Ferry & Eckersley, 2012; Hansen & Van der Stede, 2004). En organisation kan använda budgeten aktivt för att utvärdera och kommunicera ut verksamhetsmålen i organisationen, och på så sätt kan kopplingen mellan mål och medel konkretiseras och bli mer påtaglig för medarbetarna. De olika sätten att använda budgeten som ekonomistyrningsverktyg är relaterade till varandra (Hansen & Van der Stede, 2004). Budgeten är mer än ett verktyg för att planera ekonomin idag, det är bland annat ett verktyg för måluppfyllelse och för att stärka processen längs med den strategiska planen för organisationen (Williams, 2008). Även Hansen och Van der Stede (2004) anser att budgeten används till mer än att enbart planera ekonomin. Den används för verksamhetsplanering, utvärdering, kommunikation av verksamhetsmål samt utformning av strategier. Budgeten är ett verktyg som möjliggör att den strategiska planeringen når sina mål (Frezatti m.fl. 2011). Mycket tyder på att arbetet med budgeten inte har effektiviserats i den mån det önskas, det är fortfarande en väldigt lång process (Williams, 2008). För att öka effektiviteten i budgetprocessen och för att den skall fungera optimalt bör samtliga som är

delaktiga vara utbildade eller åtminstone vara väl uppdaterade i hur arbetet går till. Dessutom krävs en ständigt öppen dialog mellan samtliga inblandade, alla medarbetare skall sträva åt samma håll och dialogen inför processen måste påbörjas tidigt (Williams, 2008).

3.4 Attityder till budgetering

Med skandinaviska företag i framkant har budgetens negativa egenskaper lyfts fram, något som har resulterat i att budgeten överges till förmån för en budgetlös styrning (Wallander, 1999). Trots denna framgång är det fortfarande många företag runt om i Europa som väljer att behålla budgeten och istället komplettera den där bristerna är för stora (Lidia, 2014). Trots framträdande positiva och negativa egenskaper hos budgeten anses det fortfarande inte finnas tillräcklig kunskap för att generalisera attityden till användandet av budget (Libby & Lindsay, 2010; Ekholm & Wallin, 2000).

3.4.1 Positiv attityd till budget

Marginson och Ogden (2005) konstaterar att ett för stort fokus har varit på de negativa aspekterna av budgetstyrning, vilket har resulterat i en försummelse av de positiva verkningarna. Ledare som upplever en osäkerhet i sin yrkesroll efterfrågar budgeten som styrverktyg just på grund av dess riktlinjer och handfasta mål som är tydliga och enkla att följa upp. Tack vare budgetens klara riktlinjer för vilka målen är, och huruvida verksamheten ligger i linje med att fylla dessa mål, så uppskattas budgeten då den skapar en mening genom att ge riktlinjer i chefernas dagliga arbete (Marginson & Ogden, 2005). Inom organisationer tjänar meningsskapandet ett syfte i att tolka och skapa en förståelse för all den oklara input som förekommer (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005). Budgeten medför en form av säkerhet och trygghet då mål och uppföljning blir konkreta, i en dynamisk miljö där saker och ting ständigt förändras, visar det sig att cheferna behöver en rak linje för att kunna styra och agera därefter i den föränderliga arbetsmiljön (Marginson & Ogden, 2005). Ledare skall ha en tydlig kommunikation med sina medarbetare, vilket innebär att de arbetsledare som är ute i verksamheterna och som skall arbeta med budgeten, bör vara väl uppdaterade på hur processen går till (Huang & Chen, 2010). Genom kommunikation blir de väl uppdaterade och får en förståelse och en mening i situationen (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005). En individ skapar en mening genom att kommunicera ut sina referensramar: tidigare erfarenheter, traditioner eller organisatoriska strukturer. Genom att uttrycka vad de uppfattar och hur de tolkar en situation, en praktisk verklighet där åtgärd och sammanhang samexisterar (Brown, Colville & Pye, 2015). Det finns ett starkt samband mellan osäkerhet i sin yrkesroll och sannolikheten i att engagera sig i budgeten och dess mål, därför finns det en hög relevans i att engagera organisationens chefer i budget-

processen. Ju högre engagemang som fanns till budgeten och dess mål, desto högre nivå nås av självuppfyllande prestation (Marginson & Ogden, 2005).

I en organisation som arbetar i en dynamisk och föränderlig miljö visar forskningen på olika attityder till budgeten och dess egenskaper (Marginson & Ogden, 2005; Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). Budgeten är det främsta ekonomistyrningsverktyget för att underlätta styrningen i ett företag och för att leda verksamheten mot de mål som finns uppsatta (Huang & Chen, 2010). Fördelen med att använda budget är dess kapacitet att väva samman många olika avdelningar i en organisation till en sammanhängande helhet (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). I de organisationer där cheferna har en stor förståelse för budgetens användningsområden, får de som följd också en bättre och mer fördelaktig attityd till budgeten (Huang & Chen, 2010). De kommunicerar ut sina referensramar till medarbetarna för att skapa mening även hos dem (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005). Att involvera medarbetare i budgetprocessen resulterar i en fördjupad kunskap och lyfter fram en förståelse i vad budgeten innehåller och vad den kan bidra med. En förståelse för processen och de delar som är involverade, frambringar en motivation till att arbeta med verktyget som styrmedel (Huang & Chen, 2010).

Stora organisationer kräver stramare styrning genom formella regler för att genomföra aktiviteter (Anessi-Pessina, Sicilia & Steccolini, 2012). Organisationer som arbetar med budget skall se den fastslagna budgeten och de omprioriteringar som görs under året som en naturlig del i budgetprocessen (Huang & Chen, 2010). Det finns ett behov av justeringar löpande under året eftersom det händer så mycket i stora organisationer under ett verksamhetsår (Huang & Chen, 2010). Justeringarna skall ses som en del i arbetet och betoningen på budgetens användningsområden kan öka motivationen hos organisationens medarbetare (Anessi-Pessina, Sicilia & Steccolini, 2012). Motivation grundar sig i att finna en mening i en situation, det handlar om att förklara och förstå situationen så att det blir mer konkret och påtagligt för individen utifrån dennes referensram (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005). Det är vanligt att individer försöker förklara en situation utifrån deras sanning, men i själva verket är denna förklaring ett sätt för individen att motivera sig själv till att vidta en åtgärd för att göra situationen hanterbar. Detta är mest påtagligt i sociala sammanhang där individer skall rätta sig efter utstakade regler, då blir det som mest tydligt och väsentligt att finna en mening i varför reglerna finns och varför de skall följas (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005). Budgeten leder till en högre motivation på grund av sina klara riktlinjer, men samtidigt kan medarbetarna känna en större press på sitt arbete, men den pressen kan vara hanterbar då den ökade motivationen ändå väger över (Huang & Chen, 2010).

3.4.2 Negativ attityd till budget

Budgetering är en viktig hörnsten i ekonomistyrningen inom nästan alla organisationer, men trots detta är den långt ifrån perfekt och detta anses vara en av bristerna med budget som styrverktyg (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). Budgeten som sätts i början av ett verksamhetsår består av siffror som med tiden blir föråldrade, vilket minskar värdet i budgetering som ett pålitligt och aktuellt styrverktyg (Hansen, Otley &Van der Stede, 2003). Budgeten är baserad på uppskattade prognoser om utfall i en organisation. Arbetet med att ta fram en prognos innefattar en kartläggning av tidigare utfall för att ha en grund att utgå ifrån. En rad kvalificerade gissningar blir basen i prognosen, vilket resulterar i ett försök till att konstatera en trend med vissa ekonomiska variabler (Wallander, 1999). I slutändan krävs ett grundläggande antagande som anses vara troligt, men det är en uppskattning baserad på tidigare erfarenheter och utfall, så det är fortfarande inget som är helt tillförlitligt (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003).

En individ som försöker finna en mening i en situation där hen inte har någon tidigare erfarenhet ifrån, hamnar ofta i en missmatch mellan förväntning och verklighet. Meningsskapandet handlar om samspelet mellan åtgärder och tolkningar av en okänd situation snarare än att utvärdera sina egna handlingar (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005). Processen med att ta fram en prognos är en punkt som gör budgeten bristfällig, trots är prognosen är den grundläggande byggstenen i budgeten. Wallander (1999) hävdar att människan har en inbyggd psykologisk mekanism, ett filter som förhindrar oss från att upptäcka och uppmärksamma obekväma händelser. Det är en förnekelse, människan anser att den obekväma situationen kommer gå tillbaka till det normala inom kort. Detta resulterar i att vi inte har förmågan i att kunna upptäcka när det sker förändringar och heller inte kunna vara antingen proaktiva eller ens reagera i tid (Wallander, 1999).

En nackdel med budgeten anses vara ett för stort fokus på att minska kostnader istället för att öka värdet i en verksamhet. Kravet på att skära ner för att minska kostnader kan skapa en stress hos medarbetarna, vilket kan yttra sig genom en oro över att deras position inom organisationen kan tas bort (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). En minskad motivation kan även härstamma från att budgetmålen inte uppfylls, vilket kan upplevas som ett misslyckande för individen som har ansvar för måluppfyllelse inom organisationen. Genom att flytta fokus till att istället skapa ett större värde inom en organisation kan motivationen öka (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). Chefernas kreativa ledarförmåga kan hindras av budgeteringens ramar om organisationen är verksam i en dynamisk miljö, då det inte finns utrymme för att hantera och reagera utefter de förändringar som sker. En tajt budget kanske inte har utrymme för en buffert, vilket resulterar i att oförklarliga händelser inte kan hanteras för att verksamheten skall fortskrida (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). Wallander (1999) anser att människan inte heller är skapad på detta sätt, att kunna uppmärksamma förändringar om det inte redan finns erfarenhet från liknanden situationer

och kan därför inte förutse och inte heller agera när en förändring börjar uppenbara sig. Vid en främmande situation ställer sig ofta individen frågan *”vad har hänt här?”* och söker en förklaring till en handling i situationen som individen befinner sig i (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005). I ett andra skede frågar individen sig vad som skall göras härnäst, vilket ger en indikation på hur denne skall gå vidare med själva tolkningen av situationen. Förhoppningen är att denna tolkning skall mynna ut i ett meningsskapande som skall vara så pass stabil och konkret att den resulterar ut i en handling (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005). Oavsett huruvida människan är kapabel till att uppmärksamma förändringar (Wallander, 1999) eller inte, så konstaterar Williams (2008) att budgeten som planeringsverktyg inte har effektiviserats i den mån som önskas.

3.4.3 Brister i användandet av budget

Baserat på den kritik som Hansen, Otley och Van der Stede (2003) har lagt fram angående användandet av budgeten konstaterar Libby och Lindsay (2010) att det inte finns en tillräcklig kunskap och förståelse för de mekanismer och egenskaper som budgeten har. För att skapa en mening och en förståelse för ett sammanhang eller situation, menar Weick, Sutcliffe och Obstfeld (2005) att det krävs tidigare erfarenheter i form av referensramar. De tillfällen som en referensram inte kan appliceras på en given situation så åstadkommer inte heller något meningsskapande och syftet med olika handlingar försvinner (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005).

