



GÖTEBORGS UNIVERSITET HANDELSHÖGSKOLAN

Budgetering inom offentliga verksamheter

En studie av Göteborgs Universitet och Västra Götalandsregionen

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
Kandidatuppsats inom företagsekonomi
HT 2013

Handledare:

Christer Dagman

Författare:

Ali Selim 900701

Esra Öz 891225

Sammanfattning

Examensarbetets titel: Budgetering inom offentliga verksamheter – En studie av Göteborgs Universitet och Västra Götalandsregionen.

Institution: Företagsekonomiska institutionen, Handelshögskolan Göteborg

kurs: Kandidatuppsats Företagsekonomi, 15 högskolepoäng

Författare: Ali Selim, Esra Öz

Handledare: Christer Dagman

Problemformulering:

1. Hur går budgetprocessen till i Göteborgs Universitet och Västra Götalandsregionen?
2. Hur hanterar Göteborgs Universitet och Västra Götalandsregionen över- och underskott?

Syfte: Syftet med uppsatsen är att analysera budgeteringsprocessen i två offentliga verksamheters organisatoriska enheter. Vidare är syftet att undersöka hur man hanterar över- och underskott som uppstår.

Metod: Den metod som uppsatsen är uppbyggt på är den kvalitativa metoden kombinerat med ett induktivt synsätt. Insamling av data gjordes genom primär- och sekundärdata. Primärdata i form av intervjuer med högt uppsatta personer för respektive organisatorisk enhet och sekundärdata i form av främst litteratur- och artikelstudier.

Slutsatser: Offentliga verksamheter ska enligt lag använda sig av budgetering och därför är budgeten viktig för både Göteborgs Universitet och Västra Götalandsregionen. Organisationernas budgetunderlag utgörs av utdelning av anslagsmedel, som sedan fördelas ut i respektive verksamhet.

Göteborgs Universitet och Västra Götalandsregionen finner det lättare att hantera överskott än underskott, då man kan öka kostnadssidan. För att täcka upp underskott använder man sig av överskott som man har haft tidigare år. Därmed kan vi dra slutsatsen att vi fått svar på vår problemformulering.

Nyckelord: Offentliga verksamheter, budgetering, budgetprocessen, budgetavvikelser

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till alla som medverkat i genomförandet av uppsatsen. Er hjälp och entusiasm har varit ovärderlig för oss.

Ett stort tack till vår handledare Christer Dagman. Han har inspirerat oss och väglett oss på ett utomordentligt sätt med sin inspiration och kunskap.

Vidare vill vi tacka samtliga respondenter som alltid har ställt upp. De har inte bara ställt upp vid intervjutillfället, utan även när de kontaktats med kompletterande frågor. Detta riktas mot Marianne Edshage, Katarina Moro, Peter Tellberg och Lars-Bertil Jonasson. Vi vill även tacka Lars Nilsson som ställt upp på ett väldigt givande mail intervju. Utan er hjälp hade vi inte kunnat slutföra denna uppsats.

Göteborg, januari 2014

Ali Selim

Esra Öz

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	8
1.1 BAKGRUND	8
1.2 PROBLEMDISKUSSION	8
1.3 SYFTE.....	9
1.4 AVGRÄNSNING.....	9
1.5 DISPOSITION.....	9
2. METOD	11
2.1 VETENSKAPSSYN.....	11
2.2 FORSKNINGSSTRATEGI.....	11
2.3 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	12
2.4 FALLORGANISATIONER	12
2.5 VAL AV INTERVJURESPONDENTER	12
2.6 LITTERATURSTUDIER.....	13
2.7 DATAINSAMLING	13
2.8 VALIDITET OCH RELIABILITET	13
2.9 KÄLLKRITIK.....	14
3 TEORETISK REFERENSRAM	15
3.1 EKONOMISTYRNING.....	15
3.2 OFFENTLIGA VERKSAMHETER	15
3.3 ORGANISATIONSSTRUKTUR.....	16
3.4 CENTRALISERING OCH DECENTRALISERING.....	17
3.5 PLANERINGSMODELLER	17
3.5.1 Strategisk planering	18
3.5.2 Taktisk planering	18
3.5.3 Operativ planering	19
3.6 BUDGETERINGENS SYFTEN	19
3.6.1 Samordning	19
3.6.2 Resursallokering.....	20
3.6.3 Ansvarsfördelning.....	20
3.6.4 Motivation	20
3.7 BUDGET	20
3.7.1 Fast budget.....	21
3.7.2 Rörlig budget.....	21
3.7.3 Flexibel budget.....	21
3.7.4 Reviderad budget.....	22
3.7.5 Rullande budget.....	22
3.8 BUDGETSYSTEM	22
3.8.1 Huvudbudgetar	22
3.8.1.1 Resultatbudget.....	23
3.8.1.2 Likviditetsbudget.....	23
3.8.1.3 Budgeterad balansräkning.....	24
3.8.2 Delbudgetar.....	24
3.9 BUDGETPROCESSEN	24
3.9.1 Budgetuppställande.....	24
3.9.1.1 Nedbrytningsmetoden.....	25
3.9.1.2 Uppbyggnadsmetoden.....	26
3.9.1.3 Kombinationsmetoden	27
3.9.1.4 Iterativmetoden.....	27
3.9.2 Budgetuppföljning.....	28
3.9.3 Avvikelseanalys	28
3.10 KRITIK MOT BUDGETERING.....	28

4. EMPIRI	29
4.1 GÖTEBORGS UNIVERSITET	29
4.1.1 Budgetprocessen.....	31
4.1.2 Utdelning av anslagsmedel.....	32
4.1.3 Styrning	34
4.1.4 Planeringsmodeller.....	34
4.1.5 Budget	35
4.1.6 Budgetsystem.....	35
4.1.7 Budgetuppföljning.....	36
4.1.8 Budgetavvikelser	36
4.1.8.1 Överskott.....	37
4.1.8.2 Underskott.....	37
4.2 VÄSTRA GÖTALANDSREGIONEN	38
4.2.1 Budgetprocessen.....	40
4.2.2 Utdelning av anslagsmedel.....	41
4.2.3 Styrning	43
4.2.4 Planeringsmodeller.....	43
4.2.5 Budget	44
4.2.6 Budgetsystem.....	45
4.2.7 Budgetuppföljning.....	45
4.2.8 Budgetavvikelser	45
4.2.8.1 Överskott.....	46
4.2.8.2 Underskott.....	46
5. ANALYS	48
5.1 GÖTEBORGS UNIVERSITET	48
5.1.1 Budgetprocessen.....	48
5.1.2 Utdelning av anslagsmedel.....	49
5.1.3 Styrning	50
5.1.4 Planeringsmodeller.....	50
5.1.5 Budget.....	51
5.1.6 Budgetsystem.....	52
5.1.7 Budgetuppföljning.....	52
5.1.8 Budgetavvikelser	53
5.1.8.1 Överskott.....	53
5.1.8.2 Underskott.....	53
5.2 VÄSTRA GÖTALANDSREGIONEN	54
5.2.1 Budgetprocessen.....	54
5.2.2 Utdelning av anslagsmedel.....	55
5.2.3 Styrning	56
5.2.4 Planeringsmodeller.....	57
5.2.5 Budget.....	58
5.2.6 Budgetsystem.....	59
5.2.7 Budgetuppföljning.....	60
5.2.8 Budgetavvikelser	61
5.2.8.1 Överskott.....	61
5.2.8.2 Underskott.....	62
6. SLUTSATS	63
6.1 GÖTEBORGS UNIVERSITET	63
6.2 VÄSTRA GÖTALANDSREGIONEN	64
6.3 FÖRSLAG TILL VIDARE STUDIER	65
7. KÄLLFÖRTECKNING	66
7.1 LITTERATURFÖRTECKNING.....	66
7.2 ARTIKLAR.....	66
7.3 ELEKTRONISKA KÄLLOR	67

7.3.1 Göteborgs Universitet.....	68
7.3.2 Västra Götalandsregionen	68
7.4 UPPSLAGSVERK.....	69
7.5 INTERVJUER.....	70
8. BILAGOR.....	71
8.1 INTERVJUFRÅGOR	71
8.2 BEGREPPSDEFINITIONER	72

Figurer

Figur 1: Planeringsmodeller	18
Figur 2: Budgeteringens olika syften.	19
Figur 3: Samband mellan de olika huvudbudgetarna.....	23
Figur 4: Samband mellan förutsättningar, syften och budgeteringsmetoder.....	25
Figur 5: Nedbrytningsmetoden.....	26
Figur 6: Uppbyggnadsmetoden.	26
Figur 7: Kombinationsmetoden.....	27
Figur 8: Iterativmetoden.....	27
Figur 9: Organisationsschema för Göteborgs Universitet.	30
Figur 10: Organisationsschema för den gemensamma förvaltningen.	31
Figur 11: Användning av anslaget på utbildningsnivå och avancerad nivå 2014	33
Figur 12: Användning av anslaget till forskning och utbildning på forskarnivå 2014.....	34
Figur 13: Resursanvändning humanistiska fakulteten 2008-2012.	36
Figur 14: Organisationsschema för den politiska organisationen.	38
Figur 15: Organisationsschema för tjänstemannaorganisationen.....	39
Figur 16: Organisationsschema Sahlgrenska Universitetssjukhus.....	40
Figur 17: Västra Götalandsregionens externa intäkter.	42

1. Inledning

I detta avsnitt kommer läsaren att få bakgrunden till val av uppsatsämne. Vidare kommer arbetets problemdiskussion beskrivas, vilket leder till arbetets syfte. Därefter beskrivs avgränsning och slutligen disposition, som innefattar arbetets olika delar.

1.1 Bakgrund

Budgetering är väldigt aktuellt och den diskuteras ständigt i vinstdrivande och icke-vinstdrivande verksamheter. Syftet med budgetering varierar beroende på organisation och dess avdelningar. Dock är det skillnad på hur stor del av organisationen som genomsyras av budget. Vissa ser budgeten som en liten del av verksamheten, medan andra ser det som en viktig aspekt. Budgeteringens ändamål har ändrats genom åren, Andersson (1997:101) förklarar att budgeten ses idag som en del av andra styrmedel i företaget. Andersson (2013:293) lyfter fram vikten av budgetering i svenska företag. Han förklarar att budgetering är och har varit ett väldigt betydelsefullt styrinstrument för dessa och att man inte kan dra någon annan slutsats.

Budgeten kan vara en god plan för framtiden i verksamheter som är förhållandevis stabila. I en fluktuerande verksamhet måste budgeten ses mer som ett sätt att strukturera osäkerheten inför framtiden (Andersson, 1997:9). Budgetering är en aspekt som kan inspirera personalen då deltagande i en budgetprocess kan påverka den anställdas arbetstillfredsställelse, vilket ökar prestationen för de anställda (Bergstrand & Olve, 1994:12).

Budgetering kommer alltid vara ett verktyg som används inom organisationer, dock har bilden av budgeten förändrats genom åren. Vissa företag väljer att använda sig av andra styrmedel än budgetering, medan andra väljer att komplettera budgeten med andra ekonomistyrning-verktyg. Enligt Kullvén (2009:125) kommer budgetering att fortsätta förändras, det är det enda man kan vara säker på.

1.2 Problemdiskussion

Budgetering består av att ställa upp, genomföra, följa och analysera en budget och ses som en ekonomisk styrning. Detta påverkas av många faktorer, såsom strategi och företagsstorlek (Andersson, 2013:280-281). Budgetens roll kan skilja sig från olika slags verksamheter. Budgetarbetet kan kännetecknas av politiska processer i offentliga verksamheter där budgeteringens roll för ekonomistyrning kan vara begränsad (Andersson, 1997:102). Andersson (2013:281) förklarar att budgetering är något som offentliga verksamheter måste använda sig av, enligt lag.

Eftersom offentliga verksamheter måste använda sig av budgetering är det intressant att studera hur budgetprocessen går till för dessa. Budgetering måste därför vara ett viktigt verktyg att styra dessa verksamheter med. Om man upprättar en budget som inte analyseras i form av över- och underskott, anser vi att budgeten förlorar dess syfte och roll som ekonomisk verktyg. Därför finner vi det intressant att studera verksamheternas hantering av

över- och underskott då budgeten är obligatorisk i de berörda verksamheterna. I denna uppsats kommer vi därför att studera två offentliga verksamheters budgetering. Undersökningen kommer att göras på två organisatoriska enheter för respektive verksamhet. Frågorna nedan kommer att besvaras i så stor utsträckning som möjligt, givet primärdata som erhöles via intervjuer samt sekundärdata genom främst litteratur- och artikelstudier

1. Hur går budgetprocessen till i Göteborgs Universitet och Västra Götalandsregionen?
2. Hur hanterar Göteborgs Universitet och Västra Götalandsregionen över- och underskott?

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att analysera budgeteringsprocessen i två offentliga verksamheters organisatoriska enheter. Vidare är syftet att undersöka hur man hanterar över- och underskott som uppstår.

1.4 Avgränsning

De offentliga verksamheter som vi kommer att studera ska inte jämföras med varandra. Dock kommer en jämförelse mellan de organisatoriska enheter vi valt att studera att göras för respektive verksamhet. Studien omfattas inte med jämförelse av vinstdrivande verksamheter, utan här sätts fokus endast på icke-vinstdrivande verksamheter. Fokusering på budgetering och dess process i sin helhet kommer att ske. Dock kommer ingen hänsyn till specifika siffror att vidtas vid över- och underskott.

1.5 Disposition

Uppsatsen kommer att disponeras på följande sätt:

Inledning

Här beskrivs uppsatsens bakgrund, problemdiskussion, syfte och avgränsning för att ge läsaren en tydlig bild av innehållet av arbetet.

Metod

I detta avsnitt kommer vi att beskriva hur vi har gått tillväga för att samla den information som uppsatsen kräver.

Teoretisk referensram

I det här kapitlet redovisar vi de teorier som ligger till grund för arbetet samt teorier som är relevanta för val av uppsatsämne.

Empiri

Uppsatsens insamlade data från intervjuer och andra relevanta informationer som rekommenderats av intervjurespondenterna kommer att redovisas i detta avsnitt.

Analys

I det här kapitlet kommer vi att analysera det empiriska resultatet utifrån de teorier som redovisats.

Slutsats

Här kommer vi att utgå från våra problemformuleringar för att sedan redogöra en slutsats kring arbetet. Slutsatsen kommer även bestå av förslag till vidare studier.

Källförteckning

I det här kapitlet redovisas de källor som använts för att genomföra uppsatsen.

Bilagor

Här kommer intervjufrågorna som använts som underlag för intervjuerna att bifogas samt begreppsdefinitioner som är kopplade till uppsatsen.

2. Metod

I det här kapitlet kommer läsaren att få en inblick i val av forskningsstrategi som följs av uppsatsens tillvägagångssätt i mer detaljerad form. Därefter tar vi upp de metodval som vi har använt oss av för att sedan gå in på validitet och reliabilitet av datakällor och slutligen källkritik.

2.1 Vetenskapssyn

Synen på val av metod är ganska tydlig och konkret om man kollar på det i ett vetenskapligt perspektiv. Enligt Bryman och Bell (2013:27) handlar metod om det data som samlats in för att undersöka eller framställa olika teorier. Metod är ett redskap som krävs för att uppnå de målsättningar man har genom olika undersökningar och forskningar (Holme & Solvang, 1997:11). Vidare menar Holme och Solvang att metoden inte ger några svar på frågor som vem, vad, hur och varför. Den ger oss däremot en väsentlig förutsättning för att komma fram till det vi undersöker. En annan författare som är inne på samma spår är Jacobsen (2002:20), han menar att en god kunskap inom metod är nödvändigt för att kunna skilja de resultat man fått från metoden med det utfall som verkligheten har gett upphov till. Det är viktigt att skilja mellan olika metodval när man ska skriva en uppsats. Enligt Holme och Solvang (1997:75) är det viktigt att välja den metod som passar bäst för den frågeställning som upprättats.

Man brukar skilja mellan två val av metodiska angreppssätt, vilka är kvalitativa och kvantitativa metoder. Den viktigaste skillnaden mellan dessa är att man utgår från siffror i kvantitativa, vilket man inte gör i kvalitativa metoder. Kvalitativa metoder har primärt ett förstående syfte, medan kvantitativa metoder är beroende av kontroll från den som forskar (Holme & Solvang, 1997:13-14). Kvantitativ forskning omfattar ett deduktivt synsätt, där tyngden ligger på teoriprovning, medan kvalitativ forskning lägger vikt på en induktiv uppfattning, där trycket läggs på generering av teorier (Bryman & Bell, 2013:49).

2.2 Forskningsstrategi

Kvalitativa metoder har ett förstående syfte och vi vill få en djupare förståelse för hur det fungerar med budgetering i offentliga verksamheter och hur över- och underskott hanteras. Vi anser att det är viktigt att få en helhetsbild för att sedan kunna analysera hur budgetering fungerar i olika offentliga verksamheter och dess underorganisationer. För oss är det inte viktigt att fokusera på siffror när det kommer till över- och underskott, utan här vill vi veta vilka åtgärder som vidtas när sådana situationer uppstår. Styrkan hos kvalitativ data och metoder är att den visar helhetsbilden vilket ökar förståelsen för sociala sammanhang och processer (Holme & Solvang, 1997:79).

Kvalitativa metoden förknippas med en induktiv strategi, enligt Bryman och Bell (2013:49). Det bästa sättet att arbeta med deduktiv strategi är att först skaffa sig förväntningar om hur det egentligen ser ut för att sedan samla in empiri och därefter se om förväntningarna stämmer överens med verkligheten (Jacobsen, 2002:34). Jacobsen förklarar vidare att induktiv strategi

består av forskare som utan förväntningar går ut i verkligheten och samlar in information för att sedan utforma teorierna. Den deduktiva strategin går från teori till empiri och induktiv strategi går från empiri till teori.

Den kvalitativa metoden förknippas med en induktiv strategi, vilket vi valde att följa. Undersökningen började med att vi utformade en problemformulering för att sedan samla in empiriskt material och slutligen koppla dessa med teorier.

2.3 Tillvägagångssätt

Vid val av en kvalitativ metod ska man, enligt Jacobsen (2002:57) först genomföra insamling av primärdata som består av intervjuer och därefter ska insamling av sekundärdata ske genom källgranskning. Tillvägagångssättet för att skriva denna uppsats har skett genom insamling av primär- och sekundärdata. Primärdata består av upprättade intervjuer och sekundärdata erhöles genom dessa verksamheters offentliga dokument, litteraturer samt vetenskapliga artiklar. Intervjuerna inleddes med frågor gällande organisationerna. Sedan ställdes frågor kring budgetprocessen och hantering av över- och underskott. Detta för att få en så bred bild av verksamheterna som möjligt och därigenom tydligare kunna redovisa och analysera orsaker som leder till över- och underskott.

2.4 Fallorganisationer

De verksamheter som vi har valt att studera är Göteborgs Universitets underorganisationer humanistiska fakulteten samt institutionen för språk och litteratur. Vidare har vi valt att studera Västra Götalandsregionen och dess underorganisation Sahlgrenska Universitetssjukhuset.

Göteborgs Universitet bedriver forskning och utbildning inom flertal vetenskapsområden vid ett fyrtiotal institutioner. Universitetet är ett av Sveriges populäraste och ett av de största inom Nordeuropa. Humanistiska fakulteten och därmed institutionen för språk och litteratur erbjuder universitetsutbildning i form av program och fristående kurser (Göteborgs Universitet, 2013).

Västra Götalandsregionen har som syfte att bidra med ett gott liv för människorna i Västra Götaland genom sina ansvarsområden, vilka består av hälso- och sjukvård, tillväxt och utveckling samt kollektivtrafik (Västra Götalandsregionen, 2013). Sahlgrenska Universitetssjukhuset har funktionen som ett länssjukhus för invånarna i Göteborgsområdet där man erbjuder avancerade ingrepp och behandlingar inom medicin (Sahlgrenska Universitetssjukhus, 2013).

2.5 Val av intervjurespondenter

Om intervjurespondenterna är delaktiga i den studerade företeelsen är detta en respondentintervju. Val av intervjurespondenter är en väsentlig del inom den kvalitativa

studien. En viktig egenskap vid valet av respondenter var att välja de som är högt insatta och bland de mest delaktiga i planerings- och budgeteringsprocessen (Holme & Solvang, 1994:104).

Uppsatsens primärdata insamlades genom intervjuer av följande:

- Göteborgs Universitets fakultetsekonom på humanistiska fakulteten, Marianne Edshage.
- Göteborgs Universitets institutionsekonom på institutionen för språk och litteratur, Katarina Moro.
- Göteborgs Universitets ekonomidirektör, Lars Nilsson.
- Västra Götalandsregionens biträdande ekonomidirektör, Peter Tellberg.
- Sahlgrenska Universitetssjukhusets ekonomichef, Lars-Bertil Jonasson.

2.6 Litteraturstudier

Insamling av sekundärdata gjordes genom verksamheternas offentliga dokument, litteraturer samt vetenskapliga artiklar, som berör ämnet budgetering. Dessa fanns tillgängliga på ekonomiska biblioteket på Göteborgs Universitet och dess databaser, Stadsbiblioteket samt respektive verksamheters hemsidor.

2.7 Datainsamling

Datainsamlingen i form av primärdata erhöles genom en strukturerad intervju, det vill säga att vi hade ett fastställt frågeschema som vi följde därefter. Genom att ha ett frågeschema fick alla respondenter samma frågeställningar och därigenom blev det lättare att göra en jämförbar sammanställning. Alla våra respondenter intervjuades personligen och vi fick även möjligheten att spela in intervjun och samtidigt anteckna nyckelord. Respondenterna tillät oss att återkomma vid eventuella frågor eller oklarheter. Vid intervjun uppstod följdfrågor som inte fanns med i det fastställda frågeschemat och här var vi noga med att kontakta övriga respondenter och ställa samma frågor till dem. Sekundärdata samlades in genom verksamheternas offentliga dokument, litteraturer samt vetenskapliga artiklar.

2.8 Validitet och reliabilitet

En undersökning bör uppfylla två krav, vilka är att empirin måste vara valid och reliabel. Valid information innebär att informationen ska vara giltig och relevant medan reliabel information betyder att den ska vara pålitlig. Den reliabla informationen måste man lita på och den ska besvara frågan: skulle vi ha fått samma svar om vi genomfört intervjuerna en gång till? Om man kan besvara frågan med ett ja, kan man då dra slutsatsen att undersökningen har hög tillförlitlighet (Jacobsen, 2002:21-22). För att innehållet och informationen i uppsatsen ska vara reliabel, det vill säga pålitlig måste man vara kritisk till insamlad data. Enligt Holme och Solvang (1997:94) är det möjligt att enheter kan ge en mer nyanserad bild av företeelsen som studeras. Därmed finner vi det nödvändigt att vara kritisk till primärdata. Detta är en av anledningarna till varför vi har valt att genomföra intervjuer

med högt uppsatta personer på olika organisationsnivåer. På så vis kommer vi att få en mer bred och rättvis bild av verksamheternas budgeteringsprocess. Vi anser det som en självklarhet att de berörda intervjurespondenterna kommer att visa en bättre bild än vad som råder. Därför kommer vi koppla samman intervjuerna med sekundärdata i form av årsredovisningar och därmed dra slutsatser kring över- och underskott som uppstått.

Fördelen med kvalitativa studier är att man har möjlighet till att få en mycket mer valid, det vill säga giltig information än i kvantitativa studier. Detta beror på att man har en större närhet till det som studerats. Dock kan det uppstå problem med validiteten när forskaren och den undersökta får en närhet, exempelvis genom skapande av bestämda förväntningar. Intervjurespondenten kan bete sig på ett sätt som de tror att forskaren förväntar sig och som man kanske inte skulle gjort i vanliga fall (Holme & Solvang, 1997:94). För att skapa en mer reliabel och valid information har vi varit kritiska till de data som vi har samlat in då vi tagit ovanstående i beaktande.

