

När lönar sig stram budget- styrning?

Tobias Johansson
och Sven Siverbo

När lönar sig stram budgetstyrning?

Tobias Johansson och Sven Siverbo

KFi-rapport nr 112

ISBN: 978-91-979052-4-4

© KFi tillsammans med författaren
2011

KFi – Kommunforskning i Västsverige

Pilgatan 19A

411 22 Göteborg

Tel 031-786 59 00

E-post kfi@kfi.se

www.kfi.se

Innehåll

1. Inledning	4
2. Budgetstyrning och förverkligande av ekonomiska budgetmål	7
3. Metod	12
4. Resultat och analys.....	14
5. Slutsatser och praktiska implikationer.....	18
6. Referenser	19
7. Bilaga 1. Enkätfrågorna	22

1. Inledning

Bakgrund

Under andra halvan av år 2008 blev det uppenbart att Sverige, liksom resten av världen, hade hamnat i den värsta finansiella krisen i modern tid. Fortfarande är det svårt att överblicka dess nationella konsekvenser – för att inte tala om de internationella! – men helt klart är att alla samhällssektorer påverkades. I offentlig sektor medförde krisen ekonomisk stress eftersom alla intäktsprognoser pekade på minskade intäkter samtidigt som kostnader för socialförsäkringar, ekonomiskt bistånd och arbetsmarknadsåtgärder förväntades öka.

För kommunerna innebar krisen att fullmäktigeförsamlingarna i elfte timmen tvingades revidera sina budgetar för verksamhetsåret 2009.¹ Eftersom revideringarna innebar anpassning av budgetanslagen till lägre intäkter och högre förväntade kostnader innebar de nya budgetarna stora utmaningar för nämnder och förvaltningar. I en sådan situation ställs kommunernas ekonomistyrning på prov och inte minst deras budgetstyrning eftersom den är en central del av offentliga organisationers ekonomistyrningssystem.

Problemanalys

Frågan är hur budgetstyrningen bör utformas för att förmå ansvariga politiker och tjänstemän i nämnder och förvaltningar att respektera ekonomiska budgetrestriktioner eller, annorlunda uttryckt, klara högt ställda ekonomiska budgetmål. Kring denna fråga har det inte bedrivits särskilt mycket forskning på senare år. Däremot var det under 1970- och 1980-talet ganska populärt bland forskare inom företagsekonomi att på olika sätt studera kommunal budgetering. Dessa forskare ägnade sig framförallt åt att studera budgetprocessen, som äger rum året före budgetåret. I budgetprocessen kommunicerar kommunledningen med nämnder och förvaltningar om verksamhetsinnehåll,

1) Under pågående verksamhetsår (2009) beviljade staten kommunsektorn mer resurser men fortfarande var det många nämnd- och förvaltningsledningar som under året var tvungna att hantera svåra ekonomiska budgetmål.

kvalitet och resurser. Dessutom sker i budgetprocessen ofta förhandlingar mellan olika politiska partier, vilket innebär att en budget har en viktig demokratisk funktion. Budgetprocessen ser olika ut i kommunerna, exempelvis avseende hur utsträckt den är i tiden, om den sker nerifrån och upp eller uppifrån och ner, hur mycket tid som läggs på den och hur många aktörer som deltar.

En del av forskningen om budgetprocessen i kommuner (och andra offentliga organisationer) har varit inriktad på att utvärdera olika budgettekniker såsom rambudgetering (Jönsson och Lundin, 1978) och budgetering baserad på strukturparametrar (Bokenstrand, 1994; Jönsson, 1997). En annan del av forskningen har varit inriktad på andra aspekter såsom budgetprocessens till synes rituella karaktär (Olsen, 1970; Wildavsky, 1975; Danziger, 1978; Czarniawska-Joerges and Jacobsson, 1989) och förhandlingsspelet mellan så kallade väktare och förkämpar (Wildavsky, 1975; Jönsson, 1982). Intressanta observationer i tidigare studier är bland annat att ekonomisk stress kan förstärka budgetprocessens rituella karaktär (Wildavsky, 1975) och att alltför utmanande budgetmål kan skapa disillusion hos aktörerna i nämnder och förvaltningar (Jönsson, 1982).