Den negativa kritiken kring budgetering som tidigare forskning har identifierat går inte att generalisera (Libby & Lindsay, 2010). Hansen, Otley och Van der Stede (2003) hävdar att budgeten är tidskrävande och kostsam, men Libby och Lindsay (2010) påvisar att det konstaterandet inte går att statistiskt säkerställa. Det är en tidskrävande process, men oavsett vilket styrverktyg som företaget väljer att använda kommer det ta tid att planera ekonomin genom att ta fram ekonomiska mål och strategier för att uppnå dessa (Libby & Lindsay, 2010). Budgeten anses ha en bristande koppling till mål och strategi (Hansen, Otley och Van der Stede, 2003), men Libby och Lindsay (2010) dementerar det genom att visa på företag som har en koppling mellan budget och strategi. Det krävs en bättre förståelse för hur budgeten kan användas och hur dess egenskaper skall utnyttjas för bästa styrresultat i en organisation (Libby & Lindsay, 2010). Även Ekholm och Wallin (2000) menar att den negativa kritiken bygger på en okunskap i hur budgeten skall och kan användas för att uppnå positiva effekter och attityder till dess användning som styrverktyg. Okunskapen bygger på brist på förståelse, genom en bättre förståelse får individen mening i arbetet (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005; Brown, Colville & Pye, 2015). På grund av de tydliga riktlinjer och klara mål som budgeten innefattar, fyller den en stor roll i att vidhålla en intern effektivitet genom att tjäna som en stabil vägvisare att falla tillbaka på då det skulle råda osäkerhet. Budgeten är även en viktig länk i att kommunicera information om

ett företagets ekonomiska välmående till aktieägare och externa intressenter (Ekholm & Wallin, 2000).

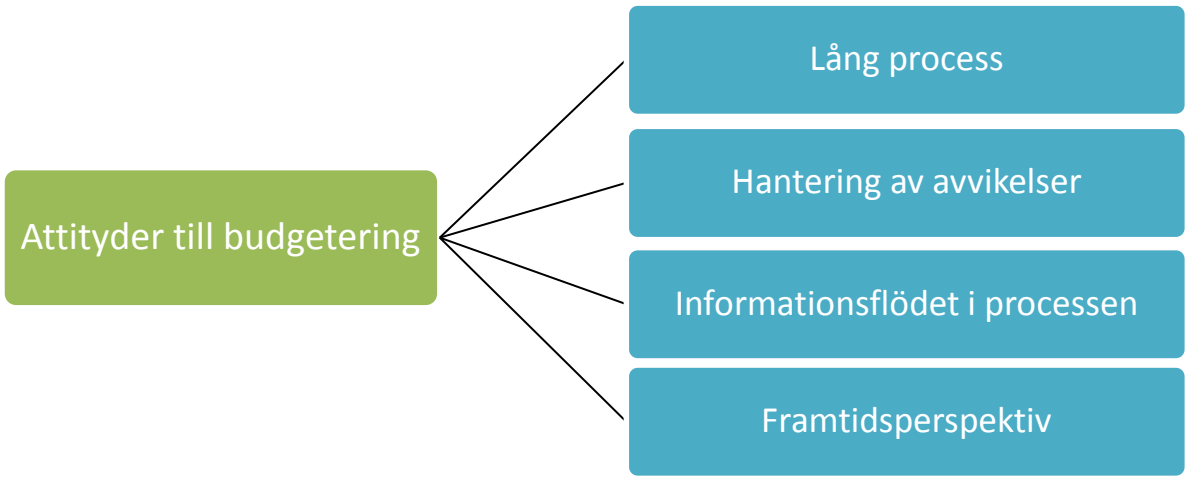
Det finns många anhängare som väljer att lägga fram negativ kritik till att använda budgeten som en del i ekonomistyrningen i en organisation, men då kritiken inte är generaliserbar visar det sig att många företag väljer att behålla den (Ekholm & Wallin, 2000; Lidia, 2014). Det blir mer en fråga om hur budgeten skall användas på bästa sätt för att komma åt de fördelaktiga egenskaperna som den medför. Lidia (2014) menar att en budget är ett bra styrverktyg och att den inte kommer att förkastas för något annat styrmedel. Däremot kommer budgeten att utvecklas och kompletteras för att fylla ut de brister som finns med ett annat verktyg. ”Better budgeting” är ett uttryck som syftar till att budgeten behålls och utvecklas för att anpassa den till organisationen; att förbättra och komplettera de brister som finns (Lidia, 2014). Brister som studier visar på är att budgeten är för stel; att den inte främjar innovationer i organisationer, att den tar för lång tid att arbeta fram och därmed blir en dyr process för organisationen (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003; Wallander, 1999). Ekholm och Wallin (2000) konstaterar dock i linje med Lidia (2014) att budgeten kommer att behållas, trots den negativa kritiken som kontinuerligt presenteras, men att den kommer att kompletteras. De största brister som Ekholm och Wallin (2000) lyfter är att en budget inte kan upptäcka och känna av förändringar på en marknad. Wallander (1999) resonerar på ett liknande vis, och hänvisar till människans oförmåga till att upptäcka förändringar som det inte finns någon tidigare erfarenhet av.

Det råder en oenighet om budget som styrverktyg, flera av budgetens egenskaper uppfattas både positivt och negativt, det kan bero på i vilken ekonomisk situation en organisation befinner sig i (Anessi-Pessina, Sicilia & Steccolini, 2012; Marginson & Ogden, 2005). En rik organisation ser lättare på en budget, eftersom det inte kräver så mycket arbete med eventuella justeringar. Ett överskott i budgeten leder till ytterligare resursfördelning ut till verksamheten. De organisationerna som har ett sämre ekonomiskt tillstånd ser det mer som en börda att behöva justera budgeten eftersom det handlar om att dra ner på kostnader och sända ut sparkrav till organisationens olika enheter (Anessi-Pessina, Sicilia & Steccolini, 2012). Kostnadsbesparingar i form av att dra in på olika aktiviteter och processer kan medföra en bristande motivation hos de anställda, vilket leder till en negativ attityd då budgeten är orsaken till kostnadsbesparingarna (Hansen, Otley & Van der steede, 2003). Att inte finna en mening i en situation, resulterar i en minskad motivation då en individ inte ser hur nästa handling skall tas (Weick, Sutcliffe och Obstfeld, 2005). Många anställda ser inte meningen med att dra in på kostnader om deras egen tjänst ändå kommer att försvinna från organisationen (Hansen, Otley & Van der steede, 2003).

3.5 Analysmodell

I den teoretiska referensramen har vi identifierat ett antal återkommande teman där tidigare forskning gjorts. Utifrån identifierade teman har en analysmodell konstruerats och kommer att användas för att strukturera det empiriska materialet och vidare även analys och tolkning.

En kritik som lyfts mot budgeten är att det är en för **lång process** att arbeta fram budgeten för verksamheterna (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003; Wallander, 1999). Det läggs ner mycket resurser på att arbeta fram ett verktyg som snabbt blir inaktuellt eftersom det baseras på gammal data och är en gissning på vad framtiden skall frambringa. Vidare framkommer vikten av att kunna **hantera avvikelser** som uppkommer under årets gång. Tidigare studier har visat på flera brister i användandet av budget som styrverktyg (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). Alla medarbetare ser inte kopplingen mellan mål och medel, detta kräver ett tydligt **informationsflöde i processen** för att se till att ha samtliga medarbetare med sig (Huang & Chen, 2010). Till sist har vi valt att analysera **budgetens framtid**. Trots att det finns tydligt motstånd mot budgeten så har andra tidigare studier även kommit fram till att budgeten är ett så pass bra verktyg att det behålls som styrverktyg (Ekholm & Wallin, 2000; Lidia, 2014).



Figur 1 – Analysmodell

4. Empiri

Följande kapitel presenterar det insamlade datamaterialet från studiens genomförda intervjuer.

4.1 Empiripresentationens struktur

Detta avsnitt har strukturerats utefter tematiseringarna i analysmodellen som presenterades i teoriavsnittet; attityder till budgetering, lång process, hantering av avvikelser, informationsflödet i processen och framtidsperspektiv. Den empiriska datainsamlingen genomfördes med hjälp av kvalitativa intervjuer och presentationen sker genom en sammanfattning av intervjupersonernas svar och har förstärkts med citat. Deltagande intervjupersoner anges inte vid namn, utan endast titel och fiktiv benämning på organisation. Förtydligande tabell återfinns i metodavsnittet; 2.3 Val av kommuner.

4.2 Attityder till budgetering

Samtliga intervjupersoner lyfter att det finns en medvetenhet kring att det är budgeten som styr verksamheten och att berörda personer är vana att arbeta med den. Budgeten har använts som verktyg under lång tid och de som arbetar inom kommunal verksamhet har accepterat att budget är det styrverktyget som gäller. I längden innebär detta att medarbetarna ute i organisationen inte heller kan förvänta sig att få mer pengar än det som är budgeterat, då det är ramen för budgeten som gäller. Controller E förklarar att budgeten är kommunens främsta styrverktyg och att det är på det sättet som verksamheterna får resurser. Verksamheterna är väldigt budgetkopplade och de som arbetar är införstådda med budgetens betydelse. Det finns en risk med denna vana till budget som styrverktyg, något som Ekonomichef B påpekar kan leda till att medarbetarna ute i organisationerna förväntar sig att någon annan tar större ansvar och åtgärdar eventuella problem om sådana skulle uppstå. Controller E menar att det finns en budgetproblematik i och med att *”alla vill ha mer”*. De som är verksamhetsansvariga värnar om och vill bygga deras verksamhet, vilket kräver resurser.

> ”*Mål, uppdrag och kvalitet är det som verksamheterna jobbar med och till det så försöker man äska pengar. Och det får man ju göra genom budgeten.*” (Ekonomichef B, Kommun B)

Controller E förklarar att det inom en organisation handlar om att hantera många stora frågor samtidigt, men att de väsentliga delarna i en löpande verksamhet måste diskuteras och betonas, istället för att se till helheten. Detta gör att budgetarbetet blir komplext och

hen benämner detta som ett rollspel och brukar kalla det för *”kampen om pengar”*. Det råder en konkurrens inom organisationen - om vem som får pengar eller resurser tilldelade. När förhandlingarna med politikerna sker inför fullmäktigebeslutet så för ekonomen en diskussion för att få mer resurser till sin förvaltning inom kommunen. Men därefter, när pengarna skall fördelas nedåt i organisationen, inom förvaltningen, får ekonomen försöka hålla tillbaka på resurserna och det kan behövas en mer återhållsam ton i diskussionerna: *”behöver vi verkligen ha den här kostnaden?”*. Så rollerna förändras lite beroende på vilken del i uppdraget som ekonomen sitter i. Vidare lyfter Controller E att det är viktigt att tillåta olika spelare spela den rollen som det är tänkt att de skall spela.

Uppföljningsprocesserna förklaras av intervjupersonerna och är relativt lika i de olika kommunerna, det är något som arbetas med löpande under året och rapporteras om regelbundet. Samtliga kommuner har ett långtgående decentraliserat ansvar för att föra informationen om uppföljningen vidare ut i verksamheterna. Verksamhetscheferna får själva välja vilken information de skall föra vidare och anpassa den efter sina medarbetare och verksamheter. Controller E menar att det stora dilemmat med budgetuppföljning i kommuner är att det finns en stor slutradsfixering, alltså vad slutresultatet blev. Hen berättar att fokus ligger mer på slutresultatet vid uppföljningen och att det således inte läggs någon större vikt vid innehållet, så som vilka mål som uppfyllts eller liknande.