2.9 Källkritik

Det är viktigt att vara kritisk till den information man samlar in för att kunna genomföra ett bra och tillförlitlig arbete. Syftet med arbetet är att få en helhetsbild och därigenom en djupare förståelse. För att göra det krävs det att insamlad data är så bred som möjligt. Därför valde vi primärdata i form av intervjuer och sekundärdata i form av offentliga dokument, litteraturer samt vetenskapliga artiklar. Holme och Solvang (1994:134) förklarar att forskaren måste ta in andra källor i bilden för att därigenom anskaffa sig annan information som kompletterar tolkningen, vilket ger en så komplett bild som möjligt för uppsatsen. Vidare beskriver Holme och Solvang att tolkningsarbetet ska ge en helhet för att kunna ge en så bred bild som möjligt, och för att göra det krävs en förståelse för den relation saker har i förhållande till varandra. Primärdata till denna uppsats har införskaffats genom intervjuer med högt uppsatta personer på två olika enheter för respektive verksamheter. Anledningen till detta är för att problemformuleringen och syftet till arbetet ska framgå på ett tydligare sätt. Vi har även varit medvetna om att en intervjurespondent som har en nyckelroll i hela verksamhetens ekonomi inte alltid ger en så korrekt bild av det som verkligen ger och det är ännu en anledning till att vi valt att intervjua personer på lägre nivå.

3 Teoretisk referensram

I det här avsnittet kommer teorier som berör ämnet att redovisas. Dessa kommer att redovisas baserat på den problemdiskussion som angivits och den empiri som samlats in från respektive verksamhet. Även andra övergripande teorier som är relaterade till ämnet budgetering kommer att tas i beaktande.

3.1 Ekonomistyrning

Empirisk forskning som studerar ekonomistyrning och strategi har fokuserat främst på formella kontroller. Dessa formella kontroller inkluderar regler, standardrutiner och budgeteringssystem samt syftar till att säkerställa att resultaten uppnås genom övervakning, mätning och åtgärder för korrigerande (Langfield-Smith, 1997:208).

Ekonomistyrning fokuserar på ekonomiska mål av finansiell karaktär (Ax, Johansson & Kullvén, 2009:17). Vidare definierar Ax et al. ekonomistyrning utifrån Nationalencyklopedin: *”ekonomistyrning avser avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare mot vissa ekonomiska mål”*. Ax et al. menar att icke-finansiella mål har fått en viktig betydelse vid sidan av de finansiella målen idag, eftersom finansiella mål fullbordas genom nöjda kunder och medarbetare samt hög kvalitet. Icke-finansiella mål är subjektiva, enligt Kullvén (2009:10) och därför summerar den inte hela företaget, även om den ger snabbare och mer precisa beslut jämfört med finansiella mål. Syftet med ekonomistyrning är att medarbetarna ska kunna göra bedömningar utifrån beräkningar för att sedan fatta beslut. Kullvén förklarar vidare att det är viktigt att budgeten går att kommunicera ut till medarbetarna i första hand, men även för kunder, leverantörer och andra intressenter. Samtidigt är det viktigt att budgeten har ett värde och därför är det viktigt att samla ihop den information som är relevant.

Det krävs olika slags styrmedel för att ekonomiska mål ska uppnås och enligt Ax et al (2009:18) sker detta på följande sätt:

- *Formella styrmedel:* till exempel produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning.
- *Organisationsstruktur:* till exempel ansvarsfördelning, belöningssystem och organisationsform.
- *Mindre formaliserade styrmedel:* till exempel företagskultur, lärande och bemyndigande.

3.2 Offentliga verksamheter

Budgetering är vanligtvis det viktigaste styrverktyget i offentliga verksamheter. Offentliga verksamheter får ett anslag utdelat till sig utifrån politiska prioriteringar och kompromisser mellan partier (Andersson, 2013:342-343). Offentliga verksamheter måste enligt lag använda sig av budgetering (Andersson, 2013:281). Resurserna i kommunerna är begränsade. Därför strävar dessa verksamheter mot social avkastning, vilket kan handla om sjukvård, utbildning och omsorg (Frenckner, 1989:16). Vidare förklarar Frenckner (1989:58) att många linjechefer

känner sig bundna till restriktioner som är fastställda centralt. Enligt Andersson (1997:102) kan budgetens roll i offentlig verksamhet vara begränsad. Av denna anledning kan dessa verksamheter inte påverka sina intäkter (Parment, 2010:58).

I en kommun fattas viktiga beslut av förtroendevalda politiker, men tjänstemännen kan påverka dessa beslut beroende på kompetens och erfarenhet. Politiker ställer upp vissa mål och det är tjänstemännen eller administratörerna som ska se till att dessa mål uppfylls (Frenckner, 1989:207-208). Offentliga verksamheter har, enligt Parment (2010:57-58) inte flexibla mål eftersom de sällan förändras. Dessa mål kan vara att man tillhandahåller utbildning åt gymnasielever eller sjukvård i Västra Götaland.

Andersson (2013:343-344) förklarar tydligt hur regeringen styr statliga myndigheter och vad myndigheter får besluta om på följande sätt:

Regeringen styr myndigheter genom beslut om:

- Tilldelning av anslag
- Verksamhetsmål/uppgifter
- Avgifts- och bidragsfinansierad verksamhet
- Åtterrporteringskrav

Myndigheter beslutar om:

- Organisering
- Budget för verksamheten
- Sätt att nå uppgifter/målen i regleringsbrev

Regleringsbrevet, som numera heter statsbudgeten representerar de regeringsbeslut som styr de statliga myndigheternas verksamheter (Andersson, 2013:344). Den består av två delar:

- En finansieringsdel som anger de finansiella förutsättningarna för myndigheten.
- En verksamhetsdel som bland annat kan ange regeringens uppdrag och mål för verksamheten samt krav på åtterrportering.

3.3 Organisationsstruktur

En organisation är enligt Nationalencyklopedin ”*en planmässig samverkan mellan individer och grupper med gemensamma intressen*”. Andersson (2013:19) betonar vikten av att ha ett organisationsschema. Han förklarar att ett organisationsschema redogör för ett företags inre struktur. För att kunna åstadkomma något som man inte kan göra på egen hand väljer människor att organisera sig i grupper (Zetterqvist, Kalling & Styhre, 2012:10). Vidare menar Zetterqvist et al. att organiseringen blir mer angelägen om andra har samma intresse och mål som en själv. Enligt Zetterqvist et al. beskriver Chester Barnard detta på bästa möjliga sätt. Han säger att människor väljer att samarbeta eftersom man inte kan göra allt på egen hand. Även om människor väljer att organisera sig betyder det inte att man är på samma hierarkiska

nivå. Parment (2012:54) skriver i sin bok att en organisation alltid är hierarkiskt uppbyggd, även om företagen förnekar det. Tiller (2012:20) anser att en realistisk organisationsstruktur som är väl genomtänkt är viktigt. Man kan lättare anpassa sig till en väl genomtänkt strategi, vilket gynnar organisationen och därmed även effektiviseringen.

Organisationsstruktur kan användas för kontroll, samverkan eller ansvarsskyldighet. Den kan också betyda att anställda och andra intressenter får en information om företaget som de annars inte skulle ha tillgång till. Strukturen medför att alla i företaget får den information som ges ut vilket gör att prestationer genomförs inom hela organisationen (Meyer, 1997:482). Zetterqvist et al. (2012:11) beskriver meningen med organisationer för medarbetare och andra intressenter på följande sätt: *”organisationer bidrar med att skapa mening för dess medarbetare eller medlemmar. Denna definition betonar således de sociala aspekterna av organisationer och organiserande”*.

Det finns ett flertal aspekter som påverkar en organisationsstruktur. Dessa aspekter kan exempelvis handla om storlek, strategi och omgivning (Andersson, 2013:37).

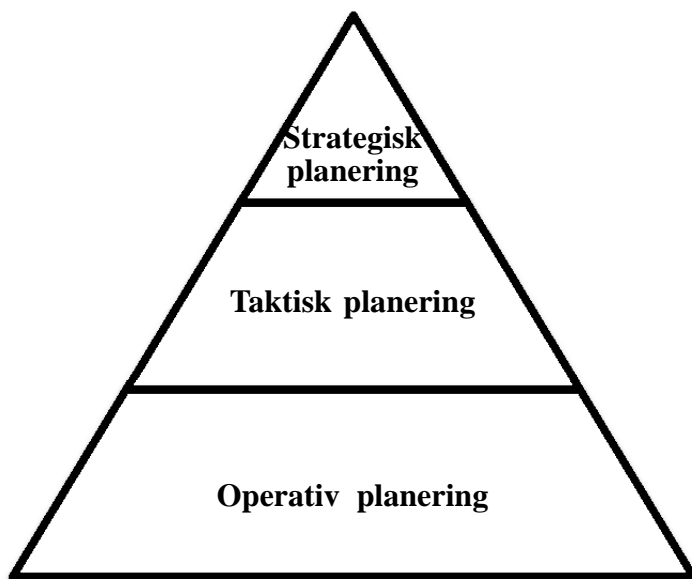
3.4 Centralisering och decentralisering

Centralisering och decentralisering har en central betydelse för en organisation, även om de är motsatsen till varandra (Rust, 1919:100). Lynch (1989:5) förklarar att centralisering existerar när chefen eller ledningsgruppen har befogenhet att ta hand om alla beslut. Ingen annan har möjlighet att vara med i beslutsfattandet, endast de som är högst uppe i hierarkin. Enligt Merchant och Van der Stede (2012:15) uppstår centralisering vid små företag där all beslut sker av grundaren eller ägaren. Centralisering kan även ske i stora företag med kontrollerande chefer. Rust skriver i sin artikel (1919:107) att ett företag som är centraliserad kan ha begränsad kunskap eftersom det endast är chefen eller ledningsgruppen som fattar besluten.

Decentralisering uppstår, enligt Zetterqvist et al. (2012:179) när en individ inte kan hantera all information som behövs för att fatta beslut i en organisation. Därför fördelas ansvaret för beslutsfattande. Decentralisering kan även göra att organisationer snabbare svarar på förändringar som sker i omvärlden. Decentralisering anses vara ett bra verktyg för att höja motivationen och uppmuntra medarbetarna att jobba hårdare. Lynch skriver i sin artikel (1989:5) att decentralisering existerar när centralisering inte förekommer. Vidare förklarar Lynch att decentralisering sker när två eller fler självständiga personer är beslutsfattare i organisationen. Varje enhet har en ledare som ansvarar för dess resultat (Frenckner, 1989:120). Decentralisering är ett effektivt sätt att motivera de anställda vid resultatorienterade organisation men det är viktigt att veta om man har den kompetens och tillit som krävs för att genomföra detta (Merchant & Van der Stede, 2012:32).

3.5 Planeringsmodeller

Effektiv planering leder till förebyggande kontroll inför framtiden. Den hjälper chefer att se olika slags mönster som kan dyka upp i framtiden (Merchant & Van der Stede, 2012:306).



Figur 1: Planeringsmodeller, omarbetad (efter Parment, 2010:56)

3.5.1 Strategisk planering

Strategisk planering är en långsiktig process och här analyserar man organisationens mål (Andersson, 2013:29). Tidshorisonten är vanligtvis tre år eller längre (Ax et al. 2009:206). Den värdesätter organisationens målsättning och vision samt skapar strategier för hur de kan uppnås. Detta är en strategi för företagets aktiviteter, där den högsta ledningen oftast är ansvarig (Merchant & Van der Stede, 2012:307-308; Ax et al. 2009:206). Vidare menar Merchant och Van der Stede (2012:308) att en fullständig strategisk planering innehåller företagets vision, mission, fördelar och nackdelar samt strategi av företagets aktiviteter som sedan tillämpas som grund för framtiden.

Ett system där man sätter upp mål och uppnår dessa inom en viss tidsram är effektivt. Ett effektivt system påverkar planen i en föränderlig värld. Den innehåller återkopplingsmekanismer som hjälper till att ändra och anpassa planerna utefter den yttre miljön. Detta i sin tur påverkar arbetsmiljön på ett positivt sätt. (Dyson & Foster, 1980:163-164,166). För att uppnå de övergripande målen i organisationen krävs det att beslutsfattare har ett strategiskt tänk (Parment, 2010:58).

3.5.2 Taktisk planering

Taktisk planering handlar om att planera verksamheten för att förverkliga den strategiska planeringen. Här handlar det om interna förhållanden, såsom policys för prissättning och planering av leveranser. För att bygga upp den taktiska planeringen krävs det att man har rutiner, regler och riktlinje. Tidshorisonten för den taktiska planeringen brukar vara mellan ett till tre år (Ax et al. 2009:206-207). När den administrativa styrningen tar vid är strategierna fastställda sedan tidigare och det gäller att genomföra den strategiska planeringen. Det är viktigt att ge input och återkoppling till den strategiska planeringen men i grund och botten är

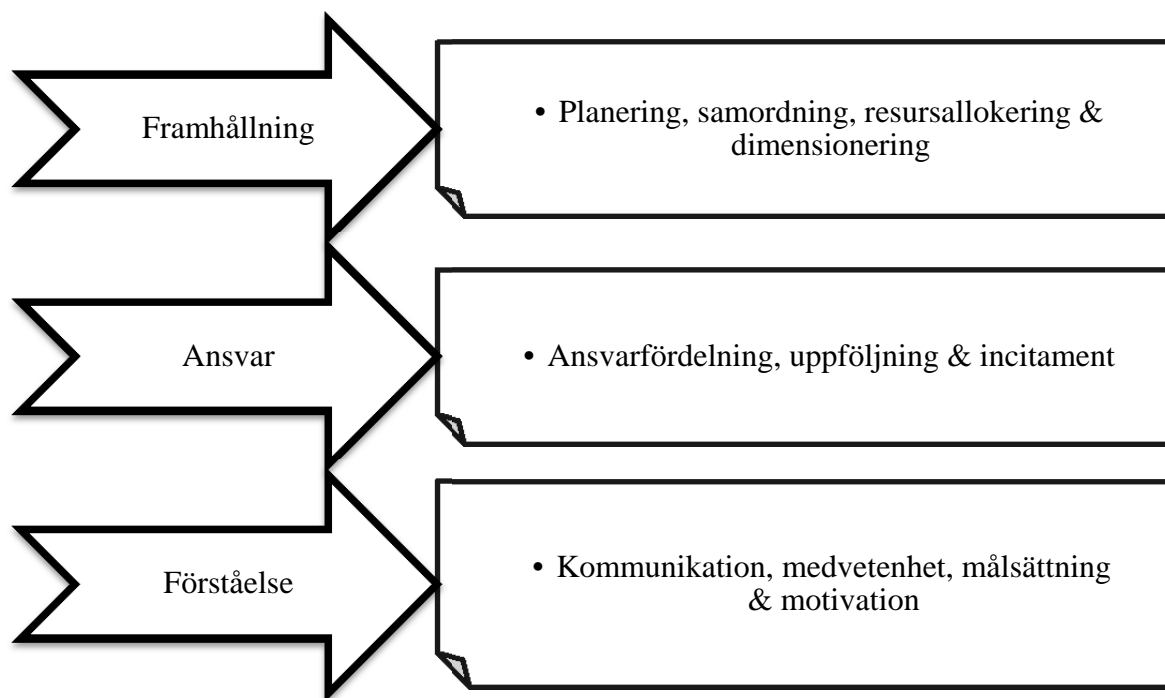
den redan fastställd (Parment, 2010:62).

3.5.3 Operativ planering

Vid operativ planering verkar oftast linjechefer och avdelningschefer, där dessa ska sätta ihop de riktlinjer som kommer uppifrån med anställdas önskemål (Parment, 2010:93). Operativ planering handlar om den dagliga styrningen av verksamheten vilken fastställs i den taktiska planeringen. Det är aktiviteter som ska ske under den närmaste perioden och ska utföras på ett effektivt och produktivt sätt. Planeringen ska anpassas till de regler och riktlinjer som tagits fram i den taktiska planeringen (Ax et al. 2009:207; Parment, 2010:64). Budgetering är en länk mellan den strategiska och den operativa planeringen. Här handlar det om planering för kommande veckan eller månaden (Ax et al. 2009:207).

3.6 Budgeteringens syften

Budgeteringen har ett flertal syften i organisationen. Syftet kan även skilja sig åt mellan olika verksamheter inom en organisation. I grund och botten handlar syftet om att styra verksamheten mot de uppsatta målen. Figur 2 åskådliggör budgeteringens olika syften (Kullvén, 2009:24-25).



Figur 2: Budgeteringens olika syften, omarbetad (efter Kullvén, 2009:25).

3.6.1 Samordning

Samordning uppstår då budgeteringen tvingar fram informationsdelning genom organisationen. Denna fas innefattar kommunikation uppifrån i hierarkin till lägre nivåer. Informationsspridningen kan gälla organisationens mål och prioriteringar. Informationsspridningen kan även ske från de lägre nivåerna i hierarkin till den högsta och då

kan informationen vara allt från resursbehov, begränsningar och risker (Merchant & Van der Stede, 2012:307). Hornstein och Zhao (2011:1141) menar att organisationer har en anledning till att skapa olika formella och informella interna samordningskanaler, detta för att reducera samordningsbarriärer. Enligt Bergstrand och Olve (1994:12-13) är olika enheter beroende av varandra i en organisation. Vidare förklarar man att ömsesidigt beroende, användning av knappa resurser och kapacitetsutnyttjande sker genom anpassning till varandra i organisationen.

3.6.2 Resursallokering

Med resursallokering menar man hur resurser ska fördelas i verksamheter (Kullvén, 2009:26). Budgeteringen ses som ett medel till resursallokering för ledningen, där de kan påverka och prioritera organisationen genom att fördela resurser mellan olika verksamheter. Dock krävs det i detta skede att ledningen är engagerade i budgetarbetet (Bergstrand & Olve, 1994:13).

3.6.3 Ansvarsfördelning

Budgeteringen kan uppfattas som ett styrmedel för att åstadkomma ansvarsfördelning inom organisationen. Genom ansvarsfördelning kan man erhålla handlingsfrihet inom resursramarna. Fördelen med handlingsfriheten är att det leder till snabba beslut (Bergstrand & Olve, 1994:12)

3.6.4 Motivation

Medarbetare kan motiveras av budgeten för att anstränga sig mer och därmed uppnå de uppsatta målen för verksamheten. Då ansvariga deltar i budgetprocessen kommer de att anstränga sig till det yttersta för att klara budgeten. Det är därför viktigt att de som har skyldighet i verksamheten också får ingå i budgetprocessen med att ta fram budgeten (Ax et al. 2009:209).

De uppsatta målen är kopplade till utvärdering av prestation och därigenom olika organisatoriska belöningar som därmed påverkar ledarnas motivation. Man kan inte uppmana anställda till att göra sitt bästa för att motivera. Här får man istället be de att uppnå de specifika uppsatta resultatmålen, som varken ska vara för svåra eller för lätta att uppnå (Merchant & Van der Stede, 2012:307).

3.7 Budget

Budgetering handlar om hur pengar hanteras och förvaltas i framtiden, vilket har ett historiskt samband. Budget kopplas historiskt sätt till förvaring av pengar och handlingar, såsom intäkter och kostnader (Ax et al. 2009:204). Det är viktigt att veta vad organisationen har för målsättningar och hur man ska göra för att uppnå de strategiska målen samt vilka prestationsmål man förväntas ha, alltså resultat (Merchant & Van der Stede, 2012:306). Budgeten ses som ett komplement till andra styrmedel i företaget. Det är viktigt att

verksamheten och budgeten avspeglar varandra och därför ska dessa frågor ställas innan budgeten byggs upp (Andersson, 1997:101-102):

- Vilka modeller behövs för att avbilda verksamheten?
- Vilka viktiga nyckeltal ska bevakas?
- Vilka delbudgetar är nödvändiga?

3.7.1 Fast budget

Fast budget är det traditionella sättet att budgetera och anses vara grundformen för budgetering. Fast budget gäller normalt ett räkenskapsår, där man gör en utvärdering för kommande års prestationer (Kullvén, 2009:64; Parment, 2010:104; Ekblom & Wallin, 2011:147). Parment menar vidare att skolor och universitet föredrar att använda sig av en budget för ett verksamhetsår eftersom den periodiseras i samverkan med verksamheten.

Det som ligger till grund för skapande av fast budget är föregående års budget och man utgår från den för att granska om budgeten ska ökas eller minskas kommande år (Kullvén, 2009:65; Parment, 2010:104). Vidare betonar Parment att en fast budget är lätt att följa upp, vilket är förnuftigt. Nackdelen är att man blir för närsynt eftersom man baserar budgeten på föregående år och därmed kan helhetsbilden missgynnas. Detta kan kopplas ihop med vad Ekblom och Wallin (2011:148) framhåller. De menar att det har riktats kritik mot fast budget för att den är skadlig för innovation och lärande.

3.8.2 Rörlig budget

Det är verksamhetsvolymen som påverkar utfallet för den rörliga budgeten (Parment, 2010:104; Ax et al. 2009:262; Kullvén, 2009:97). Det kan handla om lansering av nya produkter, antal tillverkningsenheter och antal sålda varor (Ax et al. 2009:264; Kullvén, 2009:97). Enligt Ax et al. (2009:262) och Kullvén (2009:99) fungerar den här typen av budgetering utmärkt i avdelningar som är beroende av verksamhetsvolymen. Vidare betonar Ax et al. att man i dessa avdelningar har fasta belopp för att täcka fasta kostnader och rörlig belopp som multipliceras med volymen för att täcka de rörliga kostnaderna. Avdelningarna kompletterar detta med produktionens storlek i förhållande till vad man kommit överens om med andra enheter.

3.7.3 Flexibel budget

Flexibel budget och rörlig budget används ofta som synonymer. Det som skiljer flexibel budget från rörlig budget är att den flexibla budgeten tar mer än endast verksamhetsvolymen i beaktande (Ax et al. 2009:265). Dessa budgetar används för att kunna justera budgeten i efterhand för att man ska få en korrekt och rättvis bild av resultatet. Flexibel budget anses vara en utveckling av rörlig budget på grund av att den är bredare (Ax et al. 2009:267). Enligt Kullvén (2009:94) är flexibel budget föränderlig beroende på vad som har skett. När budgeten är flexibel kan den påverkas av en eller flera faktorer. Ax et al. (2009:262) förklarar att två av dessa faktorer kan vara kvalitetsförändringar och förändringar i produktmix.

3.7.4 Reviderad budget

En fast budget är osäker, det är svårt att veta vad som kommer hända under nästkommande period. Därför är reviderad budget väldigt effektiv att använda sig av med tanke på de avvikelser som kan uppstå under årets gång (Kullvén, 2009:90). Reviderad budget kan öka motivationen hos anställda eftersom målen är verklighetsförankrade, och det i sin tur påverkar arbetsmiljön i verksamheten (Ax et al. 2009:267; Parment, 2010:105). Vidare menar Ax et al. (2009:268) att reviderad budget oftast genomförs kvartalsvis. Vissa företag väljer istället att revidera budgeten när situationer som kräver stora förändringar uppstår. Detta anser Kullvén (2009:90) vara fördelaktigt, då han säger att det är bättre att uppdatera budgeten när en viss situation inträffar. Man kan lita mer på den här typen av budget i jämförelse med fast budget eftersom den blir mer korrekt ju längre in man kommer på räkenskapsåret på grund av flexibiliteten (Ax et al. 2009:268; Kullvén, 2009:93).

3.7.5 Rullande budget

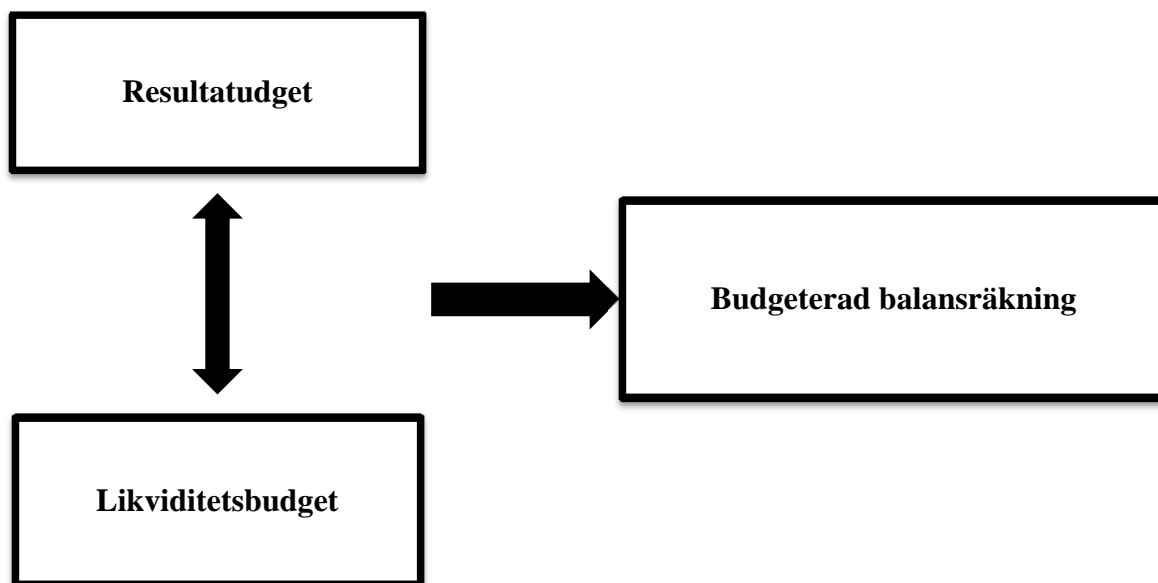
En rullande budget görs om hela tiden, exempelvis varje månad och den följer inte räkenskapsåret utan är baserad på senaste tolv månaderna. Tidshorisonten kan därför förflyttas ständigt beroende på situationen (Parment, 2010:105; Kullvén, 2009:99; Ax et al. 2009:269). Rullande budget är effektiv. Budgeten är hela tiden nära verksamheten och man har bra koll på förutsättningarna, den är alltså mer levande (Kullvén, 2009:100). Eftersom budgeten görs om kontinuerligt krävs det att man samlar in ny information ständigt för att veta vad som har skett och kommer att ske, vilket kan vara krävande (Parment, 2010:105).