Vad som har saknats i tidigare forskning är studier som i mindre utsträckning koncentrerar sig på budgetprocessen och istället inriktas på att kartlägga effekter av olika sätt att budgetstyra. Det behövs kunskaper om hur kommunledningen bör budgetstyra i en situation som beskrivs ovan, det vill säga när budgetmålen är svåra att nå. Är det ändamålsenligt att införa en stramare budgetstyrning där nämnders och förvaltningars budgetefterlevnad kontrolleras ofta och mer detaljerat? Finns det situationer där sådan budgetstyrning är ändamålsenlig och andra situationer där den inte ger avsett resultat?

Syfte och avgränsning

Syftet med den här rapporten är att kartlägga vilka effekter olika sätt att budgetstyra har på kommunernas budgetavvikelser. Ett särskilt intresse riktas mot kopplingen mellan budgetmålens svårighetsgrad, budgetstyrningen och budgetavvikelserna.

En avgränsning – och begränsning – i rapporten är att effekter endast söks på kommunernas budgetavvikelser (som genomgående är den beroende variabeln i studien). De senaste decennierna har ansvariga politiker och tjänstemän i de offentliga organisationerna i allt större utsträckning ställt upp olika

former av verksamhetsmål i sina budgetar. Därmed har de även krävt av sina nämnder, förvaltningar och myndigheter att de inte bara ska redovisa om de klarat sin budgetrestriktion utan även det verksamhetsmässiga i form av resultat och kvalitet. Vilka effekter olika sätt att budgetstyra har på den verksamhetsrelaterade måluppfyllelsen kartläggs dock inte i den här rapporten.

2. Budgetstyrning och förverkligande av ekonomiska budgetmål

Budgetinnovationen

Det finns ett antal forskare, konsulter och företagsledare i näringslivet som ifrågasätter om det är mödan värt att ägna sig åt budgetering (se Hope & Fraser, 2003; Hansen et al., 2003). På det hela taget har dock budgetstyrning en ganska stark ställning i privat sektor även om budgetstyrningen har anpassats och numera ofta kombineras med andra styrinstrument (Libby & Lindsay, 2010). Budgetstyrningens ställning är sannolikt ännu starkare i offentlig sektor där budgetering sällan ifrågasätts överhuvudtaget. I stat, landsting och kommuner är det lagreglerat att budgetera och budgeten fyller ett viktigt demokratisk syfte eftersom det är i den som den styrande majoriteten konkretiserar sin politik. I budgeten specificeras vad som satsas på, olika verksamheters uppdrag och framför allt vad verksamheten får kosta.

I allmänhet tilldelas en budget två funktioner. Den ena är att planera verksamheten i syfte att samordna verksamheten och att reducera osäkerhet. Utifrån en prognos över vilka varor eller tjänster som ska produceras planläggs verksamheten för att så långt som möjligt undvika väntetider, flaskhalsar och lagerhållning. Planen reducerar osäkerhet för befattningshavarna på lägre nivåer eftersom någon annan tar ansvar för vad de ska göra.

Den andra funktionen som budgeten har är att *motivera* chefer och andra befattningshavare att lägga manken till för att förverkliga organisationens mål (istället för sina privata eller professionella mål). Budgetmål kan i sig själva vara motiverande eftersom det ger cheferna något att sträva emot men motivation kan även skapas av att god måluppfyllelse innebär något slags belöning (i vid bemärkelse).

Att organisationer några decennier in på 1900-talet började ge budgeten en motiverande funktion var en betydelsefull innovation. Det skapade

drivkrafter inom stora företag där många avdelningar och enheter inte var direkt utsatta för marknadskonkurrens och kunde prestationsbedömas på basis av lönsamhet. Budgetstyrningen innebar att avdelnings- och enhetschefer blev ansvariga för att nå prestationsmål som var direkt knutna till deras egna verksamheter. Budgetstyrning blev en innovation där tanken var att mål, uppföljning och belöning skulle leda till motivation, vilket i sin tur skulle leda till en hög grad av budgetmåluppfyllelse.