> *”Det som är den stora skillnaden mellan en kommun och ett företag, det är att i ett företag är det alltid positivt att gå med plus, det är det inte i en kommun och framförallt inte för en förvaltning. /…/ Och går man minus så är det ännu sämre. Det är lite som pest eller kolera.”* (Controller E, kommun E)

4.2.1 Lång process

Budgetprocessen är lång och involverar i princip alla nivåer inom kommunal verksamhet. Arbetet börjar med att politikerna tar fram de mål som de tycker att kommunen skall fokusera på under kommande år och därefter skall det definieras vilka resurser som kommer att krävas för att verksamheterna skall kunna uppnå dessa mål. Under processen får även verksamheterna komma med förslag på vilka mål som de tycker att kommunen skall fokusera på. Det är en dialog som förs mellan de olika instanserna för att komma fram till ett slutgiltigt förslag till budget. Efter att fullmäktige har beslutat om budgetramarna vet verksamheterna hur mycket pengar de har fått tilldelat, de kan då börja planera för sina verksamheter och skall därefter ta fram sina respektive detaljbudgetar. Det finns ett decentraliserat ansvar, vilket Budgetekonom F lyfte som både bra och dåligt. Respektive verksamhetschef har bättre koll på vad pengarna skall läggas på och hur verksamheten skall prioritera än vad politikerna har, som är de som tar beslut om *”den stora påsen pengar”*.

> *”I en kommun tycker man att man kan bäst när man är så nära verksamheten som möjligt, vad man skall använda sina pengar till.”* (Budgetekonom F, Kommun F)

Controller E förklarar att efter att all planering är klar så kommer uppföljningsåret, redovisningsdelen. Det finns stora osäkerheter i att planeringen av ekonomin görs så långt innan det skall verkställas, men det är därför uppföljningsarbetet är så omfattande inom en kommun, för att se till att verksamheterna hela tiden är på banan och inte går utanför ramarna för mycket. Controller A menar att arbetet med budget är något som är högst levande varje dag och att arbetet tar sin tid, men hen tycker också att arbeta med budget och uppföljning är samma sak. *”Du följer upp din budget och sedan skall du parera den mot verkligheten hela tiden”*. En prognos fastställs som därefter följs upp och ekonomistyrningen är att kontinuerligt parera prognosen med det dagliga arbetet, det är en del av den demokratiska processen att hålla sin budget. Budgetekonom F betonar vikten av den demokratiska processen, den är väldigt väsentlig inom den kommunala världen. Fördelen med att budgetarbetet är en lång process är att det blir en demokratisk sådan. Därför är den långa budgetprocessen grundläggande för att låta alla involverade komma till tals, det är många intressenter som är inblandade och följaktligen tar det lång tid. Många är berörda på något sätt; antingen genom att tänka, fundera, prioritera eller genom att räkna och kalkylera. Det är många som skall höras och lika många vill påverka och flertalet parter blir berörda. Det gör att det tar tid, men det är viktigt att låta folk få göra sig hörda. Ekonomichef B menar att det skall ta lång tid, på grund av att det skapar ett större engagemang, en bättre förståelse och ger en bra insyn i hela processen. Om processen hade varit mer central, med färre inblandade, så finns risken för att förståelsen för siffrorna i budgeten försvinner och att berörda inte vet vilka mål och visioner som döljer sig bakom den rambudget som fördelas ut till förvaltningarna.

> *”Experterna finns i professionen, men våra politiker är däremot inga experter. De skall göra bedömningar utifrån vad experterna säger, ur ett mycket större perspektiv än vad man kanske behöver göra i den privata världen. De måste ta hänsyn till ett större perspektiv och de måste framförallt prioritera.”* (Ekonomichef B, Kommun B)

Vidare redogör Ekonomichef B om att varje chef får vara med och arbeta fram ramarna. De får ta del av processen genom att bistå med åsikter och önskemål som resulterar i prioriteringar, på så sätt får de en större förståelse och kan slutligen hantera budgeten med en större kunskap i nästa skede. En nackdel med det långa budgetarbetet är otåligheten, berörda personer ute i verksamheterna vill få snabba resultat, vilket kan vara svårt när processen skall vara demokratisk och då tar det tid. Ytterligare en nackdel som framkom under intervjuerna, var att processen är tidskrävande och det upplevs som negativt då det kan ta tid från andra arbetsuppgifter. Budgetarbetet kan bli väldigt dominerande periodvis, vilket

resulterar i att berörda medarbetare inte sitter med något annat än budgetarbetet. Ekonomichef G säger att det är lite ”bökigt” att styra med budget då processen är så lång som den är, men betonar att det är politikernas sätt att ha kontroll. Hen lyfter att det inte riktigt är samma demokrati inom offentlig förvaltning som det är inom den privata sektorn. Det finns ett behov av att kunna styra inom offentlig förvaltning, men det råder en tvist mellan det positiva och det negativa med den långa budgetprocessen. Förvaltningschef C lyfter också både för- och nackdelar med trögheten som den långa processen bidrar till. En förenklad och snabbare process behöver inte betyda att bättre resultat tas och är inte säker på att arbetet hade gynnats genom det heller. Hen berättar att det positiva med trögheten är att galna upptåg som eventuellt bara skulle gynna verksamheterna kortsiktigt inte går igenom.

> *”Vi kan ju inte sitta ett gäng galna förvaltningschefer och säga: ’yes, nu kör vi! Det finns inga hinder!’. Det vore intressant och se vad som skulle hända, men samtidigt så är det väl som med utveckling över huvud taget, det är bra att det finns en viss tröghet med.”* (Förvaltningschef C, Kommun C)

Förvaltningschef C menar att det ger utrymme och tid för eftertänksamhet som resulterar i att man försöker hitta vägar som är långsiktiga. Trögheten kan även bidra till kreativa lösningar eftersom du inte kan gå fort fram. Men du måste fortfarande lösa problemet som har uppstått och på grund av den tröga processen går inte heller problemen över snabbt. Samtidigt är det inte bra om trögheten blir för dominerande, det kan bidra till att processen stannar upp och att lösningar på eventuella problem uteblir. Med tiden kan problemen växa till en större storlek och bära med sig helt andra konsekvenser. Förvaltningschef C menar att *”man behöver ha en snabbare gång, samtidigt som man behöver har en längre planering”*. Intervjupersonerna anser att budgeten har blivit så mycket mer än enbart ett planeringsverktyg för ekonomin idag. I många kommuner har en koppling med mål och visioner för organisationen arbetats fram i linje med budgeten. Det är ett arbete som har lett till att budgeten inte längre benämns som budget, utan som *verksamhetsplan, mål- och resursplan* eller liknande i en del kommuner. Controller E redogör för hur de i Kommun E har börjat arbeta mer med resultatstyrning genom ett resursfördelningssystem. Påkopplingen av ett resursfördelningssystem gör att budgeten inte blir helt dialogbaserad utan att det finns någon typ av prestation i bakgrunden. Det är det som organisationer vanligtvis vill uppnå, för tidigare har det bara varit den politiska dialogen som har lett fram till resursfördelningen. I denna kommun tas det fram ett underlag för hur mycket varje prestation skall vara värd och styr om pengarna efter det. Det kan ses som att de olika verksamheterna på så sätt får betalt utefter vad de presterar.

4.2.2 Hantering av avvikelser

I stora drag så ser det likadant ut i samtliga kommuner, det fastställs en rambudget och intäkterna består av skatteintäkter från medborgarna och statsbidrag som är riktade mot speciella projekt, vilket betyder att verksamheterna hushåller med begränsade resurser. Eftersom ekonomerna själva inte kan styra över resurserna, så krävs det när avvikelser uppstår att omprioriteringar görs. I största möjliga mån skall avvikelser ifrån budgeten undvikas, men det är verkligheten som man arbetar i och eftersom det är mycket arbete med människor händer det en hel del under ett år. Det är naturligt att det uppkommer avvikelser under årets gång, budgeten är ju egentligen en ren gissning för vad som komma skall. Det är många aspekter som påverkar ekonomin i stor grad, men som kommunerna själva inte har någon möjlighet att påverka. Förvaltningschef C berättar att *”det är svårigheter i att långtidsplanera när det händer så oerhört mycket här och nu”*. Hen menar att det finns en vilja inom kommunen att göra aktiviteter för att uppnå en bra kvalitet, men att det sker oförutsedda saker varje år som stör kvalitetsaktiviteterna vilket resulterar i att dessa planerade aktiviter inte blir av. Det är alltså avvikelser som uppstår under året och de hanteras genom omprioritering av resurser, vilket i många fall innebär att verksamheterna blir tvingade till att fokusera på andra mål än vad som först planerades. De avvikelser som uppstår skall alltid redovisas och uppkomsten skall alltid förklaras. Intervjupersonerna menar att ramarna för budgeten inte går att förändra, utan att omprioriteringar får göras inom de ramar som kommunfullmäktige en gång beslutat om. Inom kommunal verksamhet innebär detta att de får se över situationen för verksamheten på nytt för att kunna göra en omprioritering av resursfördelningen. Omprioriteringar av resurser kan ske när som helst under året och eftersom ansvaret i organisationerna är decentraliserat, så innebär det att det blir upp till enhetscheferna att göra omprioriteringar i deras respektive detaljbudget. Så länge de håller sig inom ramen behövs det inte några politiska beslut för omprioriteringen, så länge det rapporteras till nämnderna. Det framgår i kommunernas styrdokument tydligt hur hanteringen av avvikelser skall gå till. De som är ansvariga för verksamheterna måste vidta åtgärder i form av omprioritering av resurser alternativt sända ut sparkrav. Förvaltningschef C förtydligade hanteringen av avvikelser med att göra liknelser inom lagidrott.

> *”Är det så att motståndaren tvingar mig att göra saker, att de tvingar mig att slå passningen. Men det är ju jag som har bollen, jag vill ju bestämma när jag slår passningen. Men motståndarna är så besvärliga att de tvingar oss att slå passningen åt ett annat håll och det blir inte bra. Men kan vi själva bestämma vart vi vill slå passningen så blir det mycket bättre.”* (Förvaltningschef C, Kommun C)

Ekonomichef D berättar att de följer ett centralt styrdokument för hur avvikelser skall hanteras. Idag är situationen för många kommuner en utmaning att hantera mängden

nyanlända elever, vid sådana oförutsedda händelser finns det en möjlighet att ta resurser från något som liknas med en sparbuffert. Enklaste sättet att hantera en så pass omfattande händelse är att minska på elevpengen, vilket rektorer inte tycker om eftersom det innebär färre resurser för fler elever, vilket i sin tur kan resultera i mindre vikarier och mindre inköp av material. Denna typ av buffert återfinns i flera av kommunerna, dock förklarar Förvaltningsekonom G att de ser det som en fond på just deras förvaltning inom kommunen. Från fonden kan verksamheterna söka pengar vid oförutsedda kostnader som uppstår. Ekonomichef B förklarar att det är på central nivå som bufferten budgeteras i Kommun B, där ses den som en finansiell reserv: *”Det skall finnas utrymme för ökade kostnader eller minskade intäkter, utan att sista raden i resultaträkningen skall påverkas”*. Skulle det vara så att den budgeterade bufferten inte räcker till, så fördelas det ut sparkrav eller krav på andra åtgärder, men det innebär inte att budgeten ändras - den är fast. Skulle inte bufferten räcka får verksamheterna se över resursfördelningen och planera åtgärder för att minska avvikelserna, en omprioritering av resurser. Rent formellt anges det att verksamheterna inte får gå utanför budgetens ramar, men om det skulle fattas resurser som skulle leda till allt för stora konsekvenser så kan verksamheterna äska om mer pengar. Detta är något som görs i samband med de olika uppföljningar som sammanställs under året. I fall av avvikelser, oavsett om resurserna enbart omprioriteras eller om extra resurser tillkommer i och med att verksamheten fått tillskott efter att ha äskat pengar, så använder sig kommunerna av simuleringar eller skuggbudgetar, för att kunna ha koll på den aktuella ekonomiska planeringen.