3.8 Budgetsystem

Ett budgetsystem är en modell för en organisation och kan inkludera delbudgetar till resultatbudgeten. Huvudbudgetarna är övergripande och har samma form i alla organisationer, delbudgetarna däremot varierar beroende på organisationens struktur (Andersson, 2013:295).

3.8.1 Huvudbudgetar

En budget består av tre olika huvudbudgetar som tillsammans utgör den slutliga budgeten (Ax et al. 2009:214). Den ger en bild av hur företaget är strukturerat och därmed en överblick av dess verksamhet (Andersson, 2013:297).



Figur 3: Samband mellan de olika huvudbudgetarna, omarbetad (efter Andersson, 2013:298).

Dessa huvudbudgetar hänger samman, men de är inte beroende av varandra. Det är endast resultat- och likviditetsbudgeten som påverkar varandra, och de i sin tur påverkar den budgeterade balansräkningen. De tre huvudbudgetarna baseras på en sammanställning av delbudgetar, *se avsnitt 3.8.2* (Ax et al. 2009:212-213).

3.8.1.1 Resultatbudget

Resultatbudget tar upp de intäkter och kostnader som avser den planerade perioden, som oftast ett år (Ax et al. 2009:216; Kullvén, 2009:111). En resultatbudget kan vara en planering för framtiden, samtidigt kan den samordna olika delbudgetar (Andersson, 2013:295). Ett företag som består av flera olika avdelningar eller divisioner kan ha resultatbudget för var och en av dessa, för att sedan sammanställa det till företagets slutliga resultatbudget. Försäljning och löner är exempel på intäkter och kostnader (Kullvén, 2009:112). En viktig aspekt är att intern försäljning inte räknas som en del av resultatbudgeten eftersom det ger en missvisande bild av företagets intäkter (Ax et al. 2009:215). Ax et al (2009:212) menar att det är den här typen av budget som man oftast syftar på när man talar om den vardagliga budgeten.

3.8.1.2 Likviditetsbudget

Likviditetsbudget upprättas vanligtvis varje år och syftar till att planera för inbetalningar och utbetalningar. Tidsperioden kan variera beroende på om in- och utbetalningarna har samma tidshorisont (Ax et al. 2009:218). Budgeten innehåller en likviditetsuppföljning som oftast sker månadsvis (Andersson, 2013:297). Inbetalningar kan vara antal sålda varor och inköp av material kan vara utbetalningar. Dessa inbetalningar utgör intäkterna i resultatbudgeten och inköp av varor utgör kostnaderna (Kullvén, 2009:114).

3.8.1.3 Budgeterad balansräkning

I den budgeterade balansräkningen sammanställs företagets tillgångar, eget kapital och skulder. Det budgeterade årsbokslutet består av resultatbudget och budgeterad balansräkning (Andersson, 2013:296). I större företag kan budgeterad balansräkning beräknas för varje division för att företaget sedan ska kunna beräkna räntabiliteten för var och en av dessa. I mindre företag finns den oftast för att endast kontrollera om de andra huvudbudgetarna har blivit uträknade på ett korrekt sätt (Kullvén, 2009:120).

3.8.2 Delbudgetar

Ett företag omfattas av en budgeterad balansräkning. Delbudgetar kallas för grundbudgetar och bygger på olika funktioner och enheter. Dessa sammanställer företagets totala resultatbudget. Val av delbudgetar kan variera, och det är viktigt att välja de delbudgetar som passar organisationen. Ett företag kan använda sig av delbudgetar utifrån försäljning, avdelningar, resurser, investeringar och många fler. Delbudgetar sammanställs på olika sätt och nivåer, beroende på organisationens storlek (Andersson, 2013:311-314).

3.9 Budgetprocessen

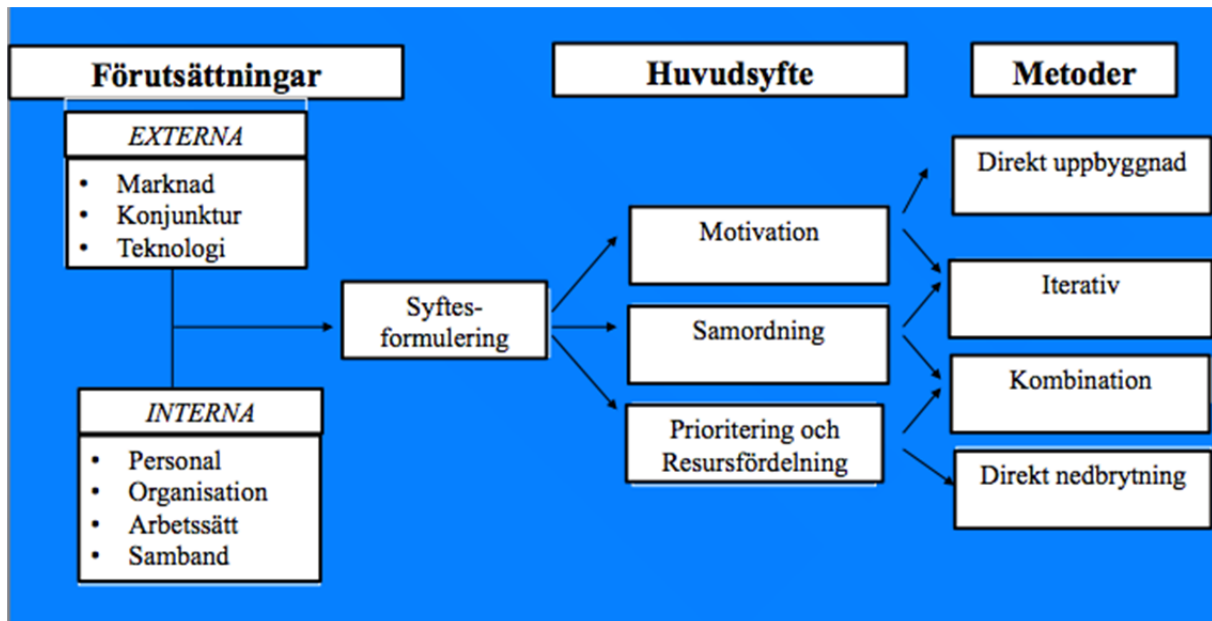
Budgetprocessen inleds med att man införskaffar sig information om organisationens möjligheter och därefter väljs någon eller några av dessa. Budgeteringsmetoden väljs utefter organisationens behov av en budget, vilka bland annat kan vara beslutsfattande, samordning och motivation. Budgetsystemet upprättas efter behoven, som kan vara skapande av motivation, att uppnå bra samordningsinstrument eller om budgeten behövs som ett hjälpmedel för beslutsfattande (Bergstrand & Olve, 1994:39-41). Det blir företagsledningens uppgift att sätta upp handlingsramar gällande verksamhetsinriktning som kvalitetskrav och ekonomiska mål (Bergstrand, 2007:19). Budgeteringsprocessen delas i två faser, vilka är budgetuppställande och budgetuppföljning (Greve, 2011:197).

3.9.1 Budgetuppställande

Budgetuppställandet börjar med att man tar hänsyn till föregående periods budgetuppställning och uppföljning, det vill säga analys. Efter att man tagit hänsyn börjar själva uppställandet där man gör omvärldsanalyser i form av inflationstakt, särskilda prisförändringar, beräknade ränteförändringar, förändringar i lagar och avtal som berör organisationen, leverantörer och kunder. Utifrån omvärldsanalysen kan man göra uppskattningar av den framtida marknadssituationen samt efterfrågan på de varor/tjänster som organisationen erbjuder och därmed kan intäkterna beräknas. I steget därpå relateras de uppskattade intäkterna till den produktion som ska utföras, givet de resurser man erhåller (Kullvén, 2009:39). Bergstrand (2007:110) nämner att det finns två olika metoder för organisering av budgetuppställande, vilka är nedbrytnings- och uppbyggnadsmetoden. Dock finns det mellanformer mellan de nämnda metoderna, vilka är kombinations- och iterativmetoden.

Det är viktigt att ta hänsyn till både interna och externa förhållanden för att välja den budgeteringsmetod som passar företaget, vilket betecknas som förutsättning. Därefter är det

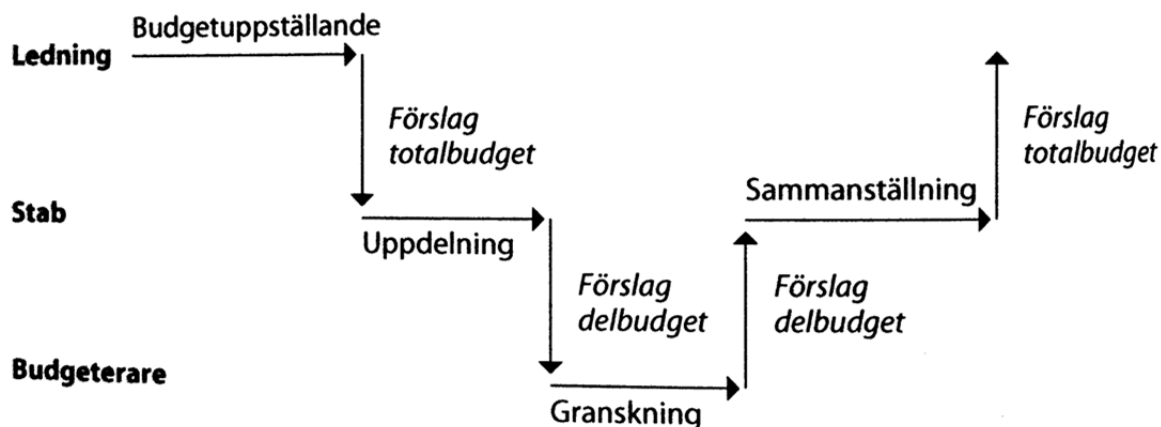
viktigt att utforma ett syfte med budgeteringen (Bergstrand & Olve, 1994:44). Figur 4 visar hur förutsättningar, syften och budgeteringsmetod har en koppling till varandra.



Figur 4: Samband mellan förutsättningar, syften och budgeteringsmetoder, omarbetad (efter Bergstrand & Olve, 1994:45).

3.9.1.1 Nedbrytningsmetoden

I en nedbrytningsmetod har ledningen en mycket aktiv roll i budgeteringsprocessen. För att metoden ska vara effektiv är det viktigt att ledningen är väl insatta i verksamheten, vilket man även ska vara i den operativa nivån. Här fastställer företagsledningen målen, antingen själv eller tillsammans med en stab. Helbudgeten som upprättats av ledningen kommer att brytas ner av staben som därefter överlämnas till budgeterare, *se figur 5*. I denna fas är budgeterarens främsta uppgift att kritiskt genomgå förslaget och komplettera med eventuella förslag till förändringar. Vid förslag till förändringar kommer staben sammanställa de reviderade delbudgeterna till en total budget. Därefter omarbetas budgeten av ledningen för att slutligen fastställas (Greve, 2011:161).

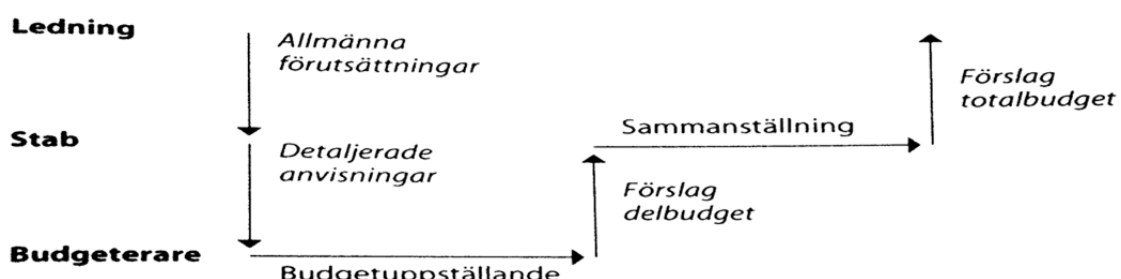


Figur 5: Nedbrytningsmetoden (Greve, 2011:160).

Nedbrytningsmetoden kan kännas omotiverande för medarbetarna, vilket skulle leda till en svår ekonomisk situation som kan innebära kris för företaget. Denna metod fungerar i verksamheter där ledningen har informationsövertag (Bergstrand, 2007:112-113).

3.9.1.2 Uppbyggnadsmetoden

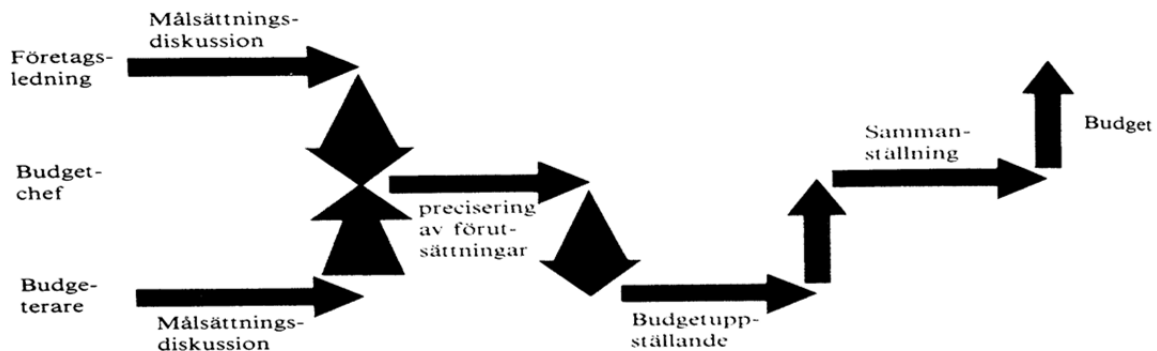
Vid uppbyggnadsmetoden utskickar ledningen de allmänna förutsättningarna för budgeten, vilket kan komma att kompletteras av staben. Dock sker det egentliga arbetet på en lägre nivå, det vill säga av budgeterarna. Budgeterarna sammanställer förslag till delbudgeten som därefter sätts ihop till en helbudget för hela verksamheten. Då hel- och delbudgeten är upprättad kommer man att presentera detta förslag till ledningen som senare fastställer budgeten (Greve 2011:161). Den här metoden är demokratisk då den ger möjligheten till medarbetarna att lämna synpunkter innan budgetens fastställande av ledningen. Nackdelen med denna metod är att uppställandet kan ta mycket lång tid samt att den upprättade budgeten inte helt överensstämmer med ledningens ambitioner och då är det sannolikt att svårigheter med revidering kommer att uppstå. Här kan man även skada medarbetarnas intresse för att medverka i nästkommande budgeteringsprocess och motivation till ansvarstagande gällande budgeten (Bergstrand, 2007:112).



Figur 6: Uppbyggnadsmetoden (Greve, 2011:161).

3.9.1.3 Kombinationsmetoden

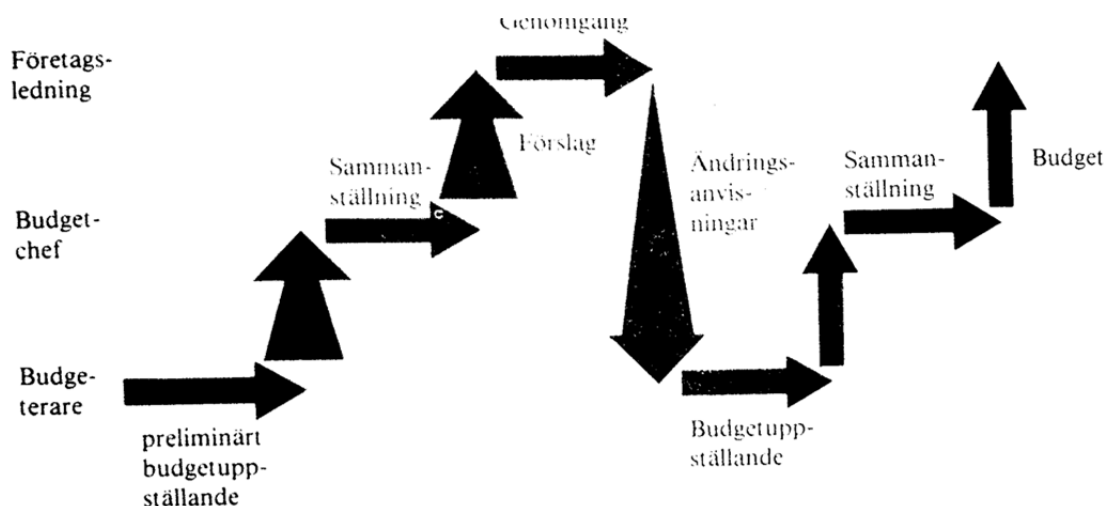
Vid upprättande av kombinationsmetoden sker en mellanform mellan nedbrytnings- och uppbyggnadsmetoden där man kombinerar de bästa egenskaperna i respektive metod. Denna metod kan inledas med att ledningen klargör en beskrivning av de målsättningar som man har, som sedan följs av budgetuppställande enligt uppbyggnadsmetoden. Hänsyn till medarbetarnas synpunkter tas och därmed borde både utrymme och tid finnas för justering (Bergstrand, 2007:113).



Figur 7: Kombinationsmetoden (Bergstrand & Olve, 1994:44).

3.9.1.4 Iterativmetoden

När ledningen finner det besvärligt att bilda sig en uppfattning om organisationens komplexitet använder man sig av iterativmetoden (Bergstrand & Olve, 1994:42).



Figur 8: Iterativmetoden (Bergstrand & Olve, 1994:43).

I denna metod överlåter ledningen initiativet till budgeterare på lägre nivå vilket följs av att ledningen framför sina synpunkter kring budgetförslaget. Ledningens synpunkter kommer sedan ligga till grund för fortsatt bearbetning av budgeten (Bergstrand & Olve, 1994:42).

3.9.2 Budgetuppföljning

Efter upprättandet av budgeten jämförs de angivna budgetvärdena och utfallen under samma tidsperiod. Budgetuppföljningen har två syften, varav den ena är alarmsyfte och den andra diagnossyfte. Vid alarmsyfte fastställer man om några åtgärder är behövliga och vid diagnossyfte tas underlag fram som grund för de åtgärder man valt när det är påkallat (Bergstrand & Olve, 1994:83).

Uppföljning av budgeten består av regelbundna och planerade möten mellan resultatansvarig och chef. Underlag för uppföljning ska finnas i rapporter. Underlaget ska innehålla utfall för den aktuella perioden och för pågående år samt övriga uppgifter som är intressanta i den rådande situationen. Utöver utfallsrapporterna behövs det även prognoser. Uppföljningsrapporterna ska ha varit granskade och korrigerade före uppföljningssammanträdet början (Bergstrand, 2007:134-135). Periodrapporter tas fram efter varje redovisningsperiod och kan vara antingen vecko- eller månadsrapporter. Rapporten innehåller jämförelser mellan budget och utfall, vilket kallas för periodrapporter (Greve, 2011:201).

3.9.3 Avvikelseanalys

Enligt Bergstrand och Olve (1994:86) är det främsta syftet med avvikelseanalys att få ingivelse till nya handlingar. I praktiken kan det vara svårt att analysen ska leda till möjliga åtgärder. Detta kan bero på att åtgärder har vidtagits innan rapporten kommer eftersom rapporten handlar om förfluten tid. Vidare nämner Bergstrand och Olve (1994:86-87) två olika åtgärder vilka är korrigerande och anpassning. Korrigeringsåtgärder vidtas när man felaktigt frångått budgeten. *"Anpassning innebär att någonting har förändrats i förutsättningarna sedan budgeten gjordes, och detta kan motiveras att man för framtiden avviker från tidigare planer för att bättre anpassa sig till den nya verkligheten"*.

3.10 Kritik mot budgetering

Budgetering kan användas för legitimering, vilket innebär att en avdelningschef kan använda budgetprocessen som en möjlighet till att visa hur viktig ens enhet är. Men givet företagsperspektivet så kanske den avdelningen inte är så pass viktig. I budgetprocessen kan man överdriva enhetens nytta och sprida en felaktig bild. Man kan även budgetera för att "göra det som krävs" utan att ha andra avsikter med att uppnå något specifikt. Budgetering kan även skapa maktspel där en överordnad avdelning försöker dominera mot den underordnade avdelningen vid exempelvis motivering till nedläggning (Kullén, 2009:29).

Man behöver inte ha budgetar för att motivera anställda. Det viktiga är att medarbetarna är effektiva, vilket man senare kan kontrollera. Budgeteringen skulle kunna vara värdefull om det skulle visa sig att man förutser något som avviker helt från föregående år. Dock är människan obenägen att förutse framtiden och därmed är budgeteringen värdelös. För att lösa sina problem behöver man inte några komplicerade system, lösningen är ganska enkel och man har redan redskapen för detta (Wallander, 1999:410-412).

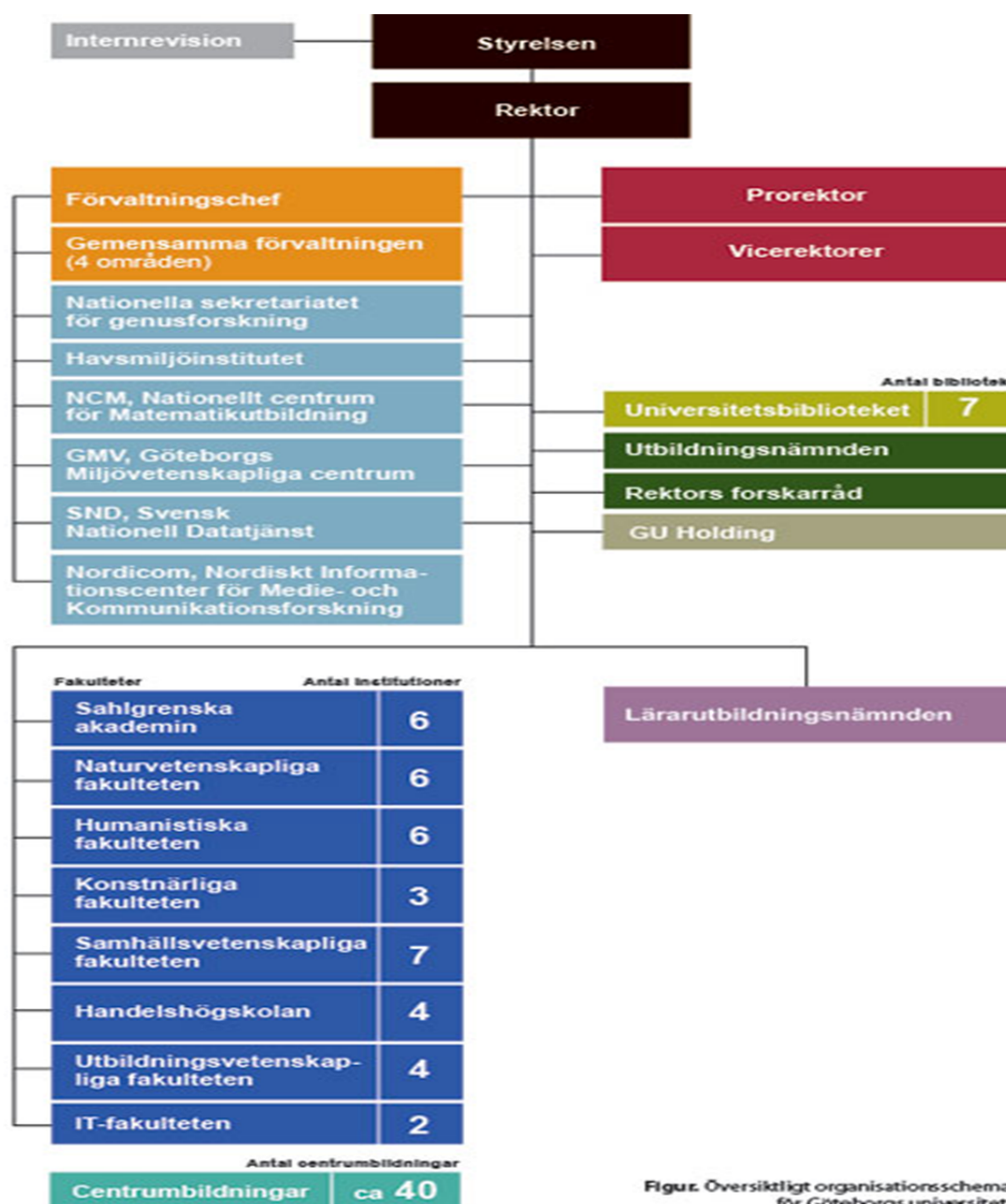
4. Empiri

I det här avsnittet kommer en redogörelse av den information som samlats in i form av främst intervjuer med Göteborgs Universitet och Västra Götalandsregionen att göras. Avsnittet kommer även innehålla internt material från respektive organisation. Avsnittet kommer först att innehålla en beskrivning av hur respektive organisation är uppbyggd. Vidare kommer en övergripande beskrivning av budgetprocessen att göras. Slutligen kommer avsnittet bestå av en specifik beskrivning av budgetprocessens olika beståndsdelar. Syftet är att tydliggöra hur budgetprocessen går till hos dessa verksamheter och vilka åtgärder som vidtas vid över- och underskott.