Stram budgetstyrning

Budgetstyrning är som tidigare nämnts ett centralt ekonomistyrningsverktyg och har därför varit ett centralt tema inom ekonomistyrningsforskningen (Brownell and Dunk, 1991; Hartmann and Moers, 1999; Hartmann, 2000). Forskningen har både varit inriktad på att förklara varför organisationer arbetar med budgetstyrning på olika sätt och på att kartlägga önskade och oönskade effekter av budgetering. Budgetstyrningens utformning har således både varit beroende och oberoende variabel i forskningen (Merchant, 1981). I den här rapporten är det huvudsakliga intresset knutet till hur budgetstyrning påverkar kommuners förverkligande av ekonomiska budgetmål.

I den situation som kommunerna hamnade i under hösten 2008 där de tvingades fatta beslut om förhållandevis utmanande budgetar är det sannolikt att kommunledningarna i flera fall valde att försöka få respekt för de reviderade budgetarna genom att under året tillämpa ganska stram budgetstyrning (jämför Simons, 1988, Van der Stede, 2000, 2001; Merchant and Van der Stede, 2007). Med stram budgetstyrning menas att den styrande under budgetåret tydligt betonar för de styrda att de måste klara sina budgetar, att det i princip är omöjligt att få tilläggsanslag, att budgeten följs upp i detalj, att negativa avvikelser under pågående verksamhetsår inte accepteras och att intensiv kommunikation förs kring budgeten, både formellt och informellt (Van der Stede, 2001). Avsikten med stram budgetstyrning är givetvis att öka sannolikheten för att budgetmålen nås, eller närmare bestämt att fastställda kostnadsramar håller. Den första hypotesen som ställs upp i den här rapporten baseras på antagandet att de styrande i nämnder och förvaltningar låter sig påverkas av en ökad stramhet i budgetstyrningen på ett sådant sätt att det leder till mindre budgetavvikelser.

H1: En högre grad av stramhet i budgetstyrningen leder till en högre grad av uppfyllelse av budgetmålen.

Ingen universell effekt av stram budgetstyrning

Inom den allmänna budgetforskningen – alltså den forskning som inte bara är inriktad på offentlig sektor – dominerar den så kallade situationsberoende-teorin (contingency-teori) (Hartmann, 2000). I denna teori är utgångspunkten att organisationer måste anpassas till sin omgivning för att vara effektiva. När det gäller budgetstyrning är tesen att budgetstyrningen måste anpassas till organisationens övriga interna organisation som i sin tur bör vara anpassad till övriga delar av organisationens utformning. Annars finns risk för att organisationen inte bedriver sin verksamhet på ett effektivt sätt. Ett axiom inom situationsberoendeforskningen är att det inte finns universella samband mellan ekonomistyrning och ekonomiska effekter utan att dessa effekter alltid är beroende av situationen.

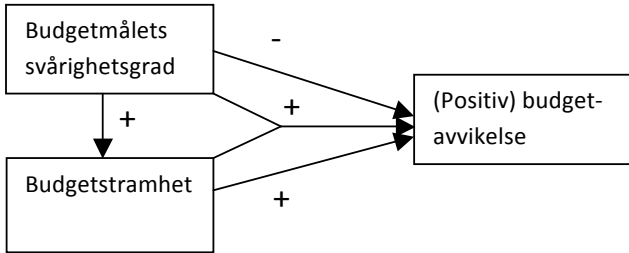
Exempelvis har det visat sig att budgetstyrning i allmänhet och stram budgetstyrning i synnerhet i vissa situationer har nackdelar. Förutom att det kostar en hel del pengar att utveckla ambitiösa styrsystem riskerar stram styrning även att skapa en rad oönskade sidoeffekter, exempelvis manipulation av redovisning, slack, kortsiktighet, suboptimering, negativa attityder, uppgivenhet, arbetsrelaterade spänningar, dåligt arbetsklimat och dåligt samarbete (se Hartmann, 2000; Van det Stede, 2001; Merchant & Van der Stede, 2007). Med andra ord kan det vara dyrt och riskabelt att ägna sig åt stram budgetstyrning i kommuner och i flera fall kan det ha direkt omvänd effekt mot det förväntade. Därför finns det anledning att anta att det inte finns något universellt samband mellan stram budgetstyrning och hög måluppfyllelse av budgetmål och således att ställa upp en hypotes som är motsatt H1 ovan.

H2: Kommuner med stram budgetstyrning når generellt inte i större utsträckning sina budgetmål.