> *”Vid simuleringarna så tittar man löpande, varje månad, vad man har in och vad man har ut. Där stödjer man sig inte så mycket på budgeten.”* (Förvaltningsekonom G, Kommun G)

Att det är lagstadgat med att använda budget är något som framkommer som både positivt och negativt vid hantering av avvikelser. Budgetekonom F berättar att politikerna kan luta sig på budgetramen vid tuffa diskussioner om det råder en negativ attityd till hur en viss resursfördelning har gjorts. Den kan ligga till grund för en form av motivering till varför de har fördelat resurser på ett visst sätt, i och med den långa processen inför fastställandet av budgeten. Något annat som bygger upp en kritisk attityd mot budgeten är de lagar och regler som kommunala verksamheter skall rätta sig efter, när dessa inte kuggar i varandra och det gäller att ha en överordnad styrning. Ibland uppkommer diskussioner kring hur cheferna inte kan uppnå de mål som finns i skollagen, de övergripande målen inom skolan. I sådana situationer anser Budgetekonom F att politikerna har ett ansvar att *”stå på sig”* och förklara att det är en ram som verksamheten måste hålla sig till och därmed anpassa sina mål utefter vad budgetlagen säger. Enligt skollagen skall utbildningarna uppnå godkända och utbildade barn, vilket uppnås genom att enhetscheferna får prioritera resurser på rätt satsning. Många intervjupersoner hänvisar till de olika lagstiftningarna och hur svårt det är att arbeta utefter vad som är lagstadgat, Förvaltningschef C berättar att lagarna inte

”kuggar samman”, det är något som skapar problem och utmaningar i olika resursfördelningar och motiveringar till respektive fördelning, det är en tröghet som tar uttryck i bland annat saknaden av kopplingen mellan mål och medel. Då ekonomin är den styrande delen i processen, förklarar intervjupersonerna att det är svårt att uppnå de pedagogiska målen utan att misslyckas med ekonomiska målen. En ständig utmaning som några intervjupersoner anser hade underlättats om lagstiftningarna vore mer samstämmiga.

4.2.3 Informationsflöde under processen

Budgetekonom F förklarar att en ekonom inom kommunal förvaltning gör så mycket mer än att bara sitta med beräkningar och kalkyler. Idag har ekonomen även en pedagogisk roll och agerar informatör inför exempelvis politikerna som inte har en ekonomisk utbildning. De får arbeta hårt för att informationen om ekonomin skall vara så begriplig som möjligt för dem. Förvaltningsekonom G resonerar sig fram till att en negativ attityd inom organisationen kan bero på den bristande ekonomiska utbildning som många politiker och verksamhetschefer inom den kommunala förvaltningen har. Ekonomichef G betonar att många av cheferna är väldigt intresserade av sin pedagogiska del och är riktigt duktiga på det. Dock anser många av verksamhetscheferna att den ekonomiska biten i deras arbetsuppgifter utgör ett nödvändigt ont, många gånger inte ens nödvändigt, utan bara ett ont. De tycker att arbetet med ekonomin är jobbigt och upplever att det tar upp mycket av deras tid som de hade kunnat lägga på andra aktiviteter. Samtidigt finns det verksamhetschefer som anser att det är roligt med ekonomi och följaktligen blir de duktiga på den delen av arbetsuppgifterna. Men samtidigt betonar Ekonomichef G att den ekonomiska delen inte skall överdrivas och exemplifierar genom att dra paralleller till den privata ekonomin. Hen anser att nyckeln för att få verksamhetscheferna att förstå ekonomin lättare ligger i att förenkla för dem och att förklara att ramarna för budgeten kan jämföras med pengarna de själva har på kontot varje månad. Det går inte att göra av med mer pengar än vad som finns där, och i den privata ekonomin är det inget konstigt.

Vidare berättar flera av intervjupersonerna att det ofta märks ute i verksamheten att det inte finns ett samband mellan verksamhetstyrning och ekonomistyrning. I själva verket är det verksamheten som styrs via ekonomistyrningen. Ekonomichef G menar att det inte saknas en koppling mellan medel och mål, utan det snarare saknas en medvetenhet om hur viktig ekonomin är. Verksamhetscheferna kanske inte alltid förstår terminologin och det ekomiska språket, och då behövs en förklaring med annan terminologi så de inte tappas bort i informationsprocessen. Attityder som har framhävts inom förvaltningen uttrycker på ett negativt sätt att *”det är bara ekonomin som gäller”*. Vidare betonar Ekonomichef D att en rektor för en skola sitter i en kluven situation. De har tryck från föräldrar, elever, staten och från kommunen att uppnå samtliga mål inom respektive område. Samtliga intervjupersoner förklarar att då ekonomin är styrande finns en stor risk att den upplevs som negativ. Detta

på grund av att det saknas en koppling mellan mål och medel. För att förbättra attityden berättar intervjupersonen att det krävs ett tydliggörande att det är medlen som resulterar i måluppfyllelse.

> ”*Det är många som tittar på ekonomin, men målen blir oftast något som är långt bort /…/ Fast jag är ekonom själv, så är jag lite förvånad över att målarbetet inte riktigt tränger fram mer*.” (Ekonomichef D, Kommun D)

Till följd av ett eget intresse av det ekonomiska så redogör många av intervjupersonerna att det saknas en koppling mellan mål och medel hos cheferna; eller snarare en medvetenhet om att det är budgetresurserna som är medlet för att de skall uppnå deras övergripande mål. Ett liknande konstaterande som även Förvaltningsekonom G gör. Hen resonerar att det kan bero på en bristande kommunikation från ekonomernas sida, att de inte är tillräckligt pedagogiska i deras stöttning till verksamheterna med syftet av budgeten. Ett förslag som ges på åtgärd är att döpa om budgetdokumentet så den ekonomiska terminologin försvinner och inte komplicerar budskapet. Att mål och medel framstår som en finskrivning tillsammans. Inom utbildningsförvaltningar blir det väldigt påtagligt att det är en skev prioritering av måluppfyllelse och att det är de ekonomiska målen som styr. Ekonomichef D pratar om att det finns rektorer som avskedas för att de inte håller sin budget, en ekonomisk anledning, men att det inte är avskedning som blir till följd av att personalen är i uppror för att chefen är dålig. Det är just det som det stora ekonomiuppdraget handlar om; hur man lyckas att få cheferna att balansera kraven, för i bugetplanen står det att budgeten är överordnad kvalitetsutfästelserna.

> ”*Det finns ett antal rektorer som nästan får avgå för att de inte håller sin budget. Men jag tror inte att det finns någon som får gå för att måluppfyllelse på enheten är dålig, eller att personalen är i uppror för att chefen är kass. Men att rektorer får gå för att de inte håller budgeten, är lite märkligt*” (Ekonomichef D, Kommun D)

Målen är alltid underordnade den ekonomiska balansen. Om pengarna inte skulle räcka till i verksamheterna så får målen prioriteras bort, det kommer som en order från högsta instans. Ekonomichef B belyser att budgeten är det mest tydliga styrinstrument som finns i en kommun, men betonar även att det inte finns någon korrelation mellan mängd resurser och kvalitet. Hen utvecklar sitt svar med att betona att resultatet i en verksamhet inte alltid blir bättre till följd av att fler resurser fördelas dit. Skolmålen blir inte bättre uppfyllda bara för att lokalerna fräschas upp eller att nya böcker köps in. Det kan absolut vara en bidragande faktor, men inte en avgörande faktor. Den avgörande faktorn är mötet mellan läraren och eleven.

> ”*Det är nog ganska givet och vedertaget skulle jag vilja påstå, att resultat och måluppfyllelse inte har någon direkt korrelation till hur mycket resurser man har*” (Ekonomichef B, Kommun B).

Vidare förklarar Ekonomichef B skillnaden mellan privat och offentlig verksamheten och synen på vinst. Eftersom offentlig verksamhet inte är vinstdrivande, så får begreppet vinst en annan betydelse. Inom denna verksamhet är deras främsta mål att skapa så bra service och kvalitet som möjligt för kommunens medborgare. Det är det som skall maximeras, inte ett finansiellt överskott som det strävas efter på den privata marknaden. Och för att kunna uppnå en hög service och kvalitet, som är målet inom offentlig verksamhet, så används finansiella resurser för att nå det målet. Som en intern strategi blir pengarna medlet för att ta verksamheten mot målet inom offentlig verksamhet, till skillnad från en privat verksamhet där pengarna ofta är målet. Även Förvaltningschef C lyfter vikten av att ha budgeten som en del av den interna strategin. Med hjälp av de förutsättningar som politikerna ger i form av en ram, så kan det inom kommunen kartläggas hur resurserna kan fördelas på bästa sätt. En av intervjupersonen anser att budgeten fångar upp samtliga delar i en ekonomistyrning.

> *”Det övergripande strategiska, att man har koll på politikens roll, verksamhetens roll, är målinriktad, följer upp och är modig att ta de beslut och våga stå upp för att vi skall dit. Det tror jag ger en oerhörd kraft! Då tänker jag att vi jobbar med pengen som en drivkraft”* (Förvaltningschef C, Kommun C).

Controller A berättar att de har genomgått en omarbetning av samtliga styrdokument och följaktligen har de även lagt ner mycket tid på att diskutera kopplingen mellan mål och medel. Som chef skall man kunna alla styrdokument och ekonomiska styrprinciper för att kunna styra och leda sin verksamhet, just därför har dessa dokument arbetats genom för att minska ner storleken för att få med det allra viktigaste. Arbetet har visat sig väl och det fungerar ganska bra i dagsläget. Därför råder det inte några frågetecken kring vilka resurser som krävs för att nå de mål som finns, åtminstone upplevs inte det som så från centralt håll.

4.2.4 Framtidsperspektiv

Intervjupersoner är eniga om att budgeten kommer att användas som styrverktyg i kommunala verksamheter i framtiden. Eftersom intäkterna är i form av skatteinbetalningar från kommunens medborgare så är det inte något som går att påverka, och därför anser de att budgeten är det bästa verktyget för just resursfördelning. Intervjupersonerna är rörande överens om att det krävs en kontroll över resursfördelningen, vilket budgeten erbjuder. Dessutom måste det visas hänsyn till det demokratiska spelet och via budgetprocessen

inkluderas alla led. Dock siar intervjupersonerna i en utveckling av budgeten och bland annat tror Budgetekonom F att den tekniska revolutionen kan komma att påverka budgeteringsprocessen för att få fler att tycka till i processen.