4.1 Göteborgs Universitet

Göteborgs universitet har en tydlig organisationsstruktur som är hierarkiskt uppbyggd. Man har en struktur som genomsyrar hela organisationen, från universitetsstyrelsen ner till institutionerna, *se figur 9*. Universitetets högsta organ är universitetsstyrelsen, som ska ha inseende över högskolans alla angelägenheter och svarar för att dess uppgifter fullgörs, enligt högskolelagen. Styrelsen består av en ordförande och fjorton ledamöter. Sex av dessa ledamöter och ordföranden utses av regeringen. Resterande ledamöter består av en rektor, tre lärare och tre studenter (Göteborgs Universitet, 2013).

Universitetet har åtta fakulteter och trettioåtta institutioner. Fakulteterna består av ett antal institutioner, *se figur 9*. Humanistiska fakulteten består av sex institutioner, som är dess basenheter (Göteborgs Universitet, 2013). Institutionerna är väldigt självstyrande och självgående. Varje fakultet består av en fakultetsstyrelse, där arbetet leds av en dekan, *se bilaga*. Institutionerna har samma struktur och består av ett institutionsråd, där arbetet leds av en prefekt, *se bilaga*. Dekanen och prefekträdet träffas en gång i veckan för att se till att fakultetens och universitetets resurser används på rätt sätt. Det finns en tät samverkan mellan fakulteterna och institutionerna (Edshage, 2013).



Figur. Översiktligt organisationsschema för Göteborgs universitet.

Figur 9: Organisationsschema för Göteborgs Universitet (Göteborgs Universitet, 2012).

Utbildningsnämndens främsta uppgift är att utveckla universitetsgemensamma normer för utbildningen. Den består även av ett utskott för utbildning på forskarnivå. Utbildningsnämnden är ett organ som har i uppgift att utveckla universitetsgemensamma system för utbildning och förbättra fakultets- och ämnesövergripande utbildningar. Utskottet för utbildning på forskarnivå är ett permanent utskott till utbildningsnämnden och ska stå till svars i frågor som berör forskarutbildningen (Göteborgs Universitet, 2013).

Institutionerna på Göteborgs universitet får hjälp med administrativa arbetsuppgifter av den gemensamma förvaltningen. Den gemensamma förvaltningen står för samordning, expertis,

effektivisering, planering och normering. Den gemensamma förvaltningen består av tre områden, *se figur 10* (Göteborgs Universitet, 2013).



Figur 10: Organisationsschema för den gemensamma förvaltningen (Göteborgs Universitet, 2013).

4.1.1 Budgetprocessen

Budgetprocessen börjar med att regeringen och riksdagen gör en analys om universitetet i sin helhet. Analysen utgår från hur universitetet har presterat inom både grundutbildning och forskning samt hur många studentansökningar man har fått in. Analysen görs utifrån historiskt och prestationsbaserat perspektiv. Detta gör man för att kunna dela ut det belopp som är rimlig för kommande års budget. Därefter delas anslagsmedlet ut. Universitetsstyrelsen gör sedan samma analys gentemot fakulteterna som regeringen och riksdagen gjort i tidigare skede. Slutligen gör fakulteterna en analys om institutionerna i sin helhet för att dela ut anslagsmedel till dessa (Edshage, 2013). Enligt Edshage och Moro (2013) är den metod som tillämpas i budgetprocessen nedbrytningsmetoden.

Fakulteterna får före sommaren alla planeringsprinciper från styrelsen. I dessa planeringsprinciper ingår inga siffror, utan endast förutsättningar. Efter sommaren får fakulteterna styrelsens beslut vad gäller grundutbildningen, vilket även inkluderar siffror. Här får man besked om hur stort uppdrag man får vad gäller helårsstudenter och helårsprestationer, som sedan omräknas till ett takbelopp. Helårsstudenter utgör 60 % av utdelningen av anslagsmedel och helårsprestationer utgör 40 %. Takbelopp är det högsta beloppet man kan få för grundutbildningen, vilket man inte får överskrida. I oktober får man även veta hur mycket medel man får för forskningen (Edshage, 2013).

På humanistiska fakulteten upprättar fakultetsekonomen Marianne Edshage budgeten, som utgör huvudbudgeten för institutionernas delbudgetar. Edshage har en utbildningsledare vid sin sida som tar hand om all planering. När fakulteterna får besked om hur stort fakultetsanslag man kommer att få för kommande år, börjar planeringen för hur man ska fördela dessa resurser till institutionerna. Edshage (2013) tydliggör att man analyserar hur institutionerna har lyckats uppnå föregående års uppdrag i grundutbildningen.

Vid fördelning av anslagsmedel för forskningen har man en modell som man följer. Enligt kollektivavtalet måste man dela ut pengar till lärare för att de ska ha en möjlighet att forska under sin anställning. Det fakultetsanslag som finns kvar delas sedan ut enligt en prestationsbaserad modell som är baserad på publikationer, externa bidrag och examina inom forskningsutbildningen (Edshage, 2013).

Det fakultetsmedel som man erhåller från universitetsstyrelsen går inte fullt ut till institutionerna. Man måste ha pengar för att uppnå de strategiska mål och avsättningar som är satta för fakulteterna. Det gäller både inom grundutbildningen och forskningen. Detsamma gäller de medel som universitetsstyrelsen erhåller från regeringen och riksdagen, hela summan går inte ut till fakulteterna, eftersom man på alla enheter har strategiska satsningar och avsättningar (Edshage, 2013).

På institutionen för språk och litteratur är det institutionsekonomen Katarina Moro som upprättar budgeten. I november får man veta hur mycket anslag institutionen får från fakulteten för kommande år. I mitten av december måste institutionerna redovisa sin budget till respektive fakultetsekonom. Det är viktigt att man kommenterar siffrorna för att fakultetsekonomen ska ha en förståelse för vad siffrorna redovisar. Därefter har fakultetsekonomen en månad på sig att redovisa sina siffror till universitetsstyrelsen (Moro, 2013).

Man kan inte veta hur eleverna på grundutbildningen presterar, eftersom slutliga svaren kommer i slutet av januari månad. Det är krävande att upprätta en budget som inte överensstämmer med läsåret (Moro, 2013).

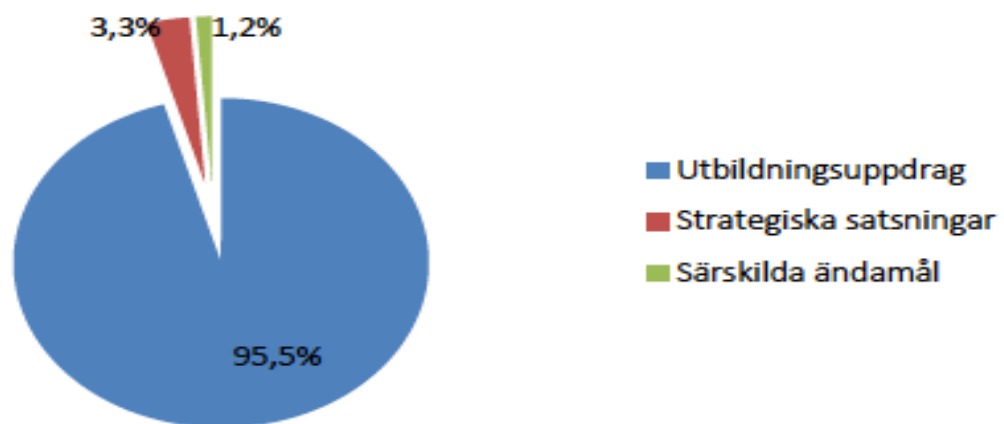
En helårsstudent måste klara 76 % av sina årliga högskolepoäng för att institutionen ska få hela beloppet. Problemet är att en helårsstudent kan bestå av två personer, eller fler. Två studenter som läser trettio högskolepoäng var, utgör en helårsstudent (Moro, 2013). Med anledning till problematiken med budgetår och läsårs upprättar Moro (2013) två parallella system för att veta vad som försiggår och hur man ligger till. Hon använder sig av två budgetar, en som är terminsvis och en för budgetåret.

4.1.2 Utdelning av anslagsmedel

Universitetsstyrelsen får en summa pengar från regeringen och riksdagen för att sedan fördela det till fakulteterna. Därefter gör fakulteterna detsamma gentemot institutionerna. Utdelning av anslagsmedel till Göteborgs Universitet sker på två olika områden, vilka är grundutbildning och forskning. Detta sker stegvis (Edshage, 2013).

Tilldelningen av medel för grundutbildning följer planeringstal för beräknat antal helårsstudenter inom olika utbildningsområden och helårsprestationer inom dessa (Nilsson, 2013). Enligt Edshage (2013) beräknas antal helårsstudenter och helårsprestationer på prestationsgraden de senaste tre åren. Dessa utbildningsområden och studenter är fördelade på

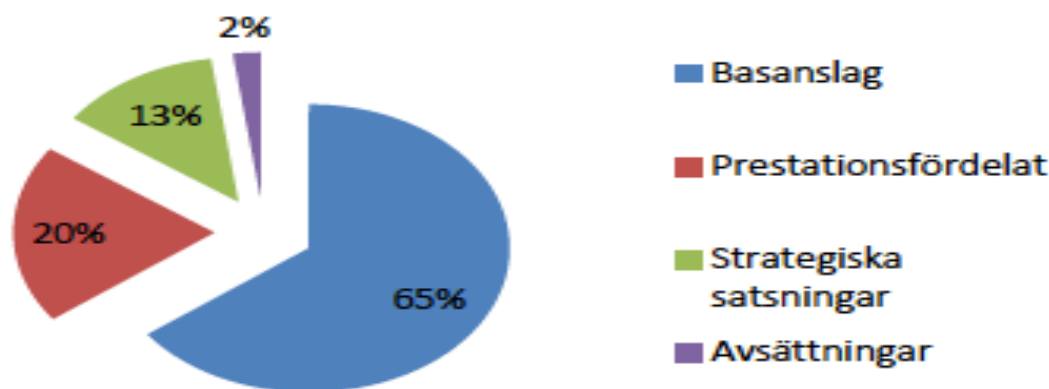
olika fakulteter och institutioner. Tilldelning beror på vilken utbildning man erbjuder. Summan av en omräkning av antal helårsstudenter och helårsprestationer kallas för ett takbelopp. Takbeloppet är den högsta ersättning man kan få för sitt utbildningsuppdrag. En helårsprestation motsvarar 40 % av anslagen och 60 % representerar antal helårsstudenter. Här sker även strategiska satsningar och avsättningar för särskilda områden, *se figur 11*.



Figur 11: Användning av anslaget på utbildningsnivå och avancerad nivå 2014 (Nilsson, 2013).

Fördelning av medel för forskning fördelas i ett basanslag, som är delvis historiskt betingat och i ett prestationsbaserat anslag till fakulteterna. Fakulteterna har inom dessa totalramar sina metoder för att fördela anslagen till sina institutioner (Nilsson, 2013). Edshage (2013) förklarar att utdelningen av den prestationsbaserade modellen utgår från publikationer, externa bidrag och examina inom forskarutbildningen. Inom ramen av anslagen sker även strategiska satsningar och avsättningar till särskilda områden, *se figur 12*.

Institutionerna på Göteborgs Universitet söker även externa finansierade bidrag inom sitt forskningsområde. Dessa bidrag gäller oftast tre till fyra år och erhålls främst av vetenskapsrådet, riksbanken och andra statliga givare. Varje avdelning på institutionerna ansöker om bidrag inom sitt forskningsområde (Edshage, 2013).



Figur 12: Användning av anslaget till forskning och utbildning på forskarnivå 2014 (Nilsson, 2013).

4.1.3 Styrning

Budgetprocessen för Göteborgs Universitet är decentraliserad. Alla enheter kan påverka och komma med åsikter, vare sig det handlar om åsikter mot högre eller lägre enhet. Det finns en möjlighet för mer tilldelning för fakulteterna inom grundutbildningen men det är en lång process som sker med hjälp av ständiga dialoger. Universitetsledningen har dialoger med fakultetsledningen varje år. Institutionerna kan komma med synpunkter till fakulteterna och att det alltid finns en dialog mellan dessa (Edshage, 2013).

Moro (2013) anser däremot att budgetprocessen är centraliserad. Institutionerna är låsta gentemot fakulteterna och detsamma gäller fakulteterna gentemot universitetsstyrelsen. På institutionsnivå kan man aldrig påverka intäkterna, det handlar om att få den summa fakulteten anser är rimligt, även om man får komma med åsikter och förslag. Allt handlar om uppdrag och det är frustrerande att vara maktlösa, eftersom fakulteterna bestämmer hur mycket medel institutionerna får (Moro, 2013).

4.1.4 Planeringsmodeller

Universitetsstyrelsen för Göteborgs universitet arbetade år 2012 fram ett strategiskt styrdokument för organisationen. Styrdokumentet, eller Vision2020 gäller för åren 2013-2020 (Nilsson, 2013). Syftet är att verksamheten ska arbeta fram treåriga handlingsplaner och ettåriga verksamhetsplaner, som sedan ska kopplas ihop med övrig planering och budgetering. Dessa verksamhetsplaner ligger till grund för handlingsplanerna. Man har handlingsplaner och verksamhetsplaner för varje fakultet och institution. Vid sidan av Vision2020 har man andra strategiska satsningar som är kopplade med grundutbildningen och forskningen, som gäller för hela organisationen. Dessa satsningar kan gälla satsning på funktion för språkstöd till studenter och anställda. Man har dessutom avsättningar som sker på särskilda områden. Avsättning kan vara stöd till studentkåren eller löpande avsättning till sekretariat för genusforskning (Göteborgs Universitet, 2013).

I dagsläget har man på humanistiska fakulteten handlingsplaner som gäller för åren 2013-2015. Man har handlingsplaner som gäller både grundutbildning och forskning. Handlingsplanerna för grundutbildningen handlar bland annat om högre prestationsgrad i grundutbildningen. Verksamhetsplanen för detta är att arbeta fram verktyg som gör det mer effektivt för uppföljning av fakultetens utbildningar och dess nivåer. Handlingsplaner för forskning kan handla om infrastruktur, där verksamhetsplanen bland annat är att analysera och vid behov utarbeta nya modeller för utdelning av anslag till institutionerna. Handlingsplanen för institutionen för språk och litteratur som gäller för åren 2013-2015 innefattas av bland annat utbildningsrelaterade forskningar (Göteborgs Universitet, 2013).

4.1.5 Budget

Göteborgs Universitet har som utgångspunkt en fast budget. Det är viktigt att veta hur man ligger till jämfört med den planerade budgeten på institutionsnivå, eftersom det är de som ska följa sin budget. Fakulteterna fördelar ut medel och följer sedan upp budgeten för institutionerna för att veta hur det går för dessa. Budgeten är alltid fast på intäktssidan. Intäkterna förändras inte beroende på vad som sker under året. Dock kan institutionerna få mindre pengar nästkommande år, beroende på om man har uppnått målen för de prestationsbaserade anslagsmedlen. Kostnadssidan revideras däremot vid behov. Det är viktigt att kolla till budgeten under årets gång för att få mer information än vad man haft tidigare. Därför reviderar Edshage budgeten väldigt ofta, för att veta hur det går för respektive institution (Edshage, 2013).

När det gäller prestationsbaserade intäkter är det svårt att veta hur många elever som kommer att klara sina tentamina, eftersom resultaten kommer in i januari. Därför blir prognosperioderna, som inträffar efter april och augusti på institutionsnivå viktiga. Dessa perioder har man för att kunna veta hur man ligger till jämfört med den fasta budgeten. Här har man möjlighet att revidera budgeten genom att addera, subtrahera och kommentera det som avviker för att kunna uppnå budgeten (Moro, 2013).

4.1.6 Budgetsystem

Varje fakultet och institution på universitetet har en budget. Institutionernas budget betecknas som om en delbudget till fakulteternas budget, som är huvudbudgeten. Vidare ses fakulteternas budget som en delbudget till universitetets budget, som är organisationens huvudbudget (Edshage; Moro, 2013).

Varje avdelning på institutionsnivå söker även externa finansierade medel inom sitt forskningsområde som kompletterar deras budget, vilket ses som en delbudget till den slutliga budgeten för hela institutionen. Bidragen är inte viktiga för nuvarande år eftersom de periodiseras, vilket innebär att det påverkar resultatet sista året. Dessa bidrag är oerhört viktiga för institutionerna eftersom man behåller hela summan. Fakulteternas utdelning av anslagsmedel till institutionerna påverkas alltså inte av bidragen (Edshage, 2013).

4.1.7 Budgetuppföljning

Det är viktigt för universitetet att hela organisationen jobbar med budgetuppföljning kontinuerligt. Fakultetsekonomen Edshage gör en uppföljning av budgeten varje månad. Dock sker den planerade uppföljningen på humanistiska fakulteten tre gånger per år. Dessa tillfällen inträffar innan sommaren, efter sommaren och i slutet av kalenderåret. Problemet med budgetuppföljningen för Göteborgs Universitet är att man har osäkra siffror vad gäller resultat av helårsprestationer. Resultatet från studenternas tentamen kommer in i slutet av januari, därför måste man anta en hel del fram till dess, vilket kräver en stor erfarenhet (Edshage, 2013).

Under hösten har fakulteten uppdragsdialoger med respektive institution, där man går igenom uppdragen man fått det innevarande året vad gäller grundutbildningen. I slutet av september eller i början av oktober har man ytterligare en dialog där man analyserar om institutionerna kommer uppnå de uppdrag man fått för att planera inför kommande år. Detta görs för varje ämne. Institutionsekonomen Moro arbetar med uppföljning väldigt ofta. En uppföljning kan redan inträffa en vecka efter att budgeten är upprättad. Planeringsmässigt har institutionerna två uppföljningar per år, varav den ena är efter april och den andra efter augusti (Moro, 2013).

4.1.8 Budgetavvikelser

Det är svårt att veta om man kommer uppnå den uppsatta budgeten för universitetet. Det sker förändringar hela tiden och man är aldrig säker på att det blir som man budgeterat (Edshage, 2013). Syftet med budgeteringen på Göteborgs Universitet är att få ett nollresultat och därför försöker man åtgärda budgetavvikelser som uppstår omgående (Moro, 2013).

Finansiering och resursanvändning 2008–2012 (belopp i tkr)					
	2008	2009	2010	2011	2012
Statsanslag	348 314	352 345	367 800	367 228	364 024
Bidrag/uppdrag	65 197	76 456	63 425	81 649	74 923
Övriga intäkter	16 858	24 802	23 002	15 747	14 379
Summa intäkter	430 369	453 603	454 227	464 624	453 326
Personalkostnader	221 477	218 586	219 038	244 879	255 033
Universitetsgem. & UB	75 795	73 724	67 722	62 750	34 153
Övriga driftkostnader	37 420	39 249	46 539	42 778	40 405
Studiefinansiering	36 431	28 330	28 227	28 656	68 103
Lokalkostnader	43 502	46 185	39 558	40 098	41 134
Avskrivningar	3 531	2 903	3 068	3 224	5 696
Summa kostnader	418 156	408 977	404 152	422 385	444 524
Versamhetsutfall	12 213	44 626	50 075	42 239	8 802

Figur 13: Resursanvändning humanistiska fakulteten 2008-2012 (Årsredovisning humanistiska fakulteten, 2012).

När över- och underskott uppstår ligger det kvar hos fakulteten och institutionen. Man behöver alltså inte betala tillbaka vid överskott. Det behöver man däremot göra vid underskott. Generellt har alla universitet stora överskott (Edshage, 2013).

4.1.8.1 Överskott

På humanistiska fakulteten har man haft överskott sedan år 2008, *se figur 13*. Överskotten har främst uppstått på grund av ett överskott inom anslagsfinansierad utbildning och forskning (Humanistiska fakultetens årsredovisning, 2012).

Ett överskott är ett misslyckande för att man strävar efter nollresultat. Dock är det enklare att hantera överskott inom forskningen. Man kan exempelvis anställa en forskarassistent under en tidsperiod. Om överskottet blir högre än vad man befarat vid årsbokslutet kan man anställa två postdokar, *se bilaga*. Det är däremot svårt att hantera ett överskott inom grundutbildningen. En lärares kostnader måste rymmas inom de årliga anslagen (Edshage, 2013).

Vid överskott måste man kommentera vad man har för planer för medlen tre år framåt. Institutionerna har en skyldighet gentemot fakulteterna, eftersom det är fakulteterna som delar ut anslagsmedel till dessa. Detsamma gäller fakulteterna gentemot universitetsstyrelsen. För att hantera överskott upprättar fakulteterna eller institutionerna budget för kommande år, som går med motsvarande underskott (Edshage, 2013).

Det som orsakat dessa överskott är en omorganisering som påbörjades år 2009. Tidigare bestod humanistiska fakulteten av tjugosex institutioner. Dessa har reducerats till sex institutioner. I dagsläget har man fler ämnen och fler anställda per institution och det tar tid att anpassa sig till detta. En annan anledning är att humanistiska fakulteten haft många anställda som gått i pension den senaste tiden. När en anställd pensionerar sig tar det lång tid att tillsätta den tjänsten, vilket vanligtvis tar två till tre år. Åtgärden som vidtas är att man anställer en vikarie som har lägre lönekostnad, vilket medför ett överskott (Moro, 2013).