Budgetstyrning och budgetmålens svårighetsgrad

En fullt rimlig tanke är att budgetmålets svårighetsgrad påverkar hur stor den slutliga budgetavvikelsen blir. De kommuner som gör stora budgetnerdragningar kommer att få svårare att klara budgetmålen är de kommuner som nöjer sig med mindre nerdragningar. Det är också rimligt att tänka sig att budgetmålets svårighetsgrad påverkar kommunledningens budgetstyrning under verksamhetsåret. Där målet är svårt att nå är stramare styrning att vänta, åtminstone om kommunledningen har ambitionen att kommunen

ska klara sin budget. Av resonemanget följer att budgetmålets svårighetsgrad både har en direkt och indirekt effekt – genom stramheten i budgetstyrningen – på budgetavvikelsen (se figur 1).



Figur 1. Direkt, indirekt och interaktiv effekt av budgetmålets svårighetsgrad på budgetavvikelse.

Enligt en tumregel inom ekonomistyrningsforskningen ska mål vara utmanande men nåbara för att skapa motivation för de styrda att anstränga sig för att nå dem (Merchant & Van der Stede, 2007). Om budgetmålen är alltför utmanande, vilket är en risk när offentliga organisationer befinner sig i en ekonomisk krissituation, är risken betydande att de uppfattas som orealistiska och då försvinner motivationen för att nå dem (Jönsson, 1982). Samtidigt gäller att om målen sätts för lågt skapas heller ingen motivation för de styrda, vilket dock är ett mindre problem eftersom det knappast behövs särskilt mycket motivation för att klara ett enkelt budgetmål. Därav följer att kommuner med svåra eller kanske till och med orealistiska budgetmål har mycket att vinna på en stram budgetprocess eftersom det kan kompensera för den avsaknad av motivation som orealistiska mål innebär. I kommuner med medelsvåra mål motiveras de styrda av målen i sig och påverkas inte ytterligare av graden av stramhet i budgetstyrningen. I kommuner med enkla mål är styrningen sannolikt av underordnad betydelse.

Figur 1 tillsammans med det förda resonemanget leder fram till följande hypoteser:

H3a: budgetmålets svårighetsgrad påverkar budgetavvikelsen.

H3b: budgetmålets svårighetsgrad påverkar graden av stramhet i budgetprocessen, vilket i sin tur påverkar budgetavvikelsen.

H3c: effekten av stramhet i budgetstyrningen på budgetavvikelsen modereras av budgetmålens svårighetsgrad. Ju svårare budgetmål desto mer positiv effekt ger en ökad stramhet i budgetstyrningen på budgetavvikelsen.

3. Metod

De tre variabler som står i centrum i undersökningen är budgetstyrningens stramhet, budgetmålets svårighetgrad och kommunernas budgetavvikelse. Budgetstyrningens stramhet mäts genom ett enkätinstrument utvecklat av Wim Van der Stede (2001). Det fångar fyra delkomponenter av stramhet i hela budgetstyrningen och enkätfrågorna handlar om budgetens detaljeringsgrad, tolerans mot avvikelser, fokus på uppfyllande av budgetmål och intensitet i budgetrelaterad kommunikation (se bilaga 1). Det totala indexet över stramheten i budgeten har validerats för sina subkomponenter med faktoranalys och slutligen har varje delkomponent vägts med sin faktorladdning i det totala indexet. Enkätfrågorna ingick i Kommunforskning i Västsveriges (KFi) årliga ekonomichefsenkät och ställdes följaktligen till kommunernas ekonomichefer. Enkäten skickades ut sensommaren 2009 och efter två påminnelser hade 82 procent av ekonomicheferna svarat.

Budgetmålets svårighetsgrad mäts genom att för varje kommun beräkna följande nyckeltal:

$(\text{Budgeterade nettokostnader år 2009} - \text{Verksamhetens nettokostnader år 2008}) / \text{Verksamhetens nettokostnader år 2008}$

Följaktligen betraktas ett budgetmål som allt svårare ju mer budgetramen för år 2009 understiger de verkliga kostnaderna för verksamheten år 2008.