> *”Kanske kan tekniken påverka hur budgeten arbetas fram framöver. Eventuellt kan medborgarna med hjälp av tekniken vara med och tycka till och påverka budgeten i framtiden”* (Budgetekonom F, Kommun F)

I dagsläget är det lagstadgat att offentliga verksamheter skall ha en budget, vi lät intervjupersonerna få tänka fritt kring hur ekonomistyrningen hade sett ut om lagen inte hade funnits och de är eniga om att budget är det bästa verktyget för resursfördelning. Ekonomichef B beskriver uppföljningen av budgeten som ett kvitto på vad som har gjorts i verksamheten och visar på huruvida verksamheten har gått bra eller inte, tack vare de kontinuerliga avstämningar och uppföljningar som genomförs. Utan budgeten skulle endast ett kostnadsunderlag föreligga på de kostnader som faktiskt har varit, utan något jämförelseunderlag som styrker att man ligger i linje med vad som hade förväntats. Budgeten fyller en form av kontrollåtgärd och det är svårt att kontrollera och styra utifrån utfall när intäkterna inte kan påverkas. Ekonomichef D menar att det säkert skulle kunna gå att arbeta utan budget, och att kommunerna i efterhand skulle debitera medborgarna för det arbete som utförts istället.

> *”Vi har haft en teoretisk tanke om vad man skulle kunna ha istället för budgeten, till exempel om rektorer får göra precis vad de vill; anställa så mycket folk de vill. Efteråt så gör man en beräkning på kostnaderna och sedan skickar man en faktura till skattebetalarna. /…/ Den inbetalda skatten räcker inte, du som skattebetalare måste betala in mer för att täcka utgifterna. Det skulle teoretiskt sett fungera, men jag tror inte att det är det man vill ha”* (Ekonomichef D, Kommun D)

Intervjupersonerna har lite olika åsikter kring huruvida budgeten fångar upp helheten i ekonomistyrningen eller inte. De är alla ense om att det fångar upp helheten i planeringsfasen, att det inte finns något bättre styrverktyg för just den uppgiften. Men Ekonomichef G lyfter vikten av att blicka framåt i arbetet med ekonomistyrningen. I dagsläget beskriver hen att det arbetas alldeles för mycket med att titta bakåt, vilket kan hämma utvecklingen när det istället skall blickas framåt för att se vad som kommer att hända de kommande åren. ”*Det kanske skall ses som en bil, vilket är störst; backspegeln eller framrutan?”*. Vid uppföljningar och avstämningar görs kontroller på vad som har varit, hur det såg ut förra räkenskapsåret. Den tid som läggs på detta skall istället läggas på att se framåt, att arbeta proaktivt, planera och följa upp med reflektioner om hur det borde arbetas för att hamna på en viss framtida position. Ekonomichef G tycker inte att tiden skall läggas på att analysera om vilken position organisationen har idag baserat på de val som gjorts och aktiviteter som

har genomförts. Som komplement till budgeten, för att täcka in allt, beskriver hen ett tillvägagångssätt som benämns som ”rullande tolv”. Det innebär att de senaste tolv månadernas utfall används som jämförelseunderlag, samtliga årsvariationer inkluderas då i underlaget. Vidare förklarar Ekonomichef G att siffrorna som används inte blir gamla vid detta arbetssätt och berättar vidare att det är väldigt lätt att jämföra nuvarande maj med utfallet som var i maj året innan. Ur ett planeringsperspektiv är det alltid lite konstigt om någon tänker ur ett kortsiktigt perspektiv.

> *Det är inte okej att tänka kortsiktigt om du inte har en lång tanke bakom! Vi vill ha snabba förändringar, men det måste vara långsiktigt”* (Ekonomichef G, Kommun G).

Ur ett organisatoriskt perspektiv siar Ekonomichef G om hur olika nyckelpersoner inom kommunen kan komma att påverka hur ekonomistyrningen kan se ut i framtiden. Hen förklarade att centrala roller på ekonomiavdelningen styr över fördelningsmodeller. Trots att de är välfungerande idag, förekommer de som är gammalmodiga och skulle behöva ses över för att effektivisera arbetsprocessen. Om modellerna ses över för hur ekonomistyrningen går till, så kommer följaktligen även budgetprocessen att påverkas och utvecklas. Ekonomichef G tror att förvaltningarna kunde ges lite mer fria tyglar, att de kunde få en egen summa pengar att styra över istället för att allt skulle vara centralt styrt. Men framhäver samtidigt att det inte går att laborera med skatteintäkterna och det resulterar i att budgeten som verktyg inte kommer att försvinna. Det framkommer tydligt i våra intervjuer att budgeten kommer att vara kvar och samtliga intervjupersoner ger exempel på hur den istället kan kompletteras för att fungera bättre. På vilket sätt budgeten kommer att kompletteras på tror Förvaltningschef C beror på vilka problem och utmaningar som en kommun står inför. Ekonomistyrning handlar om att påverka ett beteende i organisationen, mot ett bättre ekonomiskt beteende så att de övergripande målen nås på ett mer effektivt sätt. Kompletteringen av budgeten som verktyg behöver belysa de problemområden som budgeten misslyckas med att lösa. Risken med att komplettera budgeten är att de kompletterande styrsystem bara byggs på utan att faktiskt byta ut varandra.

4.3 Sammanfattning av empiri

Fördelen med den långa budgetprocessen anses vara att hänsyn tas till demokratin i samhället, medan nackdelen anses vara att det frambringar en otålighet hos involverade intressenter. De ramar som sätts för budgeten går inte att ändra på, det är de ramarna som gäller. För att hantera avvikelser behöver det skickas ut sparkrav alternativt att verksamhetscheferna får göra en omprioritering av resurser. Inom samtliga kommuner finns centrala styrdokument som anger hur avvikelser skall hanteras samt krav på att motivera åtgärder som görs vid omprioriteringar. En verksam ekonom inom utbildningsförvaltning sitter på

en tudelad arbetsbeskrivning där ekonomerna bland annat agerar utifrån en konsulterande roll för verksamhetscheferna. I den här rollen måste ekonomerna anpassa informationen för dem som skall ta emot den. En verksamhetschef har ingen stor ekonomisk utbildning och förstår inte alltid terminologin, vilket kan resultera i en oförståelse för nyttan av att arbeta med budget. Som ekonom gäller det att vara pedagogisk i sin konsulterande roll och förklara syftet så att kopplingen mellan medel och mål framgår tydligt.

Enligt svensk lagstiftning skall budget användas för att styra kommunal verksamhet. Under intervjuerna gavs deltagande intervjupersoner möjlighet att sia om framtiden för budget och samtliga svarade att budgeten kommer att behållas. Dock tror de att den kommer att utvecklas och kompletteras med något ytterligare styrverktyg, beroende på organisationens utmaningar och ekonomiska situation.

5. Analys och tolkning

I följande kapitel kommer den insamlade empirin att analyseras och tolkas med hjälp av den konstruerade analysmodellen för att finna stöd i den teoretiska referensramen.

5.1 Attityder till budgetering

En attityd visar sig i en medvetenhet om att budget är det styrverktyg som används, medarbetare är vana att det är den som gäller sedan en längre tid tillbaka. Budgeten är det rätta verktyget för att styra en kommunal verksamhet, främst eftersom kommunernas ekonomiska uppdrag är att fördela skatteintäkter utefter de politiska mål som organisationen satt upp, det är något som framkommer i intervjuerna och från Premchands (2001) studie. Flera av intervjupersonerna påpekar att det går att nå ett bättre engagemang till budgeten om förståelsen för den skulle ökas, vilket skulle kunna leda till en konsekvent positiv attityd. Enligt Weick, Sutcliffe och Obstfeld (2005) uppnås en större förståelse genom att det skapas en mening i en situation eller ett sammanhang. För de personer inom kommunal verksamhet som inte är positivt inställda till budgeten ligger en förklaring i att de inte förstår dess syfte. Det är inte så konstigt att vissa verksamhetschefer är negativa till att arbeta med budgeten då många av dem inte heller förstår vikten av den. Ekonomerna får ta en mer pedagogisk roll inför sina medarbetare och det tyder på att en jämförelse med den privata ekonomin oftast är lösningen för att få medarbetarna att förstå att budgeten inte är så komplex. Den inarbetade lönen får representera skatteintäkterna, och precis som att lönen inte går att påverka i efterhand, går det inte heller att påverka skatteintäkterna. Likt de ramar som lönen har i vardagen för hur mycket som individen kan spendera under månaden, har även budgeten ramar för verksamhetens utgifter. Att få till sig informationen på en så pass pedagogisk nivå verkar vara en vinnande strategi på arbetsplatserna och ökad förståelse för ett fenomen har visat sig vara en motivationsfaktor även enligt Marginson och Ogden (2005). Det är något som kan generaliseras i stort i livet, ökade kunskaper om ett ämne eller en aktivitet kommer i längden också öka motivationen till att använda eller lära sig ännu mer om det. Den ökade förståelsen och kunskapen skapar även mer mening i arbetet, det är något som bland annat Libby och Lindsay (2010) hävdar och som även ligger i linje med vad Weick, Sutcliffe och Obstfeld (2005) redogör för gällande meningsskapande.

Det finns helt klart delar med budgeten som intervjupersonerna tycker är bra, bland annat att det är ett så pass välkänt styrverktyg som känns stabilt i en sådan verksamhet som de arbetar i. Samtidigt är de inte helt främmande för att kritisera budgeten och tycker att arbetet med att ta fram den kan effektiviseras. Att budgeten inte enbart används för att planera ekonomin är välkänt, även om det är det som många först tänker på. Den används

till mer och just kopplingen till organisationens mål är något som efterfrågas och som bland annat Williams (2008) anser vara en av de viktigaste delarna för att öka motivationen. Det krävs ett hårt arbete för att få fram en tydligare koppling till de politiska målen, där empirin visar att kommunerna har kommit olika långt. Det är lättare att arbeta inom ramarna om det finns mer resurser där, än om ramarna är väldigt strama. Empirin tyder på en mer kritisk attityd hos de kommuner som också uttrycker att de har en kärv ekonomi. Det kan kopplas till Anessi-Pessina, Sicilia och Steccolini (2012) som hävdar att den ekonomiska situationen en organisation befinner sig i är avgörande för attityden. Även det skulle kunna hänföras till den privata ekonomin där det är lättare och roligare att röra sig inom ramarna för en rimlig lön än att behöva vända på varenda krona. Det är intressant att de organisationer som har en kärv ekonomi upplever budgeten som något negativt. Om det finns färre resurser att röra sig med, borde det underlätta med klara riktlinjer för vilka resurser som får användas och till vad. Det borde underlätta arbetet med att kontrollera och även hantera de utgifter som finns. En budget borde ge en större mening i ekonomistyrningen hos de organisationer som till exempel har sparkrav och måste se över resursfördelningen. Samtidigt betonar Weick, Sutcliffe och Obstfeld (2005) betydelsen av att skapa mening i ett sammanhang baserat på sin egen referensram. Vi som har genomfört studien anser att en budget hade underlättat en kärv situation, medan någon annan uppfattar den på ett helt annat sätt baserat på deras specifika referensram. Alla individer är olika och har därmed varierande erfarenheter och slutligen individuella referensramar som på olika sätt ger olika meningar i samma situation.