4.1.8.2 Underskott

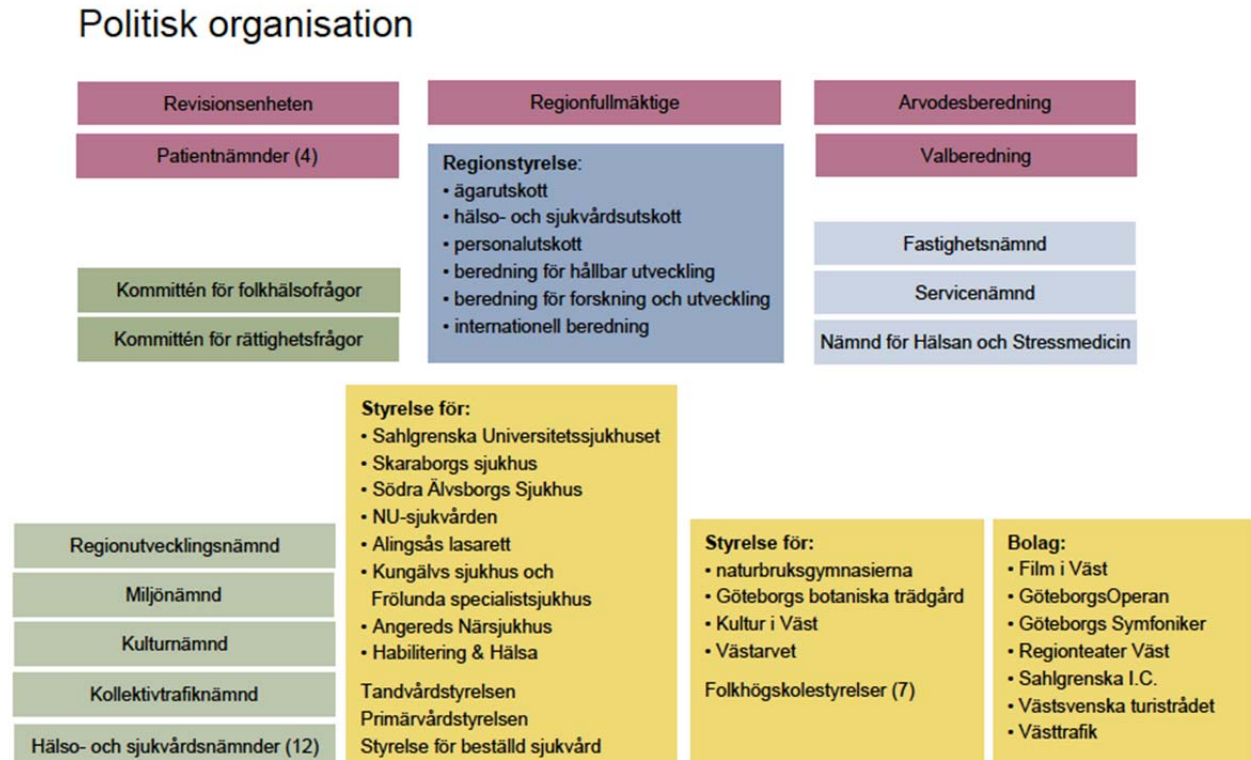
Vid underskott har man skyldighet att återbetala detta till den övre organisatoriska enheten. Fakulteterna kräver återbetalning från institutionerna vid underskott, detta gör man omedelbart. För att hantera underskott upprättar fakulteterna eller institutionerna budget för kommande år, som går med motsvarande överskott (Edshage, 2013).

Innan år 2008 hade humanistiska fakulteten stora underskott. År 2007 hade man alltför många doktorander, *se bilaga*. Med tanke på vilka resurser man hade och därmed uppfyllde man inte de uppdrag som fanns för grundutbildningen (Humanistiska fakultetens årsredovisning, 2012).

För hög kompetens inom respektive institution resulterar i ett underskott. Därför måste man ha en kombination av hög och låg kompetens. Fyller man inte de uppdrag som man tilldelats i grundutbildningen går man med ett underskott. Innan omorganisationen påbörjades år 2009 på humanistiska fakulteten, bestod varje institution av två till tre anställda. Då var det svårt att analysera underskotten. I dagsläget är det mycket lättare. Man ser helheten och därför kan man göra en bättre analys av grundutbildning och forskning, för att veta orsaken till dessa underskott. Har man ett underskott kan man justera det med överskott från tidigare år. Därför händer det sällan att institutionerna betalar tillbaka ett underskott till fakulteterna. Men det kan uppstå situationer då institutionerna inte har ett överskott sen tidigare, då måste man betala tillbaka (Moro, 2013).

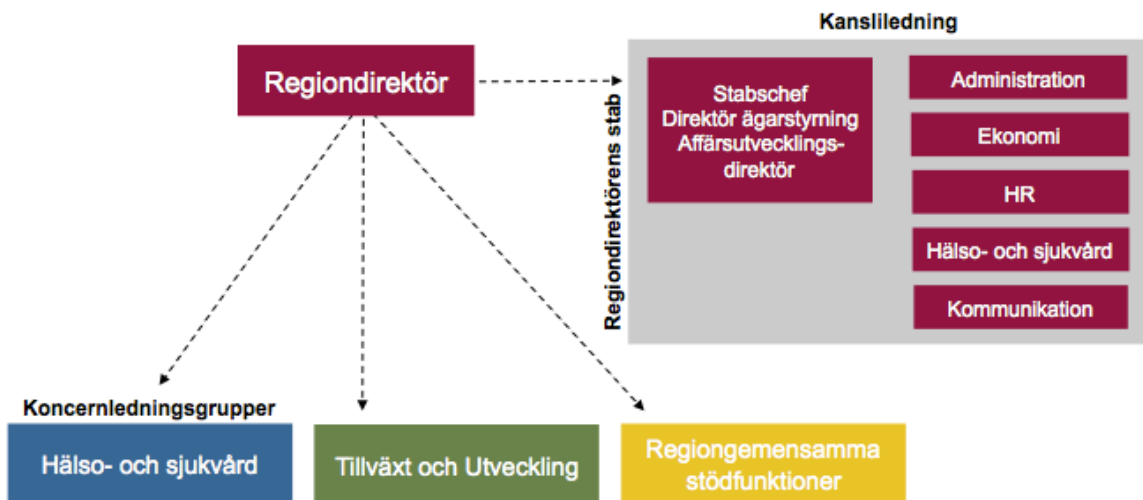
4.2 Västra Götalandsregionen

Västra Götalandsregionen bildades år 1999 genom att ett antal landsting slogs samman. Man överenskom om att ha Vänersborg som residenshuvudstad. Regionen styrs av förtroendevalda politiker som består av 149 ledamöter. Dessa ledamöter är verksamma i enheten regionfullmäktige, som väljs av invånarna i de allmänna valen. Regionfullmäktige är det högsta beslutande organet och här utser man ledamöterna i nämnder, styrelser och andra politiska organ. Regionfullmäktiges huvudsakliga uppgift består bland annat av ansvar, allokera ekonomiska medel till nämnderna, formulera målsättningar, fastställande av regionskatten. Under regionfullmäktige finner vi regionstyrelsen, det vill säga regeringen (Tellberg, 2013). Figur 14 visar Västra Götalandsregionens politiska organisationschema.



Figur 14: Organisationsschema för den politiska organisationen (Västra Götalandsregionen, 2013).

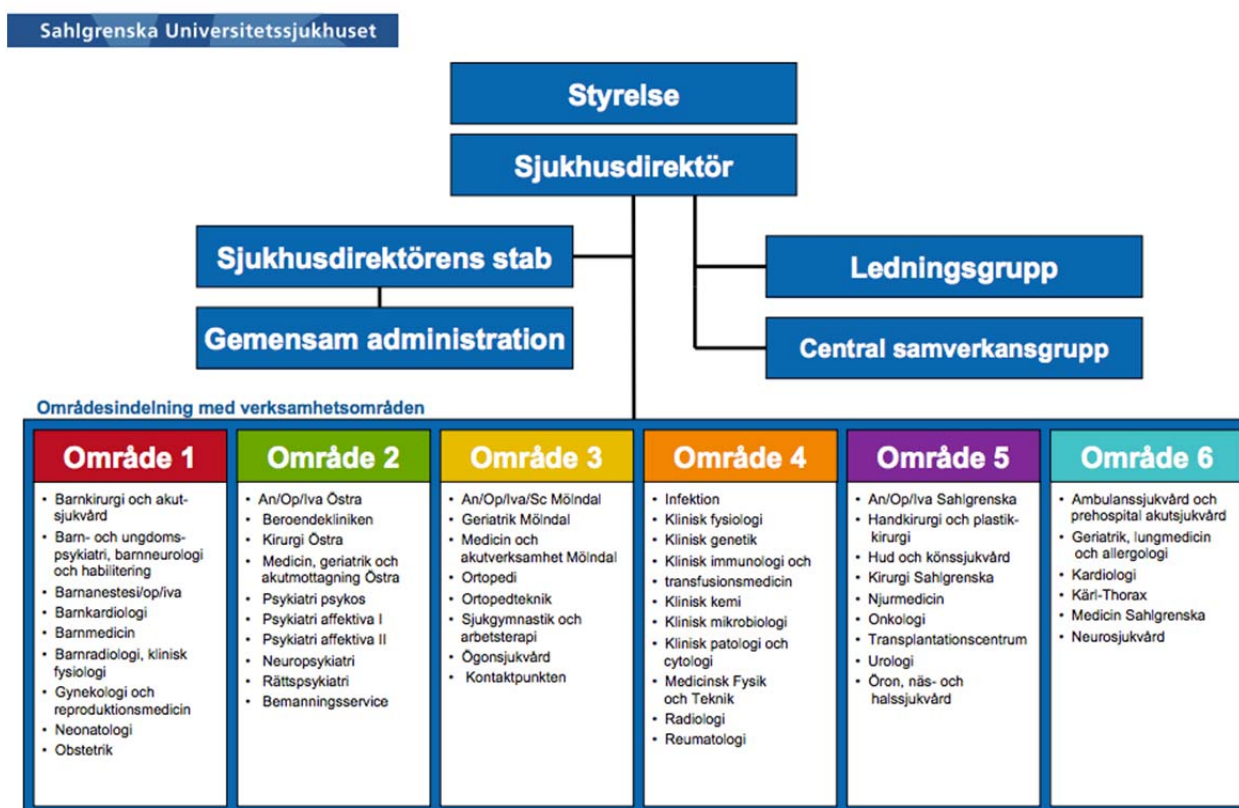
Tjänstemannaorganisation har ungefär 50 000 anställda och i ledningsorganisationen består av tre koncernledningsgrupper. Där knyts samtliga verksamheter samman för mer effektiv ledning och styrning. Dessa verksamheter är hälso- och sjukvård, tillväxt och utveckling samt regiongemensamma stödfunktioner. Hälso- och sjukvårdsnämnden styrs av förtroendevalda politiker och Sahlgrenska Universitetssjukhuset är en underorganisation till nämnden. Regionens tjänstemannaorganisations schema finner ni nedan i figur 15 (Tellberg, 2013).



Figur 15: Organisationsschema för tjänstemannaorganisationen (Västra Götalandsregionen, 2014).

Den centrala ekonomienheten befinner sig i kansliledningen, där Peter Tellberg är verksam som biträdande ekonomichef för Västra Götalandsregionen.

Sahlgrenska Universitetssjukhuset bildades år 1997 och i samband med detta slogs akutsjukhusen Sahlgrenska, Östra och Mölndal ihop. Sedan år 1999 är Sahlgrenska Universitetssjukhuset en del av Västra Götalandsregionen. Här arbetar ungefär 16 000 anställda. Lars-Bertil Jonasson är ekonomichef på Sahlgrenska Universitetssjukhuset. Det största beslutsorganet för Sahlgrenska Universitetssjukhus är politisk styrelse som följs av sjukhusdirektör. Sjukhuset är uppdelat i sex vårdområden. Varje vårdområde har sin respektive områdeschef och nästa beslutsnivå inom vårdområdet är verksamhetschefer och de lägsta cheferna är vårdenhetschefer. Varje område har en ekonomistab med verksamhetskontrollers och det är ungefär 70-80 personer i varje område (Jonasson, 2013). På figur 16 kan man se mer utförligt hur sjukhusets organisationsstruktur är uppbyggd.



Figur 16: Organisationsschema Sahlgrenska Universitetssjukhus (Sahlgrenska Universitetssjukhus, 2012).

Ekonomienheten som befinner sig i den gemensamma administrationen består av 40 anställda. Där jobbar man med enbart redovisning och patient-administrativa system, fakturering och bokslut. Även investerings- och budgetprocessen görs här (Jonasson, 2013).

4.2.1 Budgetprocessen

Budgetprocessen på Västra Götalandsregionen inleds med att man börjar arbeta med budgetunderlaget i oktober och november. Anslagsmedlen som regionen ska erhålla kommer att utgöra grunden för budgetunderlaget. Detta underlag skall sedan skickas in till politikerna innan jul och kommer att beskriva hur omvärlden ser ut utifrån tillväxt, hälso-

sjukvårdsperspektiv och ekonomiperspektiv. Underlaget ska vara färdigställt i slutet på januari och detta ska sedan presenteras i februari till politiker och tjänstemän. (Tellberg, 2013)

I februari börjar man få förutsättningar för nästa år och här beaktas konjunkturen, löneutvecklingen, befolkningsutvecklingen, åldersgrupperna, hur många det är som har flyttat till och från regionen med flera. I regionen har man 49 kommuner och då tittar man över hur det ser ut i respektive. Denna fas jobbar man med från mars till slutet av april. Därefter görs en sammanställning på omvärldsanalysen och ser över vad regionen säger i sina förutsättningar. Vidare försöker man ta fram en lägesbild för att se hur man ska arbeta för att vara i balans. Detta gör man genom att titta på delårsboksluten. Man ser över de verksamhetsförändringar som man satt upp i budgeten och om dessa har börjat genomföras. I denna process tar man upp frågor kring problem och utmaningar inom ekonomin, kompetensförsörjning, personalfrågor med mera. Därefter får politiker arbeta på underlaget och med detta underlag formar de budgeten i maj och juni (Tellberg, 2013).

Regionen tar sitt budgetbeslut i juni och utifrån det får Sahlgrenska Universitetssjukhus sina förutsättningar. Utifrån omvärldsanalysen och budgetbeslutet fastställer regionstyrelsen ett förslag till skattesats. Från juni fram tills oktober arbetar Västra Götalandsregionen med budgeten för Sahlgrenska Universitetssjukhus. Sjukhusstyrelsen ska sedan i slutet av oktober besluta om budgeten. Denna budget kommer därefter att skickas till regionen och regionen ska ha en beslutad budget innan man startar sitt nya verksamhetsår (Jonasson, 2013).

Budgetmetoden som används i Västra Götalandsregionen är nedbrytningsmetoden, då man fördelar resurser som man erhåller till lägre organisatoriska enheter. Detsamma gäller för Sahlgrenska Universitetssjukhus, de fördelar resurser som har erhållits till sina sex vårdområden. Via resursutdelningen utgör Sahlgrenska Universitetssjukhuset ramen för kostnaderna (Jonasson, 2013).

4.2.2 Utdelning av anslagsmedel

Västra Götalandsregionen får intäkter i form av skatteintäkter och skattesatsen bestäms av regionfullmäktige. Den regionala skattesatsen är i dagsläget 11,13 % och beror främst på konjunkturen. När det råder hög konjunktur kan skattesatsen komma att höjas, och tvärtom. Regionfullmäktige är det högsta beslutande organet i regionen och denne fastställer regionskatten. Andra intäkter som man erhåller är bland annat Västtrafiks biljettförsäljning, såld vård, patientavgifter, specialdestinerade statsbidrag, generella statsbidrag (Västra Götalandsregionen, 2013). Generella bidrag utgörs av statsbidragen för läkemedelsförmånen respektive sjukskrivningsprocessen. Specialdestinerade bidrag syftar till att styra kommunernas/landstingens verksamhet i den önskade riktningen. Generella och specialdestinerade bidrag är vad Västra Götalandsregionens budget bygger på och utgör regionbidraget. Regionbidraget ska sedan fördelas till nämnder och styrelser inom regionen (Tellberg; Jonasson, 2013).



Figur 17: Västra Götalandsregionens externa intäkter (Västra Götalandsregionen, 2013).

I Västra Götalandsregionen tillämpar man beställar-utförarsystemet vid fördelning av medel till nämnderna. Ägaren av resurserna är regionfullmäktige och denne fördelar huvuddelen av Västra Götalandsregionen pengar till de tolv nämnderna. Nämnden som fördelar medel till Sahlgrenska är hälso- sjukvårdsnämnden. Hälso- och sjukvårdsnämnden är beställare och Sahlgrenska Universitetssjukhuset är utförare. Anslagen enligt beställar-utförarsystemet fördelas genom att regionen delas i olika valkretsar (Västra Götalandsregionen, 2013). Exempelvis ser landstinget efter vilken socioekonomisk status invånarna har och därefter fördelas resurserna. Fördelningen kan även baseras på vårdtyngd. Hälso- och sjukvårdsnämnden bevakar och kartlägger invånarnas behov och beställer vård utifrån detta av sjukhusen (Tellberg, 2013).

Jonasson (2013) menar att nämnderna fördelar anslagen till sjukhusen efter att man tagit budgetbeslutet. Nämnderna förmedlar till sjukhusen att de ska producera mer än året innan. Alla sjukhus ska komma tillbaka med alla underlag den sista oktober, året innan budgetåret och då avgör Västra Götalandsregionen hur mycket resurser beställarnämnderna ska få som i sin tur beställer vård av sjukhusen. Vårdöverenskommelsen utgår från att man ska kunna vårda 2,4 miljoner invånare i regionen genom att ha tillgång till regionsjukvård.

För att få pengarna enligt vårdöverenskommelsen måste patienterna först vårdas. När patienterna har vårdats fakturerar man till hälso- och sjukvårdsnämnderna eller till andra landsting som beställt vård. Vårdfaktureringen innehåller vilka patienter man har vårdat samt vilken behandling och vård man utfört. Alltså sker faktureringen efter att man vårdat patienterna och här får man sina intäkter efter att man skickat vårdfaktureringen. Då man är ett universitetssjukhus får man statsbidrag som ska finansiera forskning, investering av nya maskiner samt utbildning av bland annat läkare. Statsbidragen ska även finansiera ordnat

införande, det vill säga nya läkemedel. Anledningen till varför man får statsbidrag för ordnat införande är på grund av att nya läkemedel ofta är väldigt dyra. Sahlgrenska Universitetssjukhus erhåller även intäkter från externa givare som uppstår vid försäljning av vård till andra landsting. Man får även resurser beroende på antal asylsökande. Ju mer asylsökande det är under en period, desto mer resurser erhåller man. Områdeschefen på Sahlgrenska Universitetssjukhus får avgöra internt och omdisponera de resurser man erhåller. Skulle områdena behöva mer medel så kan detta tas upp under budgetprocessen (Jonasson, 2013).

I vårdöverenskommelsen har Sahlgrenska Universitetssjukhuset målrelaterade ersättningar. Det kan vara kvalitetsindikatorer på vissa patientgrupper som man vill styra och exempel på detta är att man har vissa mätvärden för diabetiker. Om man inte uppfyller kraven om vårdgarantin, så kan det ske avdrag på målrelaterade ersättningarna. De uppsatta målen mäts två gånger per och för att se om de är uppnådda (Jonasson, 2013).

4.2.3 Styrning

Tellberg (2013) beskriver budgetprocessen som centraliserad men att detta går i vågor. Under vissa perioder är man decentraliserad och tar hänsyn till andra synpunkter och under andra perioder är man centraliserad och bestämmer själv. Han tycker vidare att det är fördelaktigt att ta hänsyn till andra tankar och synsätt och på så vis blir alla mer delaktiga i verksamheten.

Jonasson (2013) menar att budgetprocessen både är centraliserad och decentraliserad. Budgetprocessen är centraliserad eller decentraliserad beroende på vilken ledning och filosofi man har i ledningen. Exempel på centralisering är att man inte har ägt frågorna kring lokalkostnader ute i verksamheter, utan detta har skötts på ett sjukhusgemensamt sätt. När verksamhetscheferna i områdena får sina medel äger de sin budget och detta är ett exempel på decentralisering. Vidare förklarar Jonasson (2013) att områdena har möjlighet att påverka sin budget men ingen möjlighet att påverka den stora budgeten. Dock kan man se det som en indirekt påverkan, då områdenas budget tillsammans utgör sjukhusets helbudget. Jonasson menar vidare att helbudgeten, det vill säga Sahlgrenska Universitetssjukhusets budget är centraliserad och delbudgetarna som exempelvis områdesbudgeten är decentraliserade.

4.2.4 Planeringsmodeller

Enligt Västra Götalandsregionens budgetunderlag 2014-2016, har man långsiktiga målsättningar som ska vara uppfyllt år 2030. Målet avser att skapa förutsättningar för invånarna i regionen att leva i en region utan fossila bränslen. Här krävs det att man vidtar åtgärder och upprättar överenskommelser inom hållbara transporter, energitillförsel, klimatsmart boende, hållbar stadsutveckling samt utveckling av land och stad. Man har även andra mål som ska vara uppfyllda år 2030, vilka går ut på att halvera sin energianvändning i egna lokaler jämfört med år 1995.

För att uppnå huvudmålet år 2030 har man även delmålet som skall vara uppfyllt år 2016. Detta går ut på att kollektivtrafiken ska till 75 % utföras med förnybar energi. För att uppnå

målet säkerställer kollektivtrafiknämnden krav vid nya trafikupphandlingar. Vidare skall nämnderna och styrelserna vid nyanskaffning av personbilar och lätta lastbilar välja fordon som går på förnybar energi. Nämnder och styrelser ska även minska användningen av el per ytenhet i egna lokaler och egna värmeproduktionsanläggningar som drivs med olja, vilka ska vara utbytta senast år 2016 (Västra Götalandsregionen, Budgetunderlag 2014-2016).

Jonasson (2013) framhåller att det finns en framtagna strategisk plan för tillfället som gäller utveckling av vården, utrustning, byggnationer med flera. Sahlgrenska Universitetssjukhusets framtida målsättningar är bland annat en stärkt närsjukvård, förbättrat omhändertagande och säkrad vårdplatstillgång. I Västra Götalandsregionens budgetunderlag 2014-2016, framgår det att regionstyrelsen tog beslut om idéskissen, framtidens hälso- och sjukvård år 2025. Denna idéskiss visar bland annat vägen till stärkt närsjukvård, lokalsjukhusen framtida roll, en säkrad vårdplatstillgång och ett förbättrat omhändertagande. Idéskissen innehåller mål som ska vara uppfyllda år 2025. I Sahlgrenska årsredovisning 2012 framgår det att man har uppsatt mål om att vården ska vara köfri och tillgänglig. Vårdgarantin ska hållas, vilket innebär att inga patienter ska få vänta längre än 90 dagar på ett första besök eller operation.

4.2.5 Budget

Inom Västra Götalandsregionen har man som grund en fast budget, dock har nämnderna en budget som är 3 % rörlig och resterande 97 % är fast. På Västra Götalandsregionen finns möjlighet till revidering och det sker främst när man fått mer pengar från skattebetalarna, vid exempelvis minskad arbetslöshet. Dessa medel fördelas då ut till verksamheter med hjälp av en tilläggsbudget. Revidering av budget sker även på Sahlgrenska Universitetssjukhus, vilket man gör nästan varje månad. Vid exempelvis en ökad budget från högre organisatorisk enhet till Sahlgrenska Universitetssjukhuset, sker det revideringar även på områdesnivå (Tellberg, 2013)

Vissa delar av Sahlgrenska Universitetssjukhusets budget på intäktssidan är rörliga intäkter, vilka kan vara all vård som säljs utanför regionen. Det finns vissa poster som man inte får ersättning för i förskott, vilket kan vara finansiering av nya läkemedel. Dessa intäkter erhåller man i efterskott när man redovisar att kostnader uppstår. Alltså är detta en rörlig del av intäktssidan. Nämndernas budget som är rörlig cirka 3 % är målinriktade. De 3 % erhåller man när man har uppnått de mål som nämnderna har uppsatt, som till exempel att man registrerar alla sina åtgärder i ett visst cancerregister. Målen har som syfte att utveckla kvaliteten i vården och om man uppnår dessa får man en viss ersättning. Vissa delar i budgeten är reviderbara vid exempelvis dålig tillgänglighet på sjukhusen. Behöver man mer resurser för att öka tillgängligheten kan budgeten komma att revideras (Jonasson, 2013).

I grund och botten säger man att budgeten är fast. Man anser att det är bättre att säga att budgeten är fast och sedan kan justeringar göras vid behov. Om inte ser budgeten som fast, kan detta skapa problem. Man kan komma att revidera budgeten vid givna direktionsuppifrån. Utefter detta gör man även revideringar på områdesnivå (Jonasson, 2013).

4.2.6 Budgetsystem

Enligt Tellberg (2013) upprättar man delbudgetar för varje avdelning på Västra Götalandsregionen. Sammanställningen av delbudgetarna utgör den totala budgeten, det vill säga helbudgeten. Dessa delbudgetar byggs uppifrån och ner och ekonomienheten på ledningskansliet ger instruktioner för hur budgetarna ska byggas. Man tar ett budgetbeslut och sätter riktlinjer som sedan skickas ut till verksamheterna. Därefter tas budgetarna tillbaka till ekonomienheten för att se om alla har förstått riktlinjerna korrekt och att budgetarna hänger ihop.

På Sahlgrenska Universitetssjukhuset har man en driftbudget som är nedbruten på allra lägsta nivå, uppifrån och ner, varav summan av detta blir Sahlgrenska Universitetssjukhus helbudget. Driftbudgeten är även nedbruten i personalbudget, som utgör en stor del av driftbudgeten. I personalbudgeten ingår alla befattningar och där framgår det vilka kostnader man har för respektive befattningar. Kostnader för obekvämtid, semesterplanering framkommer också. Dessa budgetar utgör delbudget (Jonasson, 2013).