Budgetavvikelse mäts genom att för varje kommun beräkna följande nyckeltal:

$(\text{Budgeterade nettokostnader år 2009} - \text{Verksamhetens nettokostnader år 2009}) / \text{Budgeterade nettokostnader år 2009}$

Följaktligen uppstår en positiv budgetavvikelse om verksamhetens nettokostnader blir lägre än budgeterat och en negativ budgetavvikelse om det omvända inträffar.

Uppgifterna för att beräkna svårighetsgrad och budgetavvikelse hämtades manuellt ur kommunernas årsredovisningar för åren 2008 och 2009. Två forskningsassistenter² samlade in årsredovisningarna och sammanställde materialet. Datamaterialet kvalitetssäkrades genom dubbelkontroll och genom SPSS metod för att identifiera uteliggare (outliers).

På grund av att alla ekonomichefer inte besvarade alla frågor och att uppgifter saknades i vissa kommuners årsredovisningar är andelen kommuner som ingår i studien 69 procent.

2) Tack till Malin Gevert och Sofia Jacobsson

4. Resultat och analys

Deskriptiv statistik

Deskriptiv statistik och bivariata korrelationer för samtliga variabler presenteras i tabell 1 och 2 nedan.

Deskriptiv statistik

	N	Minimum	Maximum	Genomsnitt	Standard Avvikelse
Stramhet i budgetstyrningen	211	-1.40	1.25	0.02	0.54
Budgetavvikelse	206	-0,0509	0,594	0,003765	0,176
Budgetmålets svårighetsgrad	201	-0,0924	0,0480	-0,0215	0,0259

Tabell 1. Deskriptiv Statistik

	1	2	3
Stramhet i budgetstyrningen	1		
Budgetavvikelse	-0.005	1	
Budgetmålets svårighetsgrad	0.046	-0.556**	1

** .Korrelationen är signifikant på 0.01 nivån (2-tailed).

Tabell 2. Korrelationsmatris

Korrelationsmatrisen ger tillräckligt underlag för att stödja en av hypoteserna (H3a) och motbevisa en annan (H3b). Av matrisen framgår att det finns ett starkt samband mellan budgetmålets svårighetsgrad och budgetavvikelsen, vilket visar att budgetmålets svårighetsgrad påverkar budgetavvikelsen. Den negativa korrelationen ska förstås som att högre värde på svårighetgrad ger lägre värde på (positiv) budgetavvikelse. När svårigheten ökar minskar de positiva budgetavvikelserna och vid höga värden på budgetsvårighet leder det till ökade negativa budgetavvikelser.

Däremot finns det ingen korrelation alls mellan budgetmålens svårighetsgrad och graden av stramhet i budgetprocessen och inte heller någon korrelation mellan stramhet och budgetavvikelse. Att H3b inte ges något stöd innebär att det inte finns någon indirekt effekt av budgetmålets svårighetsgrad på budgetavvikelsen via stramheten i budgetstyrningen.

Relationen mellan stram budgetstyrning och budgetavvikelse

I syfte att testa vilken av alternativhypoteserna H1 och H2 som får stöd i studien undersöks effekten av stram budgetstyrning på budgetavvikelsen med en linjär regressionsmodell. Resultatet (som inte redovisas detalj i rapporten) är att graden av stramhet i budgetstyrningen inte förklarar något av variationen i budgetavvikelsen och att modellen i sig inte är statistiskt signifikant. Resultatet ger stöd åt H2, det vill säga att kommuner med stram budgetstyrning inte i större utsträckning når sina budgetmål, vilket innebär att det universella sambandet som hypotiseras i H1 tillbakavisas.

Interaktionseffekt av budgetstyrning och budgetmålens svårighetsgrad på budgetavvikelsen

Budgetstyrningen kan dock ha effekt på andra sätt, exempelvis i interaktion med en annan variabel, som i det här fallet är budgetmålens svårighetsgrad. Det första testet av en interaktionseffekt av budgetstyrning och budgetmålens svårighetsgrad på kommunernas budgetavvikelse sker genom en modererad regressionsanalys enligt formeln:

$$\text{Budgetavvikelse} = \text{Konstant} + B1 * \text{Budgetmålens svårighetgrad} + B2 * \text{Stramheten i budgetstyrningen} + B3 * \text{Budgetmålens svårighetgrad} * \text{Stramheten i budgetstyrningen} + \text{Residualen}$$