5.1.1 Lång process

I intervjuerna framkommer både ris och ros om den ständigt pågående budgetprocessen. Det är en lång planering som pågår under nästan ett helt år innan själva budgetåret kommer. Tidigare studier, bland annat Hansen, Otley och Van der Stede (2003), har konstaterat att arbetet med budgeten är en väldigt tidskrävande process och kritiserar den på grund av det, något som både bekräftas och dementeras i intervjuerna. Resultatet tyder dock på att det är många positiva effekter som kommer av den långa processen; många medarbetare kan involveras i arbetet, flertalet dialoger hinns med och ligger till grund för att bra beslut skall fattas samt att risken för att felaktiga beslut tas minskar drastiskt. Inkluderandet av medarbetare anses vara bra, de får mer att säga till om och eftersom de har bättre koll på sina respektive verksamheter kan de komma med bättre input, så som idéer och information om sin verksamhet. Bland annat Budgetekonom F och Ekonomichef A har konstaterat att de genom att inkludera verksamhetscheferna får en bättre förståelse för budgeten ute i organisationen och de har lättare för att arbeta med den. Detta tyder på att den ökade motivationen hos medarbetarna som Marginson och Ogden (2005) kunde antyda, också kan hittas hos verksamma personer inom kommunal verksamhet i Västsverige. Om det inte finns en förståelse för det grundläggande syfte som finns med aktiviteterna och uppgifterna

som skall genomföras så försvåras arbetsprocessen (Marginson & Ogden, 2005; Huang & Chen, 2010). Ett konstaterande som även ligger i linje med vad det innefattar att skapa en mening i ett sammanhang, vilket Weick, Sutcliffe och Obstfeld (2005) redogör för. Vikten av att förstå syftet i en situation är fundamentalt för att vidta åtgärder och därmed bli motiverad. Att bli involverad i budgetprocessen, som många upplever som lång, inger en förståelse för hur allt hänger ihop, hur alla intressenter påverkas och däri skapas förståelse för budgeten syfte. Att intervjupersonerna är positivt inställda till processen är uppenbart, då de redan är involverade till den grad att de har en förståelse för processen och vad budgeten bidrar till.

Några intervjupersoner beskrev en tröghet med arbetet och att det finns en otålighet i att behöva vänta en lång tid innan resultat visar sig. Att arbeta inom kommunal verksamhet kräver att ständigt ha i åtanke att erbjuda kvalitet och välfärd till kommunens medborgare, vilket den demokratiska processen bidrar till. Det visar sig vara en ständig kamp att uppnå en balans mellan att ha effektiva processer och att värna om demokratin, det ena får inte ta över det andra. Som Ekonomichef B beskriver är ”vinsten” inom offentlig verksamhet den säkerhet och kvalitet som kommunens verksamhet erbjuder medborgarna. Eftersom budget-arbetet är så pass omfattande verkar det finnas en oro i att kvaliteten skall försämras på grund av trögheten och att det skall utbrista en frustration till den bristande effektiviteten. Processen behöver effektiviseras för att inte riskera att trögheten tar över (Wilimas, 2008), samtidigt som det är viktigt att värna om den demokratiska processen för att låta samtliga intressenter komma till tals. Balansen mellan att värna om den demokratiska processen och att effektivisera och minimera trögheten förklarar varför intervjupersonerna överlag är positiva till budgeten, men negativa till vissa egenskaper som skapar denna tröghet och otålighet. Vi bor i ”landet lagom”, men det är en ständig utmaning att vara lagom och att finna en balans. De intressenter som anser att processen betonas av en tröghet är de personer som inte heller ser en mening i att det tar så lång tid, de behöver förklaringar för att skapa mening i arbetet (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005). För dessa intressenter är syftet att få resurser för deras specifika aktiviteter, de ser inte syftet i den demokratiska processen och därför är de negativa till budgetprocessen och den tid det tar. Det brister i att se det övergripande syftet och målen som en kommunal verksamhet har: att värna om samtliga medborgare, inte vissa specificerade grupper. De intressenter som ser syfte och en mening i den demokratiska processen uppvisar en positiv attityd och de intressenter som slutligen motiveras av deras egna aktiviter upplever processen som trög och är således negativ till budgeten.

Det som intervjupersonerna kritiserar med budgeten och är negativa till, är att den baseras på gamla siffror trots att det är en planering för framtiden. Kanske skulle den tiden som läggs på att sammanställa gammal data istället läggas på att analysera framtiden och ta fram prognoser. Samtidigt så menar intervjupersonerna att uppföljning av budgeten är ett kvitto på att verksamheten är på rätt spår, vilket är i linje med vad exempelvis Frezatti m.fl.

(2011) konstaterat - ekonomistyrningen är en viktig del i uppföljningen för att ha kontroll. Uppföljningen är en lika stor del av budgetprocessen som att arbeta fram underlaget, och i de kommunala verksamheterna tar budgetarbetet aldrig slut. Ekonomerna arbetar olika mycket med den under årets gång, eller kanske snarare på olika sätt. Uppföljning är en viktig del och då är budgeten fördelaktig, vilket har konstaterats av såväl Ferry och Eckersley (2012) som Hansen och Van der Steede (2004). Uppföljningsarbetet är även något som intervjupersonerna uppmuntrar och ser som en bra del i processen och förklarar varför de anser att budgeten är det rätta verktyget och överlag är positiva till den. När intervjupersonerna exemplifierar uppföljningen som att det är ett kvitto på att du gör rätt, så anspelar detta på att ett syfte skapas i uppföljningsprocessen. Därför är de positiva till denna del av budgeten, då meningsskapandet blir mer påtagligt och motivationen till att arbeta med budgeten höjs (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005).

5.1.2 Hantering av avvikelser

Något annat som budgeten kritiseras för är att den är stel och att det inte skulle gå att agera utanför dess ramar (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). Detta är något som blir väldigt påtagligt inom den kommunala förvaltningen eftersom det bland annat handlar om skatteintäkter som skall fördelas ut. Skatteintäkter är begränsade resurser då kommunerna inte kan kräva högre skatteinbetalningar i efterhand för att täcka kostnader, det innebär att budgetens ramar gäller eftersom de representerar medborgarnas skattebetalningar. För att politiker skall bli omvalda inför nästkommande mandatperiod måste de inge ett förtroende för att fortsätta styra och genom att hålla budgeten och prioritera om resurser inom ramen visar på en respekt för medborgarna. De kan inte slösa på fel aktiviteter och de måste veta vilka aktiviteter som skall prioriteras för att uppnå det som är bäst för kommunen: hög service och kvalitet. Att prioritera bort resurser, eller prioritera om resurser, är aldrig något som en chef ser fram emot, därför finns det stadgat i styrdokument hos samtliga kommuner hur avvikelser skall hanteras och vilken typ av avvikelser som skall tas hänsyn till. För att finna någon typ av motivation till att hantera avvikelser som uppstår, måste det även finnas en mening i det arbetet (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005). Medarbetarna behöver ha en struktur som de kan finna en mening i för att vidta åtgärder för att hantera avvikelserna. Det är uppenbart att detta togs i åtanke när de centrala styrdokumenten skapades för avvikelsehanteringar. Det verkar som om högre instanser misstänkte denna fallgrop med att inte se någon mening i att hantera avvikelser och utvecklade på så vis centrala styrdokument som skulle motivera kommunala medarbetare till att genomföra åtgärder. Därför återkopplar intervjupersonerna att det är viktigt att motivera varför vissa avvikelser har uppkommit och även ange hur de skall åtgärda dem, för att finna en mening och även en motivation till att genomföra de handlingar som krävs.

Samtliga intervjupersoner är tydliga med att de aldrig gör en ny budget under året, det arbetet skulle det aldrig finnas tid till. Men trots dessa påståenden framkommer det att det görs små skuggbudgetar vid sidan om den ursprungliga rambudgeten. Detta tyder på att ekonomerna anser att budgeten är ett bra styrverktyg, eftersom de nya versionerna används för att hantera de avvikelser som uppkommer när planeringen inte stämmer överens med verkligheten. Det kan förklaras av att ekonomerna ser det som en naturlig del i sitt arbete att upprätta en aktuell budget vid sidan om, precis så som Huang och Chen (2010) förespråkar att organisationer skall arbeta. Om ekonomerna inte hade gillat att arbeta med budget så hade ett annat styrverktyg använts vid sidan om för att hantera avvikelser, medan den officiella rambudgeten skulle råda på ett övergripande plan. Samtidigt visar empirin att den prognos som budgeten bygger på, inte ligger i tid med vad som händer i verkligheten, vilket var den faktor som innebar att Wallander (1999) övergav budgeten helt. Utbildningsförvaltningen verkar i en miljö som är svår att påverka och styra då omständigheterna bland annat beror på befolkning och andra faktorer som inte kommunen själva kan påverka. Dessutom måste verksamheten hantera svensk lagstiftning om utbildning, där skollagen kräver att alla barn har rätt till en utbildning. Kommunen kan inte neka ett barn sin rätt till utbildning och måste därför exempelvis hantera nyanlända barn på bästa sätt, vilket leder till att det uppstår avvikelser som hamnar utanför den ursprungliga budgeten. När avvikelserna uppstår måste resurser omprioriteras och vissa mål får helt enkelt bortprioriteras, något som självklart påverkar verksamheterna negativt och därmed följer en lite mer kritisk syn på budgeten. Det är förståeligt att det uppstår en mer kritisk syn, men för att motverka den har kommunerna tydliga riktlinjer för hur avvikelser skall motiveras och förklaras. Den informationen kan sedan skapa den större förståelse som många tidigare studier visat vara viktig (Marginson & Ogden, 2005; Huang & Chen, 2010). Detta är offentliga handlingar där åtgärderna redogörs och detta verkar således bli ett steg i att arbeta vidare med kommunens ”vinstsyfte”, nämligen att sträva efter att skapa en säkerhet och kvalitet för medborgarna. De får information om vilka konsekvenser diverse processer ger och vilka åtgärder som görs för att hantera konsekvenserna.

I intervjuerna framkom det att det inte bara är avvikelser i kvantifierbar form som uppstår, utan även kvalitativa avvikelser i form av bristen i måluppfyllnad. Utmaningen för en kommunal verksamhet är de olika lagstiftningarna som verksamheterna måste anpassa sig efter. Skollagen, budgetlagen och kommunallagen är de mest centrala lagstiftningarna som påverkar och styr aktiviteterna inom verksamheten. Att lagstiftningarna inte stämmer överrens var något som intervjupersonerna kritiserade och som kan leda till problem med att ta fram budgetet. Resultatet tyder på att det är en ständig kamp att hålla sig inom budgetens ramar, samtidigt som fokus skall ligga på kärnverksamheten inom utbildningsförvaltningen, vilken är att ge utbildning till alla barn och ungdomar. Ekonomichef D gav ett uppenbart exempel på hur skev målbilden är när en rektor kan få lämna sin post till följd av att inte ha klarat av att hålla sig till de ekonomiska målen, men att det sällan sker till följd av att de pedagogiska målen som hör till kärnverksamheten inte är uppfyllda.

Ekonomistyrningen via en budget blir väldigt påtaglig och det blir tydligt hur motståndare föds när uppföljningsåtgärder får konsekvenser som drar uppmärksamheten bort från kärnverksamheten, vilket i detta fall är att erbjuda utbildning till barn och ungdomar. En skolmiljö som är påverkad av många olika faktorer så som olika lagstiftningar, olika krav på mål från Skolverket och föräldrar, gör att arbetsmiljön blir en föränderlig och dynamisk miljö som påverkas dagligen. Enligt Hansen, Otley och Van der Stede (2003) hämmas kreativiteten hos cheferna i en budgetstyrd verksamhet som verkar i en sådan miljö, något som våra resultat delvis kan instämma med. Den varierande attityden till budgeten och att det är de ekonomiska målen som är överordnade, förklarar varför det inte går att fastställa en samstämmig attityd till budgeten och dess koppling till måluppfyllnad.