4.2.7 Budgetuppföljning

Tellberg (2013) nämner att han följer upp ekonomin och samordnar detta samt är ansvarig för controlling-uppgiften. Tellberg besöker sjukhusen för uppföljning av deras ekonomi och detta gör han tillsammans med en person från hälso- sjukvårdsavdelningen och en från personalavdelningen. Dessa tre åker till verksamheterna och ställer frågor utifrån deras verksamhetsperspektiv, personal och ekonomiska perspektiv samt fokuserar på ett av perspektiven. Han är även ansvarig för delårsrapporterna. Man har två delårsrapporter om året, varav den ena är i mars och den andra i augusti. Redovisningschefen på Västra Götalandsregionen har hand om årsredovisningen. Tellberg nämner vidare att man är nöjda med att ha två delårsrapporter per år. Innehållet i delårsrapporterna är nästan detsamma och då det inte sker drastiska förändringar är det ingen vits med att utföra fler.

Enligt Jonasson (2013) har man chefscontroller på Sahlgrenska Universitetssjukhus gemensamma administration, som jobbar med uppföljningen. Dessa chefscontroller ansvarar även för uppföljningen och vårdprestationerna. Det finns anställda som jobbar enbart med intäktssidan av budgetuppföljningen på ekonomiavdelningen. Medan andra jobbar med övriga delar i budgetens uppföljning. Även på Sahlgrenska Universitetssjukhuset har man delårsrapporter, vilka är i mars och augusti. För att underlätta uppföljningsprocessen ska varje område i sjukhuset skriva en rapport månadsvis. Då gäller det för bland annat Jonasson att läsa de rapporterna och dra slutsatser samt göra analyser av det. Detta görs i stort sett varje månad förutom januari och juni. Rapporterna medför en underlättning av uppföljningen och detta blir mer praktiskt.

4.2.8 Budgetavvikelse

Vid överskott finns det olika åtgärder som kan vidtas. Åtgärderna beror på hur mycket man har i överskott och vad man har för planer för dessa. När det gäller underskott handlar det för

Västra Götalandsregionen och Sahlgrenska Universitetssjukhus att planera för återbetalning med hjälp av en åtgärdsplan.

4.2.8.1 Överskott

Vid överskott på Västra Götalandsregionen får förvaltningen behålla överskottet som ett förbättrat eget kapital. Dock får förvaltningen inte behålla ett eget kapital som är större än 2 % av regionbidraget. Detta för att det inte ska finnas orimligt stora egna kapital på förvaltningarna. För att få utnyttja överskottet måste förvaltningen ha ett politiskt beslut av regionfullmäktige. Beslut om utnyttjande av överskott kan bara ske vid tre tillfällen, antingen i december året innan budgetåret, vid delårsboksluten i mars eller i augusti. Om regionfullmäktige beslutar att man inte får utnyttja överskottet så kommer detta att kvarstå som eget kapital. Man kan använda överskottet för att täcka underskott som man hade dessförinnan. Överskott kan uppstå vid exempelvis effektivisering av arbetssätt, som i sin tur kan leda till en effektiv verksamhet. Överskott kan även uppstå på grund av att man inte har rekryterat i den omfattning som man planerat och är underrekryterade. Överskott kan även uppstå om man har en minskad arbetslöshet och därigenom får mer inbetalda skattepengar (Tellberg, 2013).

Överskotten på Sahlgrenska Universitetssjukhus blir som eget kapital och då man inte äger överskotten själva är det regionfullmäktige som gör det. Här får man endast utnyttja och hantera överskotten genom ett politiskt beslut. Såvida Sahlgrenska Universitetssjukhus inte får göra något med överskotten så kvarstår detta tillsvidare. Överskotten kan användas för att täcka underskott, dock genom ett politiskt beslut. Överskotten kan bero på att man är effektiva. Även verksamhetsutvecklingar kan leda till överskott då kostnaderna blir lägre, patienterna kommer igenom snabbare etcetera. En annan anledning till överskott kan bero på att kostnadsutvecklingen på sjukvårdsmaterial inte har blivit det som man trott i budgeten (Jonasson, 2013).

4.2.8.2 Underskott

Vid underskott på Västra Götalandsregionen begär regionstyrelsen att den förvaltning som redovisar underskottet ska inkomma med åtgärdsplan för att komma i nivå med budgeten. Tidpunkten för återredovisningen sätts ofta till några månader fram i tiden. Förhoppningen är då att åtgärderna ska leda till att man kan ska agera för att få ordning på ekonomin inom rimlig tid (Tellberg, 2013). När förvaltningen vid årsskiftet redovisar ett årsbokslut med underskott får det påverkan på det egna kapitalet och förvaltningen har då enligt regelverket på sig två år att återställa det, med andra ord att visa motsvarande överskott. Detta är i praktiken ofta mycket svårt att uppnå och det är inte ovanligt att Västra Götalandsregionen i bokslutsdispositionerna mildrar detta krav och inte låter det få någon påverkan på förvaltningens egna kapital. Lagkravet gör att Västra Götalandsregionen inte får ha underskott. Dock kan det vara möjligt att ha underskott om man har synnerliga skäl som exempelvis tillfälliga eller oförutsedda utgifter vid dåliga tider i hela Sverige. Då detta inte är ett aktiebolag så får man inte ha ett underskott. Ofta är det oförutsedda händelser eller kraftigt förändrade verksamhetsvolymmer som leder till svårigheter för verksamheten.

Enligt Västra Götalandsregionens årsredovisning 2012 var en av orsakerna till underskott att antal vårdade patienter minskade i Sahlgrenska Universitetssjukhuset år 2012 och ökade därmed i andra regioner och landsting. En annan anledning till underskott är att Sahlgrenska Universitetssjukhus köpte länssjukvård på grund av vårdgarantin.

Vid underskott har Sahlgrenska Universitetssjukhus två år på sig att betala tillbaka till regionen, såvida man inte får täckning på ett annat sätt. Har man underskott så kommer politiker och tjänstemän från regionen för att granska verksamheten. Underskotten kan bero på att de får in mer patienter än vad man har beräknat och att kostnaderna blir olika för patienterna. Om Sahlgrenska Universitetssjukhus vårdar mer patienter än vad som beräknats så får man ingen ersättning för det och då tar man det från egen ficka (Jonasson, 2013).

5. Analys

I följande kapitel kommer vi att analysera den empiri som uppsatsen är grundad på. Empirin kommer att kopplas till den teoretiska referensramen. Analysen kommer att göras utifrån Göteborgs Universitet och Västra Götalandsregionen. En jämförelse mellan dessa verksamheter kommer inte att göras. Syftet är att analysera varje verksamhet för sig utifrån dess organisatoriska enheter. Avsnittet består inledningsvis av en övergripande analys av budgetprocessen. Sedan kommer budgetprocessens olika beståndsdelar att beskrivas mer specifikt.

5.1 Göteborgs Universitet

Analysen för Göteborgs Universitet kommer att redogöras utifrån primär- och sekundärdata. Intervjuer utgör primärdata och sekundärdata utgörs främst av litteratur- och artikelstudier. Vid val av intervjurespondenter på Göteborgs Universitet valdes fakultetsekonom (Edshage) och institutionsekonom (Moro). Detta kompletterades med intervju via mail med ekonomidirektören (Nilsson) på Göteborgs Universitet. Anledningen till val av dessa intervjurespondenter är för att öka trovärdigheten i uppsatsen, då alla befinner sig på olika organisatoriska enheter.

5.1.1 Budgetprocessen

Budgetprocessen börjar med att regeringen och riksdagen gör en analys om universitetet i sin helhet. Analysen utgår från hur universitetet har presterat inom både grundutbildning och forskning samt hur många studentansökningar man har fått in. Den här analysen utgår från ett historiskt och prestationsbaserad perspektiv (Edshage, 2013). Budgetuppställande börjar med att man tar hänsyn till föregående periods analys (Kullvén, 2009:39). Detta gör man för att kunna dela ut det belopp som är rimlig för kommande års budget. Därefter delas anslagsmedlet ut. Universitetsstyrelsen gör sedan samma analys gentemot fakulteterna och slutligen gör fakulteterna en analys gentemot institutionerna vid utdelning av anslagsmedel (Edshage, 2013).

Edshage och Moro (2013) menar att budgetprocessen för universitetet sker enligt nedbrytningsmetoden. Det finns huvudsakligen två metoder för budgetuppställande, vilka är nedbrytnings- och uppbyggnadsmetoden (Bergstrand, 2007:110). Vid användning av nedbrytningsmetoden är det viktigt att ledningen är väl insatta i verksamheten för att kunna fastställa målen (Greve, 2011:161). Den här typen av budgetuppställande fungerar i verksamheter där ledningen har stort informationsövertag (Bergstrand, 2007:113).

Fakulteterna får före sommaren alla planeringsprinciper från styrelsen. I dessa planeringsprinciper ingår inga siffror, utan endast förutsättningar. Efter sommaren får fakulteten styrelsens beslut vad gäller grundutbildningen, vilket även inkluderar siffror. Beslutet utgår från hur stort uppdrag man får. Uppdragen består av helårsstudenter och helårsprestationer. Dessa uppdrag omräknas sedan till ett takbelopp. I oktober får fakulteterna

veta hur mycket anslagsmedel man får för forskning och därefter börjar planeringen för hur man ska fördela dessa resurser till institutionerna. Fakulteterna analyserar hur institutionerna har lyckats uppnå föregående års uppdrag i grundutbildningen (Edshage, 2013).

Vid fördelning av anslagsmedel för forskning har man en modell som man följer. En lärare ska ha möjlighet att forska under sin anställning och därför måste man enligt kollektivavtal dela ut pengar till dessa för forskning. Det fakultetsanslag som finns kvar delas sedan ut enligt en prestationsbaserad modell som är baserad på publikationer, externa bidrag och examina inom forskningsutbildningen (Edshage, 2013).

På institutionen för språk och litteratur är det institutionsrekonomen Katarina Moro som upprättar budgeten. I november får hon veta hur mycket anslag institutionen får från fakulteten för kommande år. I mitten av december måste institutionerna redovisa sin budget till respektive fakultetsekonomen. För att fakultetsekonomen ska ha en förståelse för siffrorna, måste man kommentera dessa. Sedan ska fakultetsekonomen redovisa sina siffror till universitetsstyrelsen, vilket ska ske inom en månad (Moro, 2013). Med anledning till problematiken med budgetår och läsår upprättar Moro (2013) två parallella system för att veta vad som försiggår och hur man ligger till. Hon använder sig av två budgetar, en som är terminsvis och en för budgetåret. Parment (2010:104) menar att skolor och universitet föredrar att använda sig av en budget för ett verksamhetsår eftersom den periodiseras i samverkan med verksamheten.

Då ledningen för varje organisatorisk enhet på Göteborgs Universitet har ett stort informationsövertag gentemot nedre organisatorisk enhet är det lämpligt att använda sig av nedbrytningsmetoden. Att vara budgetansvarig för Göteborgs Universitets olika organisatoriska enheter kan vara ansträngande. Anledningen till detta är att budgetåret och läsåret är under olika perioder. Därför använder sig institutionsekonomen Moro av två budgetar, vilket är tidskrävande. På detta sätt får hon dock en bättre helhetsbild och därmed blir det lättare att följa upp budgeten.

5.1.2 Utdelning av anslagsmedel

Offentliga verksamheter får anslag utdelat utifrån politiska prioriteringar (Andersson, 2013:343). Regeringen styr myndigheter genom att fatta beslut om bland annat tilldelning av anslag och återrapporteringskrav. Myndigheterna har efter att de fått sitt anslag fria tyglar att besluta om hur budgeten för verksamheten ska se ut och hur man ska nå målen som är uppsatta utefter statsbudgeten (Andersson, 2013:343-344). Universitetsstyrelsen får en summa pengar från regeringen och riksdagen för att sedan fördela det till fakulteterna. Därefter gör fakulteterna detsamma gentemot institutionerna. Utdelning av anslagsmedel till Göteborgs Universitet sker på två olika områden, vilka är grundutbildning och forskning (Edshage, 2013).

Vid utdelning av medel för grundutbildning gör man en analys utifrån antal helårsstudenter och helårsprestationer (Nilsson, 2013). Enligt Edshage (2013) beräknas antal helårsstudenter och helårsprestationer på prestationsgraden de senaste tre åren. Fördelning av medel för

forskning sker enligt ett basanslag. Detta anslag utgår från hur det gått historiskt sätt och hur man presterat. Enligt Moro (2013) kan man på institutionsnivå inte påverka hur anslagen fördelas, man är maktlösa, vilket hon anser är frustrerande. Många linjechefer känner sig bundna till restriktioner som är fastställda centralt (Frenckner, 1989:58).

Göteborgs Universitet är väldigt låsta på intäktssidan, eftersom man inte kan påverka det anslagsmedel som regeringen och riksdagen delar ut. Det gäller även fakulteterna mot universitetsstyrelsen och institutionerna mot fakulteterna. Det är viktigt att göra en övergripande analys av budgeten för respektive organisatorisk enhet innan universitetsstyrelsen och fakulteterna delar ut anslagsmedel. Det innebär att man främst är låst på institutionsnivå eftersom man är den lägsta organisatoriska enheten. För universitetet gäller det att prestera på varje organisatorisk enhet, utefter det anslag och mål som är uppsatta för dessa. Annars kan utdelningen av anslaget minska på sikt.

5.1.3 Styrning

Budgetprocessen för Göteborgs Universitet är decentraliserad (Edshage, 2013). Däremot anser Moro (2013) att budgetprocessen är centraliserad. Vidare finner Moro att allt handlar om uppdrag och det är frustrerande att vara maktlösa eftersom fakulteterna bestämmer hur mycket medel institutionerna får. Decentralisering existerar när alla delar lika mycket på ansvaret för beslut (Lynch:1989:5). Varje enhet har en ledare och ledaren ansvarar för dess resultat (Frenckner, 1989:120). Centralisering existerar när chefen eller ledningsgruppen har befogenhet att ta hand om alla beslut (Lynch (1989:5).

Göteborgs Universitets budgetprocess är decentraliserad vad gäller det ansvar varje ekonom har för hur man kan fördela det anslagsmedel man fått. I det här fallet gäller det universitetsstyrelsen och fakulteterna, inte institutionerna. När det kommer till att kunna påverka mot övre organisatorisk enhet är budgetprocessen centraliserad. Även om fakultetsekonomen Edshage anser att man kan påverka mot övre organisatorisk enhet handlar det om långa processer. Det handlar i slutändan om att prestera, precis som institutionsekonomen Moro förklarar. Fakulteterna upplever därför att man har ett stort ansvar och en roll som påverkar hela organisationen, vilket institutionerna inte gör. De är maktlösa och måste endast uppnå målen som är uppsatta, eftersom de är den lägsta organisatoriska enheten.

5.1.4 Planeringsmodeller

Effektiv planering hjälper chefer att se vad som kommer att ske i framtiden, vilket ger en förebyggande kontroll (Mechant & Van der Stede, 2012:306). Universitetsstyrelsen för Göteborgs universitet arbetade år 2012 fram ett strategiskt styrdokument för organisationen. Vision2020 gäller för åren 2013-2020 (Nilsson, 2013). Syftet är att verksamheten ska arbeta fram treåriga handlingsplaner och ettåriga verksamhetsplaner, som sedan ska kopplas ihop med övrig planering och budgetering. Verksamhetsplanerna är delmål till handlingsplanerna. Man har handlingsplaner och verksamhetsplaner för varje fakultet och institution. Universitetet använder sig även av andra strategiska satsningar inom grundutbildningen och

forskningen. Dessa satsningar är uppsatta för hela organisationen. (Göteborgs Universitet, 2013). Strategisk planering är en långsiktig process där man analyserar organisationens mål (Andersson, 2013:29). Här värdesätter man organisationens målsättning och vision samt hur dessa ska uppnå och den högsta ledningen oftast ansvarig (Merchant & Van der Stede, 2012:307-308; Ax et al. 2009:206). Den taktiska planeringen går ut på att förverkliga den strategiska planeringen. Vidare förklarar Ax et al. att det krävs rutiner, regler och riktlinjer för att bygga upp den här typen av planering och tidshorisonten brukar vara mellan ett till tre år (Ax et al. (2009:206-207).

Universitet använder sig av planeringsmodeller och det sker genom hela organisationen. Man har både strategiska och taktiska planeringar. Detta gör man för att utveckla organisationen, vilket medför en bättre kontroll inför framtiden. Vision2020 är den strategiska planeringen för Göteborgs Universitet och för att förverkliga detta använder man sig av taktisk planering, vilket sker på varje fakultet och institution. Den taktiska planeringen består av handlingsplaner och verksamhetsplaner. För att uppnå de treåriga handlingsplanerna har man delmål i form av ettåriga verksamhetsplaner.

5.1.5 Budget

Göteborgs Universitet har som utgångspunkt en fast budget. Budgeten alltid är fast på intäktssidan. Det finns dock ett undantag. Institutionerna kan tilldelas mindre pengar nästkommande år om man inte uppnår målen för det anslagsmedel som är prestationsbaserad. (Edshage, 2013). En fast budget är det traditionella sättet att budgetera och gäller normalt ett räkenskapsår (Kullén, 2009:64; Parment, 2010:104; Ekblom & Wallin, 2011:147). Kostnadssidan revideras däremot vid behov. Fakultetsekonomen Edshage (2013) reviderar budgeten väldigt ofta. Detta gör hon för respektive institution.

Prognosperioderna på institutionsnivå är viktigt. Dessa perioder inträffar efter april och augusti. Man har dessa perioder för att kunna veta hur man ligger till jämfört med den fasta budgeten. Här har man möjlighet att revidera budgeten genom att addera, subtrahera och kommentera det som avviker för att kunna uppnå budgeten (Moro, 2013). Reviderad budget är väldigt effektiv att använda sig av på grund av de avvikelser som kan uppstå under årets gång (Kullén, 2009:90).

Det traditionella sättet att budgetera är fast budget och det utgår universitetet ifrån. För att kunna göra budgeten effektiv kombinerar man detta med reviderad budget. Detta gör man dock endast på kostnadssidan eftersom intäktssidan är fast. Därför är det logiskt att kombinera dessa med varandra. Med en kombination av fast och reviderad budget får man en bättre kontroll över hur saker och ting har förändrats och hur det kan se ut i slutet av budgetåret. I det här fallet får fakultetsekonomen Edshage en bättre inblick i institutionernas budget. Hon får veta varför budgeten avviker och hur de tänkt hantera dessa fram till årsbokslutet för att kunna uppnå den planerade budgeten.

5.1.6 Budgetsystem

Varje organisatorisk enhet upprättar en budget. Institutionernas budget betecknas som om en delbudget till fakulteternas budget. Vidare ses fakulteternas budget som en delbudget till universitetets budget. (Edshage; Moro, 2013). En organisation som består av flera olika avdelningar eller divisioner kan ha en resultatbudget för var och en av dessa för att sedan sammanställa det till hela organisationens resultatbudget (Kullvén, 2009:112).

På institutionsnivå söker man externa finansierade medel inom sitt forskningsområde för respektive avdelning. Detta ses som en delbudget till institutionernas budget (Edshage, 2013). Man kan använda sig av delbudgetar utifrån bland annat avdelningar, investeringar och resurser. Det är viktigt att använda sig av de delbudgetar som passar organisationen (Andersson, 2013:312).

Universitetets totala resultatbudget består av delbudgetar från respektive organisatorisk enhet. Varje organisatorisk enhet består även av avdelningar. Dessa avdelningar utgör delbudgeten för den organisatorisk enhet man tillhör. Institutionerna använder sig av en delbudget som utgår från externa finansierade medel, vilket passar deras helbudget.

5.1.7 Budgetuppföljning

Den planerade uppföljningen på humanistiska fakulteten inträffar tre gånger per år, vilka är innan sommaren, eftersommaren och i slutet av kalenderåret. Fakultetsekonomen Edshage gör dock uppföljningar av budgeten varje månad. Det är viktigt att hela verksamheten arbetar med budgetuppföljning kontinuerligt. Eftersom Göteborgs Universitet har osäkra siffror vad gäller resultat av helårsprestationer är budgetuppföljningen osäker (Edshage, 2013).

Under hösten har fakulteterna uppdragsdialoger med respektive institution, där man går igenom uppdragen man fått för innevarande år vad gäller grundutbildningen. I slutet av september eller i början av oktober har man ytterligare en dialog, där man analyserar om institutionerna kommer uppnå de uppdrag man fått för att planera inför kommande år. Detta görs för varje ämne (Moro, 2013). En uppföljning ska bestå av planerade möten mellan resultatansvarig och chefer (Bergstrand, 2007:134).

Institutionsekonomen Moro arbetar med uppföljning väldigt ofta. En uppföljning kan redan inträffa en vecka efter att budgeten är upprättad. Planeringsmässigt har institutionerna två uppföljningar per år, varav den ena är efter april och den andra efter augusti (Moro, 2013). Det är även viktigt med prognoser, inte endast uppföljningsrapporter (Bergstrand, 2007:135).

Att jobba med ständiga uppföljningar är väldigt viktigt för Göteborgs Universitet. Detta görs för att veta om den planerade budgeten skiljer sig från det faktiska utfallet. Fakulteterna har uppdragsdialoger med respektive institution för att analysera om de uppnår målen för uppdragen i grundutbildningen. Därmed kan man planera inför kommande år för att veta hur mycket anslagsmedel som ska fördelas till respektive institution. Genom att arbeta på detta

sätt blir det lättare att hantera budgetavvikelser och anpassa den planerade budgeten till det faktiska utfallet.

5.1.8 Budgetavvikelser

På grund av förändringar är det svårt att veta om man kommer uppnå den planerade budgeten. När över- och underskott uppstår ligger det kvar hos fakulteten och institutionen. (Edshage, 2013). Man försöker åtgärda budgetavvikelser omgående på universitetet eftersom man strävar efter ett nollresultat (Moro, 2013). När man ska analysera avvikelser är tanken att man ska komma på nya handlingar för att åtgärda dessa, vilket är svårt i praktiken (Bergstrand & Olve, 1994:86).

5.1.8.1 Överskott

När ett överskott inträffar måste man kommentera vad man har för planer för dessa. Detta ska utgöra en plan för kommande tre åren. Vid överskott upprättar man en budget för nästkommande år som går med underskott. Det är enklare att hantera ett överskott inom forskningen. Anledningen till detta är att man inte kan anställa tillfälliga lärare inom grundutbildningen eftersom en lärares kostnader måste rymmas inom de årliga anslagen (Edshage, 2013).

Tidigare bestod humanistiska fakulteten av tjugosex institutioner. År 2009 påbörjades en omorganisering, vilket reducerade antalet institutioner till sex. Detta har orsakat ett överskott. I dagsläget har man fler ämnen och fler anställda per institution och det tar tid att anpassa sig till detta. En annan anledning är att humanistiska fakulteten har haft många anställda som gått i pension den senaste tiden. När en anställd pensionerar sig tar det lång tid att tillsätta den tjänsten, vilket vanligtvis tar två till tre år. Åtgärden som vidtas är att man anställer en vikarie som har lägre lönekostnad, vilket medför ett överskott (Moro, 2013).

För humanistiska fakulteten gäller det att anpassa sig till den omorganisering som mestadels orsakat dessa överskott. När man väl har gjort det kommer man ha en bättre kontroll. Det gäller att utveckla systemet, vilket tar tid. Figur 13 visar att intäkterna för humanistiska fakulteten sällan förändras. Därför är det kostnaderna som måste ändras för att minska överskotten.

5.1.8.2 Underskott

Vid underskott har man skyldighet att återbetala detta till den övre organisatoriska enheten. Fakulteterna kräver återbetalning från institutionerna vid underskott, detta gör man omedelbart. Vid underskott upprättar fakulteterna eller institutionerna en budget för kommande år som går med överskott (Edshage, 2013).

Man måste ha en kombination av hög och låg kompetens inom respektive institution, annars kan det resultera i ett underskott. En annan orsak till underskott är att man inte uppfyller de uppdrag man tilldelats i grundutbildningen. Innan omorganisationen påbörjades år 2009 på

humanistiska fakulteten, bestod varje institution av två till tre anställda. Då var det svårt att analysera underskotten, vilket är lättare i dagsläget. Man ser helheten och därför kan man göra en bättre analys av grundutbildning och forskning, för att veta orsaken till varför man gått med underskott. Har man ett underskott kan man justera det med överskott från tidigare år. Därför händer det sällan att institutionerna betalar tillbaka ett underskott till fakulteterna. Men det kan uppstå situationer då institutionerna inte har ett överskott sen tidigare, då måste man betala tillbaka (Moro, 2013).