Som framgår av tabell 3 är alla variabler i modellen statistiskt signifikanta. När interaktionstermen introduceras uppkommer alltså också en enkel effekt av budgetstyrningens stramhet. I sin helhet förklarar modellen 33 procent av variationen i kommunernas budgetavvikelse (justerat $R^2 = 0,33$). Den största delen av variationen förklaras av budgetmålens svårighetsgrad och den minsta av stramheten i budgetstyrningen. Det intressanta är dock den betydande (signifikanta) effekten av interaktionen mellan budgetmålens svårighetsgrad och stramheten i budgetstyrningen. Tolkningen av interaktionseffekten är att kommuner som förenar svåra budgetmål med stram styrning får mindre negativ budgetavvikelse, vilket måhända var väntat. Men interaktionseffekten

visar också att stram budgetstyrning när budgetmålen är enkla leder till mindre positiva budgetavvikelse.

Model	Ostd. koefficienter	Std. koefficienter	t	Sig.	
	B	Std. Error	Beta		
(Konstant)	-0,005	0,001		-3,494	0,001
Budgetmålets svårighetsgrad	-0,390	0,040	-0,569	-9,769	0,000
Stramheten i budgetstyrningen	0,006	0,003	0,172	2,180	0,030
Budgetmålets svårighetgrad x Stramheten i budgetstyrningen	0,237	0,079	0,235	2,983	0,003

Tabell 3. Regressionmodell

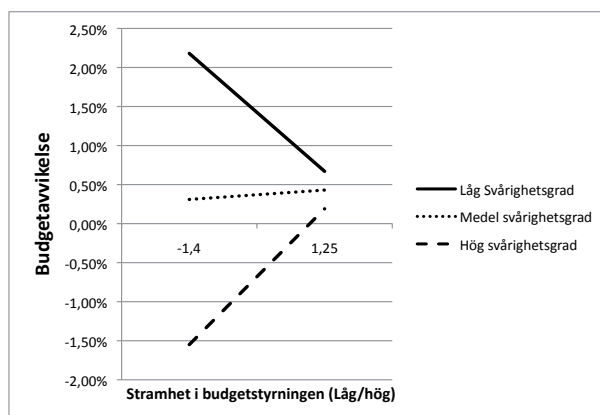
För att åskådliggöra och underlätta tolkningen av interaktionseffekten genomförs subgruppsanalyser där kommunerna delas in i tre grupper efter hur svårt deras budgetmål är. Det ger även möjlighet att testa om den enkla lutningen av regressionsfunktionen i gruppen är skild från noll, d v s statistiskt signifikant. Grupperna är identifierade genom att ta -1 standardavvikelse, medelvärdet och $+1$ standardavvikelse för budgetmålets svårighetsgrad.

Grupp 1 Låg svårighetsgrad

Grupp 2 Medel svårighetsgrad

Grupp 3 Högsvårighetsgrad

I figur 3 redovisas resultatet av respektive funktion.



Figur 3. Effekten av stramhet vid olika värden på budgetmålets svårighetsgrad

Den grafiska presentationen av effekten av stramhet i budgetstyrning vid tre olika nivåer på budgetmålets svårighetsgrad visar tydligt att budgetstyrningen i princip är verkningslös vid en nivå på budgetmålets svårighetsgrad som innebär att budgeten ligger nära föregående års utfall på nettokostnaderna. För de två andra nivåerna finns det dock påtagliga och statistiskt signifikanta ($p < 0,05$) effekter av budgetstyrningens stramhet. För kommuner som har expanderande budgetar (lägre svårighetsgrad) finner vi en effekt som säger att ju stramare styrning desto mindre positiv budgetavvikelse. Eftersom budgetmålet i sig inte nödvändigtvis ger incitament nog finns det behov av att styra mot budgetefterlevnad och vi finner att det finns en sådan effekt. För kommunerna med svårare budgetmål, det vill säga för dem som har neddragningar i budgeterna, finner vi också en effekt av minskad budgetavvikelse och i detta fall en minskad negativ avvikelse. Kommuner med svårare budgetmål som har lös budgetstyrning har i genomsnitt högre negativa budgetavvikelser än kommuner som implementerat stram styrning. Eftersom det finns en risk att alltför utmanande budgetmål minskar motivationen att anstränga sig finns det skäl för kommunen att ta ett fastare grepp kring budgetstyrningen och vi kan se ett sådant mönster i data.