Som ekonom finns det uppenbarligen ett intresse för ekonomi och enligt studiens resultat är ekonomerna positiva till budgeten som styrverktyg, dock behöver det inte vara ett eget intresse för ekonomi som styr attityden till just budgeten. Det handlar snarare om att ha en bra kännedom om sin verksamhet och vilka resurser som den kräver, för att slutligen kunna prioritera rätt aktiviteter som resurserna skall fördelas till. Intervjupersonerna berättar att de verksamhetschefer som är mer positiva till budgeten är de som har ett eget intresse för ekonomi och verkar kunna hantera den bättre och de avvikelser som uppkommer. Tack vare detta eget intresse har de skapat en mening i arbetet med en budget och motiveras till att utföra de handlingar som krävs (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005). Intervjupersonerna menar att verksamhetscheferna ibland kan känna sig begränsade med de tilldelade resurser som finns, men eftersom ekonomerna har en mer positiv attityd till budgeten kan de hjälpa till och konsultera verksamhetscheferna åt rätt håll med ekonomiska åtgärder. De kan konsultera och vägleda så tillvida att ekonomerna ger verksamhetscheferna en mening och ett syfte i en ekonomisk situation som de uppenbarligen inte har någon referensram (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005) att falla tillbaka på för att skapa sig en förståelse på egen hand. Det tyder på att olika nivåer behövs på den pedagogiska biten i arbetet för att proaktivt arbeta för att uppnå en positiv och samstämmig attityd till budgeten.

5.1.3 Informationsflöde under processen

Samtliga besökta kommuner, med undantag från en av de mindre kommunerna, upplever att det råder ett glapp mellan mål och medel, och därför måste ekonomerna agera informatörer gällande budgetens syfte. De måste förmedla informationen på ett pedagogiskt sätt så verksamhetscheferna förstår varför de måste prioritera resurserna och därmed avgöra vilka aktiviteter som får ställas åt sidan om de inte ryms inom budgetens ramar. När ekonomerna inte lyckas med denna uppgift riskeras att syftet inte förmedlas korrekt och mynnar ut i en oförståelse (Weick, Sutcliffe & Obstfeld, 2005) kring vilken roll budgeten har. Som Huang och Chen (2010) lyfter är det viktigt att intressenter är delaktiga och även får korrekt information om processen för att motiveras. Här blir ekonomens roll inte

speciellt naturlig, en ekonom skall bidra med ekonomisk kunskap om hur hushållning med begränsade resurser fungerar, inte att förmedla information på ett pedagogiskt sätt - en ekonom är inte en pedagog. De gånger som informationen om budgetens syfte brister på vägen ner till verksamhetscheferna kan det mynna ut i en mer negativ attityd då de inte förstår varför de har begränsade resurser. Trots att samtliga intervjuade ekonomer överlag är positiva till budgeten, så är det fortfarande verksamhetschefer som varierar i attityd till styrverktyget. Det kan bero på att ekonomerna inte är tillräckligt pedagogiska i deras information om budgetens syfte och misslyckas därmed att ställa upp tillräckligt tydliga referensramar som kan skapa en mening med budgetarbetet som motiverar verksamhetscheferna och slutligen resulterar i en positiv attityd då de har en bättre förståelse för budgeten (Brown, Colville & Pye, 2015; Huang & Chen, 2010).

Som det ser ut idag inom kommunal utbildningsförvaltning förekommer inofficiellt två läger: ekonomerna som innehar en konsulterande roll och verksamhetscheferna som har en verkställande roll. Uppenbarligen råder det ibland en kommunikationsbrist som kan resultera i en mer negativ attityd, då kommunikationen är otillräcklig (Huang & Chen, 2010). Istället för att arbeta var för sig, borde ett samarbete mellan ekonomerna och verksamhetscheferna appliceras för att minska gapet mellan mål och medel och så vis skapa en bättre attityd och inställning. Samarbetet skall resultera i att skapa en mening med varför budgeten är ett viktigt styrverktyg inom kommunal förvaltning. I en del kommuner visar det sig att de ha arbetat fram ett bättre samarbete och har ekonomer som är ansvariga för olika områden. På så vis får verksamhetscheferna stöd och den ekonomiska kunskap i teamet som behövs. Som Williams (2008) konstaterar så uppnås ett effektivare arbete om alla involverade personer är utbildade och kunniga inom området. Genom ett samarbete mellan ekonomerna och verksamhetscheferna så kan attityden till budgeten bli mer positiv om båda parter bidrar med respektives spetskompetens. Detta skulle även skapa en bättre referensram för samtliga inblandade som bidrar till ett starkare motiv till att arbeta fram handlingskraftiga åtgärder (Weick, Sutcliffe & Obstfed, 2005; Brown, Colville & Pye, 2015). En utbildad ekonom har kunskap och förstår syftet med en budget (Libby & Lindsay, 2010) och det är inte så konstigt att samtliga ekonomer är positiva till budgeten och att det är rätt verktyg för verksamheten då de delar en ekonomisk referensram som skapar en mening med att arbeta med en budget, vilket leder till en bättre förståelse och motivation (Weick, Sutcliffe & Obstfed, 2005; Brown, Colville & Pye, 2015) till att arbeta med den. Men detta förklarar även varför attityden är mer splittrad på verksamhetsnivå där det inte alls förekommer samma ekonomiska kunskap och inte heller någon referensram inom ekonomirelaterade arbetsuppgifter. Verksamhetscheferna har en mindre ekonomisk referensram och i de fall där det inte finns något eget intresse för ekonomi, så finner de heller ingen motivation till att arbeta med den, vilket visar sig i en negativ attityd och även bristen i att uppfylla budgetmålen. För att förstå syftet med en budget, behövs en bättre förståelse för kopplingen mellan medel och mål (Libby & Lindsay, 2010; Huang & Chen, 2010).

5.1.4 Framtidsperspektiv

Att budgeten inte kommer att överges för något annat styrverktyg var något som samtliga av våra intervjupersoner drog slutsats om, men trots att de konstaterar att budgeten är det rätta verktyget för att styra verksamheten, så skildrar de fortfarande nackdelarna som en budget har. De menar att den borde kompletteras med andra styrmodeller för att täcka upp de brister som finns, vilket är i linje med vad Ekholm och Wallin (2000) konstaterat. Uppenbarligen är det en utmaning att arbeta utefter budgetens tydliga ramar för att uppnå alla de kraven på mål som finns inom utbildningsförvaltningen. Tydligast är detta när en av intervjupersonerna exemplifierar med att vissa rektorer får lämna sin post för att de inte uppfyller budgetmålen. När ekonomistyrningen hämmar andra mål inom organisationen, som representerar kärnverksamheten, ter det sig naturligt att attityden blir av negativ art. Merparten av intervjupersonerna påpekade att det inte finns något annat ekonomistyrnings-verktyg som fungerar bättre ur resursfördelningssynpunkt, och ur den synvinkeln tycker samtliga intervjupersoner att budgeten fungerar bra. Trots detta fick vi kreativa förslag på hur ekonomistyrningen kunde se ut i framtiden, vilket indikerar på att om valfriheten hade funnits, skulle budgeten förmodligen kompletteras med andra styrverktyg. Att ha val-möjligheten till att välja bort något kan ligga till grund för en mer negativ attityd till budgeten, eller snarare vissa delar av budgeten då vissa förslag var att komplettera den. Kompletteringen av budgeten har redan skett i en av kommunerna som undersökningen genomfördes hos och kanske går de kommunala verksamheterna mot något som kan liknas med ”Better budgeting” som Lidia (2014) förespråkar.

Trots att intervjupersonerna anger att budgeten är det rätta verktyget för att styra verksamheten, betonar de även att budgeten är väl förankrad inom verksamheten. På så vis kan även attityden vara väl förankrad och kan förklara varför ekonomerna har en samstämmig attityd till budgeten som styrverktyg och även är eniga om de brister som den har. Den samstämmiga attityden till budgeten som styrverktyg styrks av Brown, Colville och Pye (2015) som anger att ett meningsskapande uppstår utifrån att individer finner sin identitet inom organisationens ramar. Det kan vara kommunens arbetssätt och organisa-tionsstruktur såväl som svensk lagstiftning som anger att arbetssätt skall vara på ett visst angivet sätt och på så vis skapar en grund för hur attityder skapas. Men å andra sidan, eftersom det är väl förankrat att det är budgeten som gäller, så är förståelsen för styrverktyget också stor. Libby och Lindsay (2010) hävdar att en mer positiv attityd föds genom en förståelse, vilket kan dras som parallell till att just de här personerna som arbetar inom kommunal verksamhet gör det för att de gillar att arbeta med budget.

Empirin visar att användningen av budget som styrverktyg handlar om rättvisa, men även att se till helheten och vad som är bäst för kommunen i stort. Ekonomistyrningen är en del i ett stort system som skall fungera som en enda stor enhet. Grabner och Moers (2013) förespråkar helheten i organisationer och att se verksamheten som en stor motor där alla

delar måste fungera. Att röra sig med begränsade resurser så som skatteintäkter och statsbidrag kräver en kontrollerad styrning för att ingen skall favoriseras eller missgynnas. Styrda ramar inger en kontroll och även en klar och tydlig handledning i vad en verksamhet har att röra sig med.

6. Slutsats

I följande kapitel kommer forskningsfrågan att besvaras och förslag till vidare studier att presenteras.

Syftet med studien var att bidra med ett empiriskt underlag om attityden till budget som styrverktyg inom en kommunal förvaltning, för att komplettera den befintliga forskningen om attityder till budgetering.

- *Hur ser ekonomernas attityd till budget som styrverktyg ut inom kommunal utbildningsförvaltning?*

Ekonomerna har en övervägande positiv attityd till styrverktyget, men svagheten anses vara den väldigt långa processen. Budgetprocessen i en kommun värnar dock om den demokratiska processen så att alla får komma till tals, vilket de anser vara en fördel. Budgeten fyller sitt syfte som resursfördelningsverktyg vilket gör att ekonomerna ser att den kommer finnas kvar långt in i framtiden. Det finns en kommunikationsbrist mellan mål och medel och ekonomerna inom utbildningsförvaltningar önskar en tydligare koppling till det. De anser att det kommer krävas i framtiden för att få en bättre helhet inom organisationen.

- *På vilket sätt påverkar attityden ekonomernas samarbete med verksamhetscheferna?*

Många av medarbetarna ute i organisationen har inte någon ekonomisk utbildning och således får de utbildade ekonomerna inta en mer pedagogisk roll i vissa skeden för att förklara budgetens samtliga egenskaper. Ekonomernas egen referensram är viktig när kunskap och information skall förmedlas ut till medarbetarna, eftersom medarbetarna inte har samma ekonomiska referensram med kunskap om budgetens fördelar.

6.1 Reflektion över studiens genomförande

En begränsning i materialet är att storleken på kommunerna är varierande. För att få ett mer jämförbart resultat skulle studien ha utförts på samma kommunstorlek, förslagsvis enbart mindre kommuner med invånarantal under 10 000 invånare. De ekonomer som har intervjuats i den här studien sitter involverade i olika delar i budgetprocessen och kan därför ge olika vinklar på attityden till styrverktyget. Fördelen med att ha genomfört studien med

varierande storlek på kommunerna är att det ger en inblick i hur varierande de olika attityderna är inom de olika delarna av budgetprocessen. Studiens genomförande ger även en kännedom om vilka områden som kan fördjupas i för framtida studier, för att få ett bredare och mer djupgående empiriskt material inom respektive del i budgetprocessen och attityder till det.

6.2 Förslag till fortsatta studier

Det hade varit intressant att undersöka hur attityderna ser ut längre ner i verksamheterna, en studie med rektorer på skolorna och förskolechefer. Detta för att undersöka om ekonomisk kompetens är kopplat till en positiv attityd till budgeten, eller om det faller helt på ett eget intresse för ekonomi. En intressant vinkel hade även varit att se huruvida det finns någon korrelation mellan kännedom om verksamheten och dess primära behov kopplat till hur väl budgeten efterhålls. Studien kan också breddas och genomföras ur ett mer rikstäckande perspektiv, för att utesluta att det är en attityd som enbart återfinns i västsvenska utbildningsförvaltningar.

Referenslista

Anessi-Pessina, Eugenio; Sicilia, Mariafrancesca & Steccolini, Ileana (2012). Budgeting and rebudgeting in local governments: Siamese twins? [Elektronisk] *Public Administration Review*, Nov-Dec, 2012, Vol.72 (6), p.875(10). Tillgänglig: Wiley [2015-04-15]

Aronsson, Gunnar; Hellgren, Johnny; Isaksson, Kerstin; Johansson, Gunn; Sverke, Magnus & Torbiörn, Ingemar (2012) *Arbets- och organisationspsykologi: individ och organisation i samspel*. Stockholm: Natur & Kultur.

Backman, Jarl (2008). *Rapporter och uppsatser*. 2 uppl. Lund: Studentlitteratur.

Björklund, Maria & Paulsson, Ulf (2003). *Seminarieboken – att skriva, presentera och opponera*. Lund: Studentlitteratur.

Brown, Andrew D.; Colville, Ian & Pye, Annie (2015). Making Sense of Sensemaking in Organization Studies. [Elektronisk] *Organization Studies*, 2015, Vol. 36, Nr. 2, pp. 265-277. Tillgänglig: SAGE [2015-05-26]

Bryman, Alan & Bell, Emma (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2 uppl. Stockholm: Liber

Ekholm, Bo-Göran & Wallin, Jan (2000). Is the annual budget really dead? [Elektronisk] *European Accounting Review*, Vol. 9:4, pp. 519-539. Tillgänglig: ABI Inform [2015-03-30]

Engelbrektson, Matilda och Garnham, Katie (2015). *Budgetering inom offentlig förvaltning - En fallstudie på Utbildningsförvaltningen i Trollhättans Stad*, Högskolan Väst.

Ferry, Laurence & Eckersley, Peter (2012). Budgeting and governing for deficit reduction in the UK public sector: act 2 'the annual budget'. [Elektronisk] *Public Money & Management*, Vol. 32:2, 119-126. Tillgänglig: Taylor & Francis Online [2015-04-28]

Frezzatti, Fabio; Aguiar, Andson B.; Guerreiro, Reinaldo & Gouvea, Maria A (2011). Does management accounting play role in planning process? [Elektronisk] *Journal of Business Research*, 2011, Vol. 64, pp 242-249. Tillgänglig: Science Direct [2015-04-28]

Grabner, Isabella & Moers, Frank (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. [Elektronisk] *Accounting, Organizations and Society*, 2013, Vol. 38, pp.407-419. Tillgänglig: Science Direct [2015-04-28]

Hansen, Stephen C. & Van der Stede, Wim A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis [Elektronisk] *Management Accounting Research*, 2004, Vol. 15(4), pp.415-439. Tillgänglig: Science Direct [2015-03-31]

Hansen, Stephen C; Otley, David T. & Van der Stede, Wim A. (2003). Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. [Elektronisk] *Journal of Management Accounting Research,* pp. 95-116. Tillgänglig: ABI Inform [2015-01-21]

Horngren, Charles T. (2004). Management Accounting: Some Comments. [Elektronisk] *Journal of Management Accounting Research,* 2004, Vol 16(1), pp. 207-2011. Tillgänglig: ABI Inform [2015-01-20]

Huang, Cheng-Li & Chen, Mien-Ling (2010). Playing devious games, budget-emphasis in performance evaluation, and attitudes towards the budgetary process. [Elektronisk] *Management Decision*, Vol.48(6), p.940-951. Tillgänglig: Emerald [2015-04-15]

Jannesson, Erik & Skoog, Matti (2013). *Perspektiv på ekonomistyrning*. 1 uppl. Stockholm: Liber.

Johnson, Thomas H. (1994). Relevance regained: Total quality management and the role of management accounting. [Elektronisk] *Critical Perspectives on Accounting,* 1994, Vol 5, pp. 259-267. Tillgänglig: Science Direct [2015-04-28]

Krag Jacobsen, Jan (1993). *Intervju – Konsten att lyssna och fråga.* Lund: Studentlitteratur

Kvale, Steinar (1997). *Den kvalitativa forskningsintervjun.* Lund: Studentlitteratur

Libby, Theresa & Lindsay, R. Murray (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. [Elektronisk] *Management Accounting Research,* 21, 56-75. Tillgänglig: Science Direct [2015-01-21]

Lidia, Tănase Gabriela (2014). Difficulties of the Budgeting Process and Factors Leading to the Decision to Implement this Management Tool. [Elektronisk] *Procedia Economics and Finance*, 5 (2014), 466-473. Tillgänglig: Science Direct [2015-02-25]

Marginson, David & Ogden, Stuart (2005). Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours. [Elektronisk] *Accounting, Organizations and Society*, 2005, Vol. 30(5), pp.435-456. Tillgänglig: Science Direct [2015-03-31]

Nilsson, Fredrik, Olve, Nils-Göran & Parment, Anders (2010). *Ekonomistyrning för konkurrenskraft*. 1 uppl. Malmö: Liber.

Premchand, A. (2001). Public budgeting and economic development: Evolution and practice of an idea, [Elektronisk] *International Journal of Public Administration*, 2001, Vol. 24:10, pp. 1023-1039. Tillgänglig: Taylor & Francis Online [2015-04-28]

Reinecker, Lotte & Stray Jørgensen, Peter (2014). *Att skriva en bra uppsats.* 3 uppl. Lund: Liber

SFS 1991:900 Kommunallag

SFS 2010:800 Skollag

SFS 2011:203 Budgetlag

Wallander, Jan (1999) Budgeting – an unnecessary evil. [Elektronisk] *Scandinavian Journal of Management*, 1999, Vol. 15(4), pp.405-421. Tillgänglig: Science Direct [2015-01-21]

Weick, Karl E.; Sutcliffe, Kathleen M & Obstfeld, David (2005) Organizing and the Process of Sensemaking. [Elektronisk] *Organization Science*, 2005, Vol.16 (4), pp. 409-421. Tillgänglig: ABI Inform [2015-05-26]

Willams, Kathy (2008). What are your budget headaches? [Elektronisk] *Strategic Finance*, Jan, 2008, pp.19(2) Tillgänglig: ABI Inform [2015-03-31]

Bilaga 1 – Följebrev

Institutionen för Ekonomi och IT
Avdelningen för företagsekonomi

Hej,

Vi heter Katie och Matilda och vi läser sista terminen på Ekonomprogrammet på Högskolan Väst i Trollhättan. Just nu skriver vi vår kandidatuppsats inom internredovisning, syftet med arbetet är att undersöka attityden till budgetering som styrverktyg inom offentlig verksamhet. Fokus i det här arbetet kommer att ligga kring din uppfattning av budget som styrverktyg.

Vi är väldigt tacksamma och uppskattar att du ställer upp på denna intervju. Deltagandet i intervjun är frivilligt och därför kommer dina personuppgifter så som namn att skyddas och du förblir anonym genom hela arbetet. Via ditt samtycke, kommer intervjun att spelas in för att kunna transkriberas och bearbetas efter intervjutillfället samt att anteckningar kommer att föras under samtalets gång. Materialet kommer enbart att användas till detta examensarbete och det är enbart vi (Katie och Matilda) som har tillgång till inspelning- och anteckningsmaterialet. Intervjutiden kommer att vara uppskattningsvis kring 30-40 minuter, men vi ber er avsätta 60 minuter så intervjun kan genomföras utan stress.

Vi är väldigt tacksamma över din medverkan!

Katie Garnham,
E-post: katie.garnham@student.hv.se

Matilda Engelbrektsson,
E-post: matilda.engelbrektsson.2@student.hv.se

Bilaga 2 – Intervjuguide

HÖGSKOLAN VÄST

Institutionen för Ekonomi och IT
Avdelningen för företagsekonomi

Inledande frågor

1. Kan du berätta lite kort om vilken utbildning du har och vilka yrkesroller du har haft?
    a) Har du erfarenhet från både privat och offentlig verksamhet?
2. Hur länge har du arbetat inom organisationen?
    a) Berätta gärna lite kort om din arbetsplats.
3. Vad är dina huvudsakliga arbetsuppgifter?

Budget som styrverktyg

4. Kan du berätta lite kort om budgetprocessen
    a) Vem upprättar budgeten? Hur många är involverade i budgetprocessen?
    b) Hur ofta upprättas budgeten?
    c) Hur följs budgeten upp?
5. Hur hanteras avvikelser till budgeten?
    a) Går det att göra uppdateringar under tidens gång? Kan man revidera budgeten efter t.ex. 6 mån?
6. Får medarbetarna ute i organisationen del av budgetuppföljningen?
    a) Om ja, vilken information går ut till medarbetarna? Eller är det budgeten som helhet som går ut?
7. Hur tror du att det är generellt i organisationen, attityden till att arbeta med budget?
    a) Vad tror du en negativ attityd kan bero på?
    b) Vad tror du en positiv attityd kan bero på?
8. Används budgeten som en del i någon intern strategi?
9. Upplever du att helheten fångas upp i budgetprocessen?
    a) Om nej, Använder ni komplement för att följa upp de delar som budgeten inte uppmärksammar?
10. Vad är din uppfattning om budget som styrverktyg?

11. Vad är din uppfattning om att det är lagstadgat med budgetering för er?
12. Om det inte hade vart lagstadgat för er med budget, tror du att ni hade arbetat med det ändå?
    a) Om inte, vilket styrverktyg tror du hade förekommit inom organisationen? Eller tror du att det hade varit aktuellt att överge budget; beyond budgeting?
13. Offentlig sektor vs. privat sektor: Vad tycker du är den främsta skillnaden med att arbeta med budgetering i privat jämfört med offentlig sektor?

Avslutande frågor

14. Tror ni att er ekonomistyrning kommer att se annorlunda ut i framtiden?
    a) Om ja, på vilket sätt? Utveckla gärna.
15. Något du vill tillägga?
16. Går det bra att återkomma om det skulle uppstå några oklarheter?

HÖGSKOLAN VÄST
Institutionen för ekonomi och IT
Avdelningen för företagsekonomi
461 86 TROLLHÄTTAN
Tel 0520-22 30 00
www.hv.se

Arbetsintegrerat Lärande