Omorganiseringen har haft en positiv verkan för fakulteten. Den har vänt trenden, från ett par år av underskott till det motsatta. Det gäller att fokusera på att öka kostnaderna i förhållande till intäkterna. Eftersom intäkterna sällan förändras kan humanistiska fakulteten på sikt anpassa sina kostnader för att sträva efter ett nollresultat.

5.2 Västra Götalandsregionen

Detta avsnitt kommer att innehålla analys av empiri- och teoriavsnittet. Empirin är utformad utifrån intervjuer som genomförts, vilket utgör primärdata. I teoriavsnittet har vi redogjort för sekundärdata i form av teorier. Teorierna avser litteratur- och artikelstudier. Intervjuerna har gjorts med två personer som befinner sig på olika organisatoriska enheter. Tellberg är verksam som biträdande ekonomichef på Västra Götalandsregionen, som är en övre organisatorisk enhet än Sahlgrenska Universitetssjukhuset, där Jonasson befinner sig, och har titeln ekonomichef. Anledningen till att vi har valt dessa två är för att öka trovärdigheten för den budgetprocess och avvikelshantering.

5.2.1 Budgetprocessen

Budgetprocessen inleds på Västra Götalandsregionen med arbete av budgetunderlag. Underlaget börjar man arbeta med i oktober och november. Detta bygger på de anslagsmedel man erhållit och innehåller analys av omvärlden utifrån tillväxt, hälso- sjukvårdsperspektiv och ekonomiperspektiv (Tellberg, 2013). Man införskaffar sig information om organisationens möjligheter och därmed inleds budgetprocessen (Bergstrand & Olve, 1994:39). Här blir det ledningens uppgift att sätta upp handlingsramar gällande verksamhetsinriktning som kvalitetskrav och ekonomiska mål (Bergstrand, 2007:19). Presentation av underlaget till politiker och tjänstemän sker i januari och februari. I februari beaktar man konjunkturen, löneutvecklingen, befolkningsutvecklingen, åldersgrupper etcetera och detta görs från mars till april. Frågor kring problem och utmaningar inom ekonomin, kompetensförsörjning, personalavdelning med mera tas upp och utifrån dessa aspekter börjar politiker utforma budgeten i maj och juni (Tellberg, 2013). Efter att politikerna har utformat budgeten tar regionen sitt budgetbeslut i juni och därmed får Sahlgrenska Universitetssjukhuset sina förutsättningar. Från juni arbetar regionen med Sahlgrenska Universitetssjukhusets budget och budgeten ska vara beslutad i oktober. Sahlgrenska Universitetssjukhuset fördelar vidare sina erhållna medel tillsammans med andra anslagsmedel, ner till sina sex vårdområden (Jonasson, 2013)

Budgetmetoden som används i Västra Götalandsregionen är nedbrytningsmetoden. Man fördelar resurser som man erhåller till lägre organisatoriska enheter. Detsamma gäller för Sahlgrenska Universitetssjukhus, där de fördelar resurser som har erhållits till sina sex vårdområden. Via resursutdelningen utgör Sahlgrenska Universitetssjukhuset ramen för kostnaderna (Jonasson, 2013). Enligt Greve (2011:161) har ledningen en mycket aktiv roll i budgetprocessen vid nedbrytningsmetod. För att denna metod ska vara effektiv är det viktigt att ledningen är väl insatta i verksamheten och i den operativa nivån. Denna metod fungerar i verksamheter där ledningen har informationsövertag (Bergstrand, 2007:112-113).

I Västra Götalandsregionen införskaffar man sig information om omvärlden och även om verksamhetens möjligheter. Här är ledningen är väldigt aktiv i budgetarbetet och sätter även upp handlingsramar för verksamheter på lägre nivå som exempelvis Sahlgrenska Universitetssjukhuset. Metoden som tillämpas är nedbrytningsmetoden och Västra Götalandsregionen fastställer mål och riktlinjer för Sahlgrenska Universitetssjukhuset. Då man använder sig av nedbrytningsmetoden är de nedre enheterna i organisationen inte insatta i underlagets insamlingsprocess. Nedbrytningsmetoden används även i Sahlgrenska Universitetssjukhus, som fördelar sina erhållna resurser till sina sex vårdområden. Via resursutdelningen utgör Sahlgrenska Universitetssjukhuset ramen för kostnaderna.

5.2.2 Utdelning av anslagsmedel

Västra Götalandsregionens intäkter består av skatteintäkter, patientavgifter, såld vård, biljettintäkter i Västtrafik, specialdestinerade och generella stadsbidrag. Generella stadsbidrag utgörs av stadsbidragen för läkemedelsförmånen och sjukskrivningsprocessen. Specialdestinerade bidrag har som syfte att styra kommunernas och landstingens verksamhet i den önskade riktningen. Ägaren av dessa medel är regionfullmäktige och det är även regionfullmäktige som fördelar dessa medel till nämnderna, som är lägre organisatoriska enheter till regionen. Fördelningen till dessa tolv nämnder görs via beställar-utförarsystemet. Den nämnd som sedan beställer vård av Sahlgrenska Universitetssjukhuset utifrån de erhållna anslagsmedlen är hälso- sjukvårdsnämnden. Hälso- sjukvårdsnämnden beställer vård av bland annat Sahlgrenska Universitetssjukhuset utifrån vårdtyngden i regionen. Här kartlägger nämnden även invånarnas behov till vård. Hälso- sjukvårdsnämnden är här beställare av vård och Sahlgrenska Universitetssjukhuset är utförare av vård (Tellberg, 2013). Frenckner (1989:16) menar att resurser i kommuner är begränsade. Budgetens roll kan vara begränsad i offentlig verksamhet (Andersson, 1997:102). Därför kan verksamheter inte påverka sina intäkter (Parment, 2010:58).

Sahlgrenska Universitetssjukhusets intäkter består av bland annat stadsbidrag som ska finansiera forskning, investering av nya maskiner samt utbildning av exempelvis läkare. Dessa bidrag erhålls då man är ett universitetssjukhus. Sahlgrenska Universitetssjukhuset får även bidrag av staten i form av ordnat införande, som utgår ifrån att finansiera nya läkemedel som oftast är väldigt dyra. Universitetssjukhuset erhåller likaså intäkter från externa givare och detta uppstår då man säljer vård till andra landsting. I vårdöverenskommelsen har Sahlgrenska Universitetssjukhuset målrelaterade ersättningar. Om man inte uppnår de uppsatta målen, får man inte de målrelaterade ersättningarna (Jonasson, 2013). Politiker sätter

upp mål och här är det tjänstemännen eller administratörerna som ska se till att dessa mål uppfylls (Frenckner, 1989:207-208).

Vid utdelnings av anslagsmedel har Västra Götalandsregionen ingen delaktighet kring utdelningens storlek. De anslagsmedel som Västra Götalandsregionen erhåller kan man inte påverka och därmed har man begränsade resurser. Nämndernas köp av vård baseras bland annat på vårdtyngden i regionen och här kan regionen inte heller påverka storleken kring vården som säljs. Budgetens roll kan ses som begränsad då regionen inte kan påverka den stora delen av intäkterna. Regionfullmäktige fastställer skattesatsen, vilket baseras på konjunkturen och därmed är inte heller detta påverkbart, ur regionens synpunkt. Att ha ekonomin i balans är en utmaning för Västra Götalandsregionen. Verksamheterna kräver utökade resurser samtidigt som resurserna är begränsade. De samhällsekonomiska förändringarna påverkar landsting och kommuner i högsta grad. Framförallt då skatteunderlagets utveckling på medellång och kort sikt synnerligen styrs av konjunkturutvecklingen. Anslagsmedlen som Västra Götalandsregionen erhåller fördelas till nämnderna som i sin tur fördelar till underliggande organisatoriska enheter. Indirekt har Sahlgrenska Universitetssjukhus en delvis påverkan på intäkterna. Detta kan förklaras genom att Sahlgrenska Universitetssjukhuset och övriga sjukhus upprättar underlag för hur stora kostnaderna kommer att vara under budgetåret. Underlaget blir en av utgångspunkterna för nämndernas vårdbeställning. Vården som hälso- sjukvårdsnämnden beställer av Sahlgrenska Universitetssjukhuset baseras även på utförd vård under föregående år. Nämnden ställer dock kravet att universitetssjukhuset ska utföra mer vård än året innan. Såld vård till nämnderna utgör en stor del av Sahlgrenska Universitetssjukhuset intäkter.

Sahlgrenska har intäkter bestående av externa givare som uppstår vid försäljning av vård till andra landsting. Storleken på försäljning av vård till andra landsting går inte att bestämma. Man får även forsknings- och investeringsmedel samt ordnat införande av staten som är fasta. Här kan man dock påverka storleken på investeringsmedlen och ordnat införande då man redovisar hur mycket man behöver. En annan opåverkbar intäkt är de medel som baseras på antalet asylsökande. Man kan inte påverka hur många asylsökande man ska ha under ett budgetår och därmed kan man inte påverka dessa intäkter. De påverkbara intäkterna utgörs även av målrelaterade ersättningar. Politiker uppsätter mål som ska vara uppfyllda av sjukhuset. Dessa intäkter kan ses som påverkbara då prestationen utförs av sjukhusen och dess underliggande enheter. Fördelningen av resurser inom Sahlgrenska Universitetssjukhuset erhålls av områdeschefer. Områdescheferna är med i resursallokeringen och därmed har man en påverkan kring storleken på resurser som man får erhålla. Inom Sahlgrenska Universitetssjukhuset är det områdescheferna som avgör internt och omdisponerar de resurser som erhålls. Resursallokeringen bestäms av områdena och här är ledningen i områdena engagerade i budgetarbetet.

5.2.3 Styrning

Centralisering existerar när ledningsgruppen har befogenhet att ta hand om alla beslut. Ingen annan har möjlighet att vara med i beslutsfattandet utan endast de som är högst uppe i organisationen (Lynch, 1989:5). Västra Götalandsregionens budgetprocess är centraliserad

men detta går i vågor, enligt Tellberg (2013). Jonasson (2013) menar att budgetprocessen på Sahlgrenska både är centraliserad och decentraliserad. Decentralisering uppstår när en individ inte kan hantera all information om behövs för beslutsfattande i en organisation och därför fördelas ansvaret för beslutsfattande (Zetterqvist et al. 2012:179). Exempel på centralisering är att man inte har ägt frågorna kring lokalkostnader i verksamheter, utan detta har hanterats på sjukhusgemensamma förvaltningen. Verksamhetschefer äger sin budget när områdena har fått sina medel och detta ses som decentralisering (Jonasson, 2013). Organisationer som är centraliserade kan ha begränsade kunskaper då det endast är ledningsgruppen som fattar besluten (Rust, 1919:107).

Tellberg (2013) beskriver Västra Götalandsregionens budgetprocess som centraliserad och detta överensstämmer inte med Jonassons synsätt. Enligt Jonasson (2013) är budgetprocessen både centraliserad och decentraliserad. Jonassons synsätt grundar sig säkerligen på att man på Sahlgrenska Universitetssjukhuset har en indirekt påverkan på intäkterna. Detta kan ses som en decentralisering av budgetprocessen. Detta genom att Sahlgrenska Universitetssjukhuset uppsätter kostnaderna som man kommer att ha under budgetåret, och därmed kommer hälso- sjukvårdsnämnden att beställa vård utifrån detta. Hälso- sjukvårdsnämndens vårdbeställning utgår även ifrån Sahlgrenska Universitetssjukhuset föregående års vårdutförande. Då områdena bestämmer själva vad de ska göra med de erhållna medlen, kan detta också ses som en decentralisering av budgetprocessen. Här sätter även områdena upp kostnaderna som kommer att uppstå inom budgetåret, och utefter det gör Sahlgrenska Universitetssjukhuset fördelning av medlen. En annan anledning till Jonassons och Tellberg synsätt skiljer sig åt kan vara på grund att Tellberg sitter i en övre enhet av organisationen och Jonasson sitter i en lägre enhet. Centralisering av budgetprocessen kan beskrivas genom att Västra Götalandsregionen inte tar hänsyn till nämndernas synpunkter kring hur stora medel de ska erhålla. I sin helhet kan budgetprocessen ses som en kombination av centralisering och decentralisering.

5.2.4 Planeringsmodeller

I Västra Götalandsregionen har man enligt budgetunderlaget 2014-2016, långsiktiga målsättningar som ska vara uppfyllda år 2030. Strategisk planering är en långsiktig process och analys av organisationens mål sker här (Andersson, 2013:29). Tidshorisonten för strategisk planering är vanligtvis tre år eller längre (Ax et al. 2009:206). Målen utgår ifrån att regionen ska skapa förutsättningar för invånarna i regionen att leva i en region utan fossila bränslen. För att uppnå dessa mål krävs det att man vidtar åtgärder och upprättar överenskommelser inom hållbara transporter, energitillförsel, klimatsmart boende, hållbar stadsutveckling samt utveckling av land och stad (Västra Götalandsregionen, budgetunderlag 2014-2016). Syftet med den strategiska planeringen är att den värdesätter organisationens målsättning och vision samt skapar strategier för hur de kan uppnås. Detta är en strategi för företagets aktiviteter och här är oftast den högsta ledningen ansvarig (Merchant & Van der Stede, 2012:307-308; Ax et al. 2009:206). Man ska även halvera sin energianvändning i egna lokaler, jämfört med år 1995. För att målen ska vara uppfylla krävs det att man uppfyller delmålen år 2016, som utgår ifrån att kollektivtrafiken ska till 75 % utföras med förnybar

energi. Här behöver kollektivtrafiken säkerställa krav vid nya trafikupphandlingar (Västra Götalandsregionen, budgetunderlag 2014-2016). Den taktiska planeringen handlar om att planera för verksamheten och därigenom förverkliga den strategiska planeringen. För uppbyggnad av den taktiska planeringen krävs det att man har rutiner, regler och riktlinjer. Tidshorizonten för den taktiska planeringen brukar vara mellan ett till tre år (Ax et al. 2009:206-207).

På Sahlgrenska Universitetssjukhuset har man uppsatt mål som avser en stärkt närsjukvård, förbättrat omhändertagande och säkrad vårdplatstillgång (Jonasson, 2013). I Västra Götalandsregionens budgetunderlag 2014-2016, framgår det att regionstyrelsen fattade beslut om idéskissen, framtidens hälso- och sjukvård år 2025. Idéskissen visar vägen till stärkt närsjukvård, lokalsjukhusens framtida roll, en säkrad vårdplatstillgång och ett förbättrat omhändertagande. De Innehållande målen i idéskiss ska vara uppfyllda år 2025. Här ska man erbjuda mer tillgänglighet, förbättrat omhändertagande och säkrad vårdplatstillgång.

Västra Götalandsregionens mål som ska vara uppfyllt 2030, utgör dess strategiska plan och det är en långsiktig process för att uppnå detta. Tidskriteriet för den strategiska planeringen är uppfyllt då planeringen gäller för mer än tre år. För att kunna uppnå målet att skapa förutsättningar för invånarna i regionen att leva här utan fossila bränslen, krävs det att man uppnår delmålen. Delmålen utgår ifrån att kollektivtrafiken ska till 75 % utföras med förnybar energi och detta ska vara uppnått år 2016. För att uppnå målet år 2016 behöver kollektivtrafiken säkerställa krav vid nya trafikupphandlingar. Kriteriet för den taktiska planeringen avser att planeringen ska gälla för mellan ett till tre år. Detta stämmer överens med regionens tidsram för målet. Målen som ska vara uppfylla år 2016 utgörs av delmål, och detta ska bidra med att man uppnår den strategiska planeringen, vilket ska vara uppfyllt år 2030.

Sahlgrenska Universitetssjukhusets idéskiss framgår det att man ska vara en stärkt närsjukvård, förbättra lokalsjukhusens framtida roll, erbjuda en säkrad vårdplatstillgång och förbättrat omhändertagande. Dessa mål ska vara uppfylla år 2025 och det krävs en långsiktig process. Tidsramen för denna planering är mer än tre år, och därmed är detta en strategisk planering. Syftet med den strategiska planeringen är att den ska värdesätta organisationens målsättning och vision. Detta ska även skapa strategier för hur målen ska uppnås. Starkare närsjukvård ska uppnås genom att man ska erbjuda mer tillgänglighet, förbättrat omhändertagande och säkrad vårdplatstillgång, vilka utgör den taktiska planeringen. Den taktiska planering har som syfte att förverkliga den strategiska planeringen. Dock har man inte angivit någon tidsram för den taktiska planeringen.

5.2.5 Budget

I Västra Götalandsregionen är budgeten i grunden fast. Nämnderna har dock en budget som är rörlig 3 % och resterande 97 % är fast. (Tellberg, 2013). Grunden för upprättande av fast budget är föregående års budget och man utgår från den för att granska om budgeten ska ökas eller minskas kommande år (Kullén, 2009:65; Parment, 2010:104). En fast budget lätt att följa upp. Nackdelen är dock att man blir för närsynt eftersom man baserar budgeten på

föregående år och därmed kan helhetsbilden missgynnas (Parment, 2013:104). Den fasta budgeten är skadlig för innovation och lärande (Ekblom & Wallin, 2011:148). Den rörliga budgeten påverkas av verksamhetsvolymen (Parment, 2010:104; Ax et al. 2009:262; Kullvén, 2009:97).

Möjlighet för revidering finns på regionens budget vid exempelvis ökade skatteintäkter. Med hjälp av en tilläggsbudget, kommer ökade intäkterna att fördelas ut till verksamheter. Fördelning som sker till Sahlgrenska Universitetssjukhuset medför en revidering av budgeten. Om revidering av Sahlgrenskas budget vid ökade intäkter, kommer även revidering göras på områdesnivå (Tellberg, 2013). Vissa organisationer väljer att revidera budgeten när situationer som kräver stora förändringar uppstår (Ax et al. 2009:268).

Västra Götalandsregionens budget är i grunden fast. Skulle man behöva revidera budgeten vid ökade skatteintäkter då det råder minskad arbetslöshet, kommer även revidering göras på exempelvis hälso- sjukvårdsnämnden, Sahlgrenska Universitetssjukhuset och dess områden. Intäkter i form av generella och specialdestinerade bidrag är fasta, medan övriga intäkter som erhålls av biljettförsäljning på Västtrafik, skatteintäkter, patientavgifter och etcetera är rörliga. Den fasta budgeten är lätt att följa upp och problem kan uppstå om man inte kan se budgeten som fast. Dock består regionens främsta intäkter av rörliga intäkter och därmed görs revidering av budgeten när intäkterna skiljer sig från det man förutsatt.

Vård som säljs till nämnderna är fasta intäkter. All vård som säljs utanför regionen är rörliga intäkter på Sahlgrenska Universitetet. Finansiering av läkemedel får man i efterskott. Det krävs att man först redovisar kostnader innan man får finansiering av läkemedel. Denna del av intäkter är därför rörliga. Sahlgrenska Universitetssjukhusets budget är i grunden fast. De intäkter som är fasta är exempelvis investeringsmedel, ordnat införande och forskning som man erhåller medan rörliga intäkter inbetalas när kostnader uppstår. Rörliga intäkter är försäljning av vård som görs till andra landsting och regioner. Nämndernas budget som är rörlig 3 % är målinriktade och dessa erhåller man då man har uppnått de mål som nämnderna har uppsatt. Om det råder dålig tillgänglighet på universitetssjukhuset kan man komma att revidera budgeten.

5.2.6 Budgetsystem

Delbudgetar upprättas på varje avdelning på Västra Götalandsregionen. Sammanställningen av delbudgetar utgör helbudgeten (Tellberg, 2013). Tre olika huvudbudgetar utgör tillsammans den slutliga budgeten och baseras på en sammanställning av delbudgetar. Huvudbudgetar hänger samman men är inte beroende av varandra. Resultat- och likviditetsbudgeten påverkar varandra som i sin tur påverkar den budgeterade balansräkningen (Ax et al. 2009:212-214). Ekonomienheten på ledningskansliet ger instruktioner för hur budgetarna ska vara uppbyggda. Budgetbeslutet som tas innehåller även riktlinjer som ska följas av verksamheterna (Tellberg, 2013). Sahlgrenskas huvudbudget är nedbruten i driftbudgetar på allra lägsta nivå, uppifrån och ner. Driftbudgeten är i sin tur brutet i exempelvis personalbudget. Personalbudgeten innehåller de kostnader man har för respektive

befattningar etcetera (Jonasson, 2013). Huvudbudgetarna är övergripande och har samma form i alla organisationer, delbudgetarna däremot varierar beroende på organisationens struktur (Andersson, 2013:295).

Västra Götalandsregionens delbudgetar utgör dess totala budget. Delbudgetarna är nedbrutna för varje avdelning och verksamheter. Instruktioner ges till avdelningar och verksamheter för hur budgeten ska vara upprättad och vad den ska innehålla. Sahlgrenskas huvudbudget av driftbudget är nedbruten på lägsta nivå. Budgeten upprättas uppifrån och ner varav summan av dessa delbudgetar utgör Sahlgrenskas totalbudget. Sammanställningen av områdenas och avdelningarnas delbudgetar, utgör Sahlgrenska Universitetssjukhusets helbudget.

5.2.7 Budgetuppföljning

Tellberg (2013) nämner att han följer upp ekonomin och samordnar detta samt är ansvarig för controlling-uppgiften. Uppföljningen ska bestå av regelbundna och planerade möten mellan resultatansvarig och chef. Underlag för uppföljning ska finnas i rapporter där det ska framgå om budgetens utfall för den aktuella perioden och hittills i år samt övriga uppgifter som är intressanta i den rådande situationen (Bergstrand, 2007:134-135). När Tellberg ska göra uppföljningen besöker han sjukhusen tillsammans med en person från hälso-sjukvårdsavdelningen och en från personalavdelningen. Dessa tre åker till verksamheterna och ställer frågor utifrån deras verksamhetsperspektiv, personal och ekonomiska perspektiv. Man har två delårsrapporter om året, vilka är i mars och augusti. Redovisningschefen har hand om årsredovisningen och man är nöjda med att ha två rapporter per år. Innehållet är nästan snarlikt varje år och det beror på att det inte sker drastiska förändringar och därmed är det ingen vits med att utföra fler (Tellberg, 2013). Rapporten innehåller jämförelser mellan budget och utfall (Greve, 2011:201). Efter upprättandet av budgeten jämför man de angivna budgetvärdena och utfallen under samma tidsperiod. Budgetuppföljningen har två syften, varav den ena är alarmsyfte och den andra diagnossyfte. Vid alarmsyfte fastställer man om några åtgärder är behövliga och vid diagnossyfte tas underlag fram som grund för de åtgärder man valt när det är påkallat. (Bergstrand & Olve 1994:83).

Jonasson (2013) nämner att de har chefscontroller som jobbar med uppföljningen och ansvarar även för perspektivet i uppföljningen och vårdprestationerna. Det finns anställda som enbart jobbar med uppföljning av intäktssidan på budgeten, medan andra jobbar med övriga delar i budgetens uppföljning. Varje område ska skriva en rapport månadsvis och då gäller det för bland annat Jonasson att läsa de rapporterna och dra slutsatser och göra analyser av det. Dessa delårsrapporter upprättas varje månad förutom i januari och juni.

Uppföljningen i Västra Götalandsregionen och Sahlgrenska Universitetssjukhuset består av regelbundna och planerade möten. Syftet med budgetuppföljningen här är att vidta åtgärder, om det skulle vara behövligt och därmed vara förberedda på detta. I uppföljningen tar man de angivna värdena och utfallen för samma period i beaktande. Här upprättar man delårsrapporter i båda verksamheterna för att följa upp verksamheternas ekonomi och därmed vara förberedda på att vidta åtgärder. Uppföljning av budgeten är en viktig del av

budgetprocessen och här är det viktigt att man gör det i alla verksamheter i organisationen. Om man inte värdesätter uppföljningen och gör detta noggrant, så kan budgetens syfte tappa sitt värde.

5.2.8 Budgetavvikelser

Västra Götalandsregionen och Sahlgrenska Universitetssjukhus är offentliga verksamheter och här har man som mål att ekonomin ska vara i balans. Stora överskott kan skapa problem, likaså underskotten. Dock är det lättare att hantera överskott än underskott. Oftast rekryterar man mer anställda då överskott uppstår och vid underskott finns det olika åtgärder som kan uppstå (Tellberg; Jonasson, 2013). Det främsta syftet med avvikelseanalys är, enligt Bergstrand och Olve (1994:86) att få ingivelse till nya handlingar, vilket kan vara svårt i praktiken och kan bero på att åtgärder har vidtagits innan rapporten kommer eftersom rapporten handlar om förfluten tid.