Den funna interaktionseffekten mellan budgetmålets svårighetsgrad och budgetstyrningens stramhet innebär att H3c får ett visst stöd. Effekten av stramheten i budgetstyrningen modereras av budgetmålets svårighetsgrad. Vi hade dock en hypotes om en tilltagande effekt av stramhet, men intressant nog visade det sig att effekten av stram styrning istället finns i de båda ytterlighetsgrupperna. För kommuner med budgetmål som varken är lätta eller svåra har budgetstyrningens stramhet inte någon effekt. En tolkning kan vara att ett rimligt satt budgetmål är motiverande nog i sig och att behovet av eller effekten av ytterligare styrning försvinner.

5. Slutsatser och praktiska implikationer

Syftet med den här studien var att kartlägga vilka effekter olika sätt att budgetstyra på har på kommunernas budgetavvikelser och ett särskilt intresse riktades mot kopplingen mellan budgetmålens svårighetsgrad, budgetstyrningen och budgetavvikelserna.

Av den genomförda studien framgår att stramhet i budgetstyrningen förefaller sakna en universell effekt på budgetavvikelsen. Däremot finns en interaktionseffekt av budgetmålens svårighetsgrad och stramheten i budgetstyrningen på budgetavvikelsen. Det innebär att budgetstyrningen får olika effekt på budgetavvikelsen beroende på budgetmålens svårighetsgrad. Eftersom stram budgetstyrning visar sig minska den negativa budgetavvikelsen när budgetmålen är svåra att nå är en praktisk implikation av studien att kommunledningarna bör överväga att strama till sin budgetstyrning när exempelvis en kris tvingar fram svåra budgetmål. Det verkar vara en rekommendation värd att sprida eftersom denna studie också visar att kommuner med svåra budgetmål inte stramar åt budgetstyrningen mer än andra kommuner. Vi finner ingen koppling mellan budgetmålens svårighetsgrad och benägenheten att strama upp budgetstyrningen, vilket ur ett ekonomiskt perspektiv är olyckligt eftersom det tycks ge effekt. Samtidigt är det viktigt att påminna om att vi inte vet något om andra långsiktiga effekter av stram budgetstyrning och heller inget om inverkan på kvalitet. Å andra sidan:

”... without recovery in the short-term through rigid controls and slack reduction, among other measures, there may never be a long-term.” (van der Stede, 2000, p. 620)

Den här studien har som de flesta liknande studier ett antal begränsningar, vilket bör klargöras. För det första mäts graden av stramhet med ett ”verktyg” som inte har utvecklats för studier av offentliga organisationer. Det har dock modifierats för att passa budgetstyrning i kommuner och på det hela taget förefaller det vara användningsbart. För det andra avser under-

sökningen kommunerna i sin helhet. Det är troligt att stramheten i budgetstyrningen, målens svårighetgrad och budgetavvikelsen varierar inom en och samma kommun. Sådana inomkommunala variationer fångas inte i denna studie utan det som mäts är ett slags genomsnitt för varje kommun. Avslutningsvis är det svårt att frigöra sig från att de resultat som framkommit i denna studie kan vara ett resultat av en mycket speciell situation. Dels har de svåra budgetmål som ställdes upp hösten 2008 i kommunsektorn en unik koppling till den finansiella krisen och dels innebär de extra statliga anslagen till kommunsektorn som annonserades under pågående verksamhetsår 2009 en speciell ekonomistyringsituation i kommunerna. Det innebär att det är motiverat att upprepa föreliggande studie under mer ”normala” omständigheter.

Referenser

Bokenstrand, C., 1994. *Behovsbudgetering. Nya budgetprinciper i kommuner*. Göteborgs universitet: CEFOS, rapport 1.

Brownell, P., and Dunk, A. S., 1991. Task uncertainty and its interactions with budgetary participation and budget emphasis: Some methodological issues and empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society* 16, 693–703.

Czarniawska-Joerges, B. and Jacobsson, B., 1989. Budget in cold climate. *Accounting, Organizations and Society* 14: 29–39.

Danziger, J.N. 1978. *Making Budgets. Public resource allocation*. Beverly Hills: Sage Publications

Hansen, S.C., D. Otley and W. van der Stede, 2003. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95–116.

Hartmann, F., 2000. The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. *Accounting, Organizations and Society* 25, 451–482.

Hartmann, F. and F. Moers. 1999. Testing contingency hypotheses in contingency research: an evaluation of the use of moderated regression analysis. *Accounting, Organizations and Society* 24:291–315.

Hope, J & R. Fraser, 2003. Who needs budget? *Harvard Business Review* 81: 108–115.

Jönsson, S., 1982. Budgetary behaviour in local government – a case study over 3 years. *Accounting, Organizations and Society* 7 (3): 287–304.

Jönsson, S., 1997. Det personliga ansvaret, resursknappheten och kommunal ekonomi – en resursmodell som kontext. *Kommunal Ekonomi och Politik* 1: 11–25

- Jönsson, S. och R. Lundin, 1978. *Att rätta mun efter matsäcken. Strategier mot kommunalt obestånd*. Göteborg: BAS.
- Libby, T. and R.M. Lindsay, 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research* 21: 56–75.
- Merchant, K., 1981. The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *Accounting Review* 56: 813–30.
- Merchant, K. A., and W. A. Van der Stede. 2007. *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. 2nd ed. Harlow: FT Prentice Hall.
- Olsen, J.P., 1970. Local budgeting – decision-making or ritual act? *Scandinavian Political Studies* 5: 85–118.
- Simons, R. 1988. Analysis of the organizational characteristics related to tight budget goals. *Contemporary Accounting Research* 5: 267–283.
- Van der Stede, W. 2000. The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society* 25: 609–622.
- Van der Stede, W. 2001. Measuring ‘tight budgetary control’. *Management Accounting Research* 12: 119–137.
- Wildavsky, A., 1975. *Budgeting: A comparative theory of budgeting processes*. Boston: Little, Brown and Company.

Bilaga 1. Enkätfrågorna

I enkäten bad vi ekonomicheferna ta ställning till ett antal påståenden om kommunledningens budgetstyrning av förvaltningscheferna. Med ”kommunledning” avsågs kommunens ledande politiker och tjänstemän. Med ”förvaltningschefer” avsågs kommunens chefer för de stora verksamheterna, exempelvis utbildningsförvaltning, omsorgsförvaltning, samhällsbyggnadsförvaltning och kultur- och fritidsförvaltning. För varje påstående fick ekonomicheferna på en sjugradig Likert-skala ange om påståendet var definitivt falskt (= 1), definitivt sant (= 7) eller någonstans däremellan (2–6). Som framgår nedan var varje fråga hänförlig till ett överordnat tema (exempelvis betoning på att klara budgeten) men de kom i slumpmässig ordningsföljd i enkäten.

Betoning på att klara budgeten

Kommunledningen bedömer förvaltningschefers prestation huvudsakligen på grundval av budgetföljsamhet.

Enligt kommunledningen är förvaltningschefers förmåga att klara av budgeten ett korrekt sätt att bedöma om de har lyckats med sin verksamhet.

Att inte klara sin budget har en stark inverkan på hur förvaltningschefers prestationer bedöms av kommunledningen.

Förvaltningschefers framtidsutsikter i kommunen beror i stor utsträckning på deras förmåga att klara sina budgetar.

Enligt kommunledningen presterar förvaltningschefer dåligt om de inte klarar sin budget.

Förvaltningschefer påminns hela tiden av kommunledningen om behovet av att klara sin budget.

Kommunledningen styr förvaltningscheferna primärt genom att övervaka hur de ligger till i förhållande till budget.

Budgetrevideringar under året

Förvaltningschefernas budgetar är deras åtaganden och kan inte förändras under året.

Förvaltningschefernas budgetar justeras vanligtvis under året efter de omständigheter som uppkommer och som inte kunde förutses vid budgeteringstillfället.

Det är svårt för förvaltningschefer att få förändringar i deras budgetar godkända av kommunledningen.

Förvaltningschefernas budgetar uppdateras regelbundet (exempelvis månatligen eller kvartalsvis) för att de ska vara anpassade till