5.2.8.1 Överskott

Då det uppstår överskott på Västra Götalandsregionen får förvaltningen behålla överskottet som ett förbättrat eget kapital, enligt Tellberg (2013). Förvaltningen får däremot inte behålla ett eget kapital som överstiger 2 % av regionbidraget. Anledningen till detta är att det inte får finnas för stort eget kapital på förvaltningarna och för att kunna utnyttja detta så får förvaltningarna be om lov, vilket endast kan ske vid tre tillfällen per år. Överskott kan uppstå då verksamheten har varit mer effektiv än tänkt och lett till att man fått mer intäkter (Tellberg, 2013).

Överskotten som uppstår på Sahlgrenska Universitetssjukhus blir som eget kapital. Detta kan bero på att man är mer effektiva än beräknat. Även verksamhetsutvecklingar kan leda till överskott då kostnaderna blir lägre, patienterna kommer igenom snabbare etcetera. Det kan även vara så att man varit kostnadseffektiv och att kostnaderna för sjukvårdsmaterial inte har blivit det som man trott i budgeten. Här äger man inte överskotten själva, utan det är regionfullmäktige som gör det. För att kunna hantera överskotten och använda detta behövs det ett politiskt beslut. Om man genom det politiska beslutet inte får utnyttja överskotten så kvarstår detta tillsvidare. Överskotten kan utnyttjas genom att täcka underskott (Jonasson, 2013).

Överskott är likaså som underskott inte önskvärda i Västra Götalandsregionen och Sahlgrenska Universitetssjukhuset. Överskotten som uppstår försöker man ha som en buffert för nästkommande år och använda detta om det skulle visa sig att man har underskott under följande år. De överskott som man erhåller blir som eget kapital, men detta är som nämnt ovan inte detta önskvärt. Då man är offentliga verksamheter är huvudmålet att ha nollresultat. Detta kan vara svårt att uppnå, givet den omvärld man verkar i. Man är ständigt beroende av externa parters anslagsmedel och trenderna inom vården och regionen kan skilja sig från år till år.

5.2.8.2 Underskott

Enligt Tellberg (2013) begär regionstyrelsen att den förvaltning som redovisar underskott ska komma med åtgärdsplan och därigenom ska leda till komma i nivå med budget. Återredovisningens tidpunkt sätts ofta några månader framåt och här är förhoppningen att åtgärderna ska leda till att man ska agera för att få ordning på ekonomin inom rimlig tid. De förvaltningar som vid årsskiftet redovisar ett årsbokslut med underskott får påverkan på det egna kapitalet. Här har man enligt regelverket två år på sig att återställa detta och visa motsvarande överskott. Dock kan detta vara väldigt svårt i praktiken och det är inte ovanligt att Västra Götalandsregionen har mildrat detta överskottskrav i bokslutsdispositionerna genom att inte låta underskottet få någon påverkan på förvaltningens egna kapital. Lagkravet säger att Västra Götalandsregionen inte får ha underskott, detta får endast uppstå om man har synnerliga skäl som exempelvis tillfälliga eller oförutsedda utgifter vid dåliga tider i hela Sverige. Då Västra Götalandsregionen inte är något aktiebolag får man inte göra ett underskott. Det som skapar svårigheter för verksamheten är oftast oförutsedda händelser och kraftigt förändrade verksamhetsvolymer.

Om det uppstår underskott på Sahlgrenska Universitetssjukhus har man två år på sig att betala tillbaka detta till regionen, såvida man inte får täckning på ett annat sätt. Om man har underskott kommer regionen och granskar verksamheten. Underskotten kan bero på att de får in mer patienter än vad man har beräknat och att kostnaderna blir olika för patienterna. Om Sahlgrenska Universitetssjukhus vårdar mer patienter än vad som beräknats får man ingen ersättning för det och då tar man det från egen ficka (Jonasson, 2013). Enligt Västra Götalandsregionens årsredovisning 2012 är en av anledningarna som orsakat underskott att vården av patienter minskade i Sahlgrenska Universitetssjukhuset år 2012 och ökade i övriga regioner och landsting. Sahlgrenska köpte även länssjukvård. Under 2012 köpte man även vård enligt vårdgarantin för cirka 17 000 patienter vilket bidrog med en kostnad på 120 miljoner kronor.

Inom offentliga verksamheter är inte överskott önskvärt och detta kan vara svårare att hantera än överskott. Vid underskott är man enligt lag tvungen att återbetala dessa underskott inom två år och detta gäller både för Västra Götalandsregionen och Sahlgrenska Universitetssjukhuset. Vid underskott som uppstår kan man använda tidigare överskott för att balansera dessa.

6. Slutsats

I detta avsnitt kommer egna reflektioner och slutsats att göras utifrån den analys som beskrivits i föregående kapitel. Avsnittet kommer att bestå av en slutsats för Göteborgs Universitet och en för Västra Götalandsregionen. Avslutningsvis kommer avsnittet bestå av förslag till vidare studier.

För att tydligt koppla detta avsnitt med uppsatsens syfte och forskningsfråga kommer vi först redogöra för en slutsats kring budgetprocessen och därefter över- och underskott.

6.1 Göteborgs Universitet

Göteborgs Universitets och dess organisatoriska enheters budgetprocess har studerats och vår problemformulering löd enligt följande:

- *Hur går budgetprocessen till i Göteborgs Universitet?*

Budgetprocessen för Göteborgs Universitet sker på ett tydligt och systematiskt sätt genom alla nivåer i organisationen, vilket sker enligt nedbrytningsmetoden. Universitetets budget är främst baserad på prestationer. Man är därför beroende av att prestera på alla organisatoriska enheter. Detta gör att man arbetar med osäkra siffror och därför behöver man lägga ner mycket tid på kontinuerliga uppföljningar. En annan orsak till att budgetprocessen kräver mycket tid är att läsåret och budgetåret inte är under samma period.

Eftersom man enligt lag måste använda sig av budgetering i offentliga verksamheter spelar budgetering en viktig roll för Göteborgs Universitet och man lägger mycket tid på att budgetprocessen ska vara effektiv och välutvecklad.

Budgetprocessen har beskrivits stegvis på ett utmärkt sätt av intervjurespondenterna för Göteborgs Universitet. Genom att analysera de olika organisatoriska enheterna upplevs budgetprocessen mer trovärdig. Budgetprocessens uppfattning och beskrivning från fakultets- och institutionsekonomen förklarar att den genomsyrar hela organisationen på ett tydligt sätt och därmed har vi fått svar på vår ovanstående problemformulering.

- *Hur hanterar Göteborgs Universitet över- och underskott?*

Universitetet har en skyldighet att kommentera budgetavvikelser gentemot övre organisatorisk enhet. Vid överskott upprättar man en budget som går med underskott nästa år, och tvärtom. Detta är det mest tydliga sättet att jobba med budgetavvikelser för Göteborgs Universitet.

För att hantera ett överskott anställer man exempelvis en forskarassistent eller en postdok inom forskningen. Eftersom en lärares kostnader måste rymmas inom de årliga anslagen är det svårt att anställa en tillfällig lärare inom grundutbildningen. Vid överskott måste man kommentera vad man har för planer för medlen tre år framåt. Vid underskott kräver den övre

organisatoriska enheten återbetalning omgående. En lösning till att hantera underskotten kan vara att man minskar kostnaderna, då intäktssidan i grunden är fast.

Eftersom universitetet har tydligare sätt att hantera ett överskott än ett underskott är det något man borde föredra. Göteborgs Universitet kommer alltid att behöva hantera avvikelser eftersom man jobbar med osäkra siffror och därför kan det faktiska utfallet skilja sig från den planerade budgeten. Med hänsyn till detta är det viktigt att man fortsätter att jobba med ständiga uppföljningar, även om det kräver mycket tid och är kostsamt. Det är även viktigt att arbeta med ständiga uppföljningar för att uppnå ett nollresultat. Utifrån ovanstående kan vi dra slutsatsen att vi fått svar på vår problemformulering vad gäller över- och underskott.

6.2 Västra Götalandsregionen

Västra Götalandsregionen och des organisatoriska enheters budgetprocess har också studerats utifrån vår problemformulering enligt nedanstående:

- *Hur går budgetprocessen till i Västra Götalandsregionen?*

I denna uppsats har vi bland annat redovisat och analyserat hur budgetprocessen går till i Västra Götalandsregionen och Sahlgrenska Universitetssjukhus. Budgetprocessen för Västra Götalandsregionen och Sahlgrenska Universitetssjukhuset är väldigt tydlig och genomtänkt samt sker enligt nedbrytningsmetoden. Man har en fastställd plan för hur processen ska gå till och detta följer man årligen. Processen är en vägledning för hela Västra Götalandsregionen och även för verksamheterna som är verksamma i organisationen, som exempelvis Sahlgrenska Universitetssjukhuset. Då man har en fastställd plan för hur budgetprocessen ska gå till, är det underlättande för medarbetare att veta vilken budgetfas man befinner sig i.

Utifrån analysen kan vi dra slutsatsen att vi har fått svar på vår problemformulering om hur budgetprocessen går till i Västra Götalandsregionen och Sahlgrenska Universitetssjukhuset. Dessa verksamheter är offentliga verksamheter och här är man enligt lag bunden till att upprätta budgetar. Därmed mildrar det problematiken till att budgeten är kostsamt och tidskrävande.

- *Hur hanterar Västra Götalandsregionen över- och underskott?*

Överskott som uppstår på Västra Götalandsregionen får behållas som ett förbättrat eget kapital. Såvida behållna egna kapitalet inte överstiger 2 % av regionbidraget. På Sahlgrenska får man behålla hela överskottet. Dock är det regionfullmäktige som äger överskottet och därmed behöver man ett politiskt beslut för att kunna utnyttja överskotten. Om regionfullmäktige beslutar att man inte får utnyttja överskottet så kvarstår detta som eget kapital. Man kan använda överskottet för att täcka underskott som man hade dessförinnan.

Om det råder underskott på Västra Götalandsregionen kommer regionstyrelsen att komma med åtgärdsplan för den förvaltning som redovisat underskott. Syftet med åtgärdsplanen är att

förvaltningen ska komma i nivå med den uppsatta budgeten. Förhoppningen med åtgärderna är att det ska leda till att man ska agera för att få ordning på ekonomin inom rimlig tid. Om man trots detta redovisar ett underskott vid årsskiftet, kommer detta att få påverkan på egna kapitalet. Då får man enligt regelverket två år på sig att återställa detta och redovisa motsvarande överskott.

Enligt lagkrav ska både Sahlgrenska Universitetssjukhus och Västra Götalandsregionen betala tillbaka underskotten inom två år. Om underskotten beror på oförutsedda händelser i form av ökad arbetslöshet eller dålig ekonomi över landet, så kan Sahlgrenska Universitetssjukhuset undgå återbetalningen. Detta undantag finns inte i Västra Götalandsregionen, utan här ska man betala tillbaka underskotten till regionfullmäktige.

Då Västra Götalandsregionen är en offentlig verksamhet så uppskattas inte överskott, likaså underskott. Offentliga verksamheter har som mål att vara i balans men detta kan vara väldigt svårt i praktiken då framtiden är oförutsägbar. Här kan man dra slutsatsen att vi har fått svar på vår problemformulering om hur dessa verksamheter hanterar avvikelser och fått en inblick i detta genom insamlad data.

6.3 Förslag till vidare studier

Uppsatsen har gett oss en bra förståelse och helhetsbild av hur budgetering i offentliga verksamheter fungerar, speciellt med tanke på att dessa verksamheter enligt lag måste använda sig av budgetering. Därför har våra undersökningar kring kritik mot budgetering inte genererat något anmärkningsvärt. Studien har visat att Göteborgs Universitet och Västra Götalandsregionen arbetar på ett liknande sätt med tanke på att man finansieras främst av statliga medel som sedan fördelas ner till den lägsta organisatoriska enheten. Med hänsyn till detta anser vi att en vidare studie ska innefatta en jämförelse mellan olika organisatoriska enheter i vinstdrivande och icke-vinstdrivande verksamheter, för att få en förståelse av likheter och skillnader mellan dessa i budgetprocessen.

7. Källförteckning

7.1 Litteraturförteckning

Andersson, G. (2013). Ekonomistyrning. *Beslut och handling*. Lund: Studentlitteratur.

Andersson, K. (1997). Budgetering – *en introduktion*. 3e upplagan. Malmö: Liber.

Ax, C., Johansson, C & Kullven, H. (2009). Den nya ekonomistyrningen. 4e upplagan. [omarb.]. Malmö:Liber.

Bergstrand, J. (2003). Ekonomisk styrning. 3e upplagan. [omarb.]. Lund: Studentlitteratur.

Bergstrand, J & Olive, N-G. (1994). Styr bättre med bättre budget. 3e upplagan. Malmö: Liber-Hermods.

Bryman, A & Bell, E. (2013). Företagsekonomiska forskningsmetoder. 2a upplagan. Stockholm: Liber.

Frenckner, P. (1989). Värde för pengarna. *Om controllerarbete och ekonomisk styrning i kommunal verksamhet*. Stockholm: SNS förlag.

Greve, J. (2011). Budget. 2a upplagan. [omarb.]. Lund: Studentlitteratur.

Holme, M, I & Solvang, K, B. (1997). Forskningsmetodik. *Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. 2a upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Jacobsen, I, D. (2002). Vad, hur och varför? *Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.

Kullén, H. (2009). Budget och budgetering. Malmö: Liber.

Merchant, K, A & Van der Stede, W, A. (2012). Management control systems. *Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. 3e upplagan. Harlow. England: Pearson Education.

Parment, A. (2010). Ekonomistyrning – kort och gott. Malmö: Liber.

Zetterqvist-Eriksson, U., Kalling, T & Styhre, A. (2012). Organisation och organisering. 3e upplagan. [omarb.]. Malmö: Liber.

7.2 Artiklar

Dyson, R, G & Foster, M, J. (1980). Effectiveness in strategic planning. *European journal of operational research*, 5, (3), pp. 163-170.

Eklblom, B-G & Wallin, J. (2011). The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. *Journal of business finances and accounting*, 38, (1/2), pp. 145-164.

Hope, J & Fraser, R. (2003). New ways of setting rewards: the beyond budgeting model. *California renew management*, 45, (4), pp. 109-110.

Langfield-Smith, Kim. (1997). Management control systems: A critical review. *Accounting, organizations and society*, 22, (2), pp. 207-232.

Libby, T & Lindsay, R, M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management accounting research*, 21, (1), pp. 56-75.

Lynch, R, G. (1989). Centralization and decentralization redefined. *Journal of comparative economics*, 13, (1), pp. 1-14.

Meyer, M, W. (1979). Organizational structure as signaling. *Pacific sociological review*, 22,(4), pp. 481-500.

Rust, E, G. (1919). Centralization versus decentralization in management. *Annals of the american academy of political and social sciense*, 85, pp. 100-109.

Reefke, H & Trocchi, M. (2003). Balanced scorecard for sustainable supply chains; design and development guidelines. *International journal of productivity and performance management*, 62, (8), pp. 805-826.

Tiller, S, R. (2012). Organizational structure and management systems. *Leadership and management in engineering*, 12, (1), pp. 20-23.

Wallander, J. (1999). Budgeting – an unnecessary evil. *Scandinavian journal of management*, 15, (4), pp. 405-421.

Zhao, M & Hornstein, A, S. (2011). Corporate Capital Budgeting Decisions and Information Sharing. *Journal of Economics & Management Strategy*, 20, (4), pp. 1135–1170.

7.3 Elektroniska källor

Göteborgs stad. Skattesatser. (Hämtad, 2013-12-16). Tillgänglig:

http://goteborg.se/wps/portal/invanare/kommun-o-politik/kommunfakta/ekonomi/skattesatser!/ut/p/b1/04_SjzQ0Mze0MDQ1MjTTj9CPykssy0xPLMnMz0vMAfGjzOIDDl0CLZwMHQ383S3dDDxDvAPc_Lx9_M0tDYEKIoEKDHAARwNC-v088nNT9XOjciwAFolEdA!!/dl4/d5/L2dBISEvZ0FBIS9nQSEh/

7.3.1 Göteborgs Universitet

Göteborgs Universitet. Gemensamma förvaltningen. 2013. (Hämtad, 2013-12-01). Tillgänglig:

<http://www.gu.se/omuniversitetet/organisation/gemensamforvaltning/>

Göteborgs Universitet. Humanistiska fakulteten. Handlingsplan 2013-2015 och verksamhetsplan 2013. 2013. (Hämtad, 2013-12-01). Tillgänglig:

http://www.hum.gu.se/digitalAssets/1428/1428145_handlingsplan-2013-2015-hfs-130117.pdf

Göteborgs Universitet. Institutionen för språk och litteratur. Handlingsplan 2013-2015 och verksamhetsplan 2013. 2013. (Hämtad, 2013-12-01). Tillgänglig:

http://www.hum.gu.se/digitalAssets/1446/1446895_handlings--och-verksamhetsplan----spl-2013-02-28.pdf

Göteborgs Universitet. Ledningsorganisation. 2013. (Hämtad, 2013-12-12). Tillgänglig:

<http://www.gu.se/omuniversitetet/organisation/ledning/>

Göteborgs Universitet. Om universitetet. (Hämtad, 2013-12-11). Tillgänglig:

<http://www.gu.se/omuniversitetet/>

Göteborgs Universitet. Organisation. 2013. (Hämtad, 2013-12-10). Tillgänglig:

<http://www.gu.se/omuniversitetet/organisation/>

Göteborgs Universitet. Utbildningsnämnden. 2013. (Hämtad, 2013-12-10). Tillgänglig:

<http://medarbetarportalen.gu.se/organisation/organisation/ledning/rektor/utbildningsnamnden?skipSSOCheck=true&referer=http%3A%2F%2Fwww.gu.se%2Fomuniversitetet%2Forganisation%2Fledning%2F>

Göteborgs universitet. Årsredovisning 2012. Humanistiska fakulteten. 2013. (Hämtad, 2013-12-05). Tillgänglig:

<https://www.gu.se/omuniversitetet/universitetetisiffror/arsredovisning/fakulteter/>

Göteborgs Universitet. Organisationsschema. 2012. (Hämtad, 2013-11-20). Tillgänglig:

<http://www.gu.se/omuniversitetet/organisation/organisationsschema/>

7.3.2 Västra Götalandsregionen

Om Sahlgrenska Universitetssjukhus. 2012. (Hämtad, 2014-01-09). Tillgänglig:

<http://www.sahlgrenska.se/sv/SU/Om-sjukhuset/>

Om Västra Götalandsregionen. 2013. (Hämtad, 2013-11-20). Tillgänglig:

<http://www.vgregion.se/sv/Vastra-Gotalandsregionen/startside/Om-Vastra-Gotalandsregionen/>

Sahlgrenska Universitetssjukhus. Historik. 2013. (Hämtad, 2014-01-09). Tillgänglig:

<http://www.sahlgrenska.se/sv/SU/Om-sjukhuset/Historik/>

Sahlgrenska Universitetssjukhus. Organisation. 2012. (Hämtad, 2014-01-09). Tillgänglig:

<http://www.sahlgrenska.se/SU/Om-sjukhuset/Organisation/>

Sahlgrenska Universitetssjukhus. Organisationsschema. 2012. (Hämtad, 2013-12-05).

Tillgänglig:

http://www.sahlgrenska.se/upload/SU/Dokument/om_su/Organisationschema.pdf

Västra Götalandsregionen. Budgetunderlag. (Hämtad, 2014-01-09). Tillgänglig:

<http://www.vgregion.se/sv/Vastra-Gotalandsregionen/startside/Vard-och-halsa/Sa-styrs-varden/>

Västra Götalandsregionen. Detaljbudget 2013. 2012. (Hämtad, 2014-01-09). Tillgänglig:

<http://www.vgregion.se/upload/Regionkanslierna/Regionstyrelsens%20kansli/Ekonomiavdelningen/Budget/Detailjbudget%202013%20VGR.pdf>

Västra Götalandsregionen. Politiken. 2013. (Hämtad, 2014-01-09). Tillgänglig:

<http://www.vgregion.se/sv/Vastra-Gotalandsregionen/startside/Politik/>

Västra Götalandsregionen. Politisk organisation. 2013. (Hämtad, 2013-12-15). Tillgängligt:

<http://www.vgregion.se/upload/Regionkanslierna/informationsavdelningen%20RK/organisationskisser/Politisk%20org%202013-11-25.pdf>

Västra Götalandsregionen. Så styrs hälso- och sjukvården. 2013. (Hämtad, 2014-01-09).

Tillgänglig:

<http://www.vgregion.se/sv/Vastra-Gotalandsregionen/startside/Vard-och-halsa/Sa-styrs-varden/>

Västra Götalandsregionen. Tjänstemannedning. 2013. (Hämtad, 2014-01-10). Tillgänglig:

<http://www.vgregion.se/sv/Vastra-Gotalandsregionen/startside/Om-Vastra-Gotalandsregionen/Tjanstemannedning/>

Västra Götalandsregionen. Årsredovisning. 2012. (Hämtad, 2013-12-20). Tillgänglig:

http://www.vgregion.se/upload/Regionkanslierna/Regionstyrelsens%20kansli/Ekonomiavdelningen/%C3%85rsredovisning/WEB_Arsred_singel_rgb.pdf

7.4 Uppslagsverk

Organisation. Nationalencyklopedin (elektronisk). (Hämtad, 2013-11-22). Tillgänglig:

<http://www.ne.se/organisation/276787>

7.5 Intervjuer

Edshage, Marianne. Fakultetsekonom. Humanistiska fakulteten. Göteborgs Universitet. Personlig intervju. (2013-11-14)

Jonasson, Lars-Bertil. Ekonomichef. Sahlgrenska Universitetssjukhus. Personlig intervju. (2013-11-25)

Moro, Katarina. Institutionsekonom. Språk och litteratur. Göteborgs Universitet. Personlig intervju. (2013-11-25)

Nilsson, Lars. Ekonomidirektör. Göteborgs Universitet. Intervju via mail. (2013-12-08)

Tellberg, Peter. Biträdande ekonomidirektör. Västra Götalandsregionen. Personlig intervju. (2013-11-07)

8. Bilagor

8.1 Intervjufrågor

Inledning

1. Kan du berätta lite om organisationen?
2. Vad är din roll i organisationen?

Organisationen

3. Hur ser organisationsstrukturen ut i organisationen?
4. Kan du berätta lite kort om organisationens verksamheter?
5. Vilka uppgifter har avdelningarna och hur samverkar dessa?

Styrning

6. Anser du att budgetprocessen är centraliserad eller decentraliserad?
7. Hur påverkar det er avdelning?
8. Hur påverkar det din roll?
9. Har anställda på mindre verksamheter möjlighet till att påverka budgeten?

Budgetering

10. Hur går budgetprocessen till?
11. Vilka befattningshavare upprättar budgetar?
12. Vilka del- och huvudbudgetar används?
13. Vilka är de främsta poster i budgeteringen?
14. Vilken metod tillämpas vid budgetuppställande?
15. Hur fördelas resurserna till verksamheter på lägre nivå och vad baseras de på?
16. Har ni fast, rörlig eller flexibel budget?
17. Finns det möjlighet till revidering av budgeten?
18. Hur mycket tid lägger ni ner på budgeteringen?
19. Hur agerar ni för att uppfylla de målsättningar som finns i verksamheten?
20. Vad har budgeten för roll i verksamheten enligt dig? Fördelar och nackdelar.
21. Jobbar ni med annan strategisk planering?

Uppföljning och avvikelser

22. Vilken del i organisationen ansvarar för uppföljningen och hur sker detta?
23. Hur hanterar ni överskott och underskott?
24. Vilka skyldigheter har ni gentemot övre och nedre organisatoriska enheter vid avvikelser?
25. Måste ni betala tillbaka vid underskott?
26. Behåller ni överskotten?

8.2 Begreppsdefinitioner

Dessa begrepp hänvisar till intervjurespondenternas egna förklaringar.

Dekan	Leder fakulteten och är ordförande i fakultetsstyrelsen.
Prefekt	Chef för institution, utses av dekan och rapporterar till dekan.
Doktorand	En 4-årig tidsbegränsad anställning inom forskarutbildningen som leder till doktorsexamen.
Postdok	2-årig tidsbegränsad anställning som forskare, kan även undervisa en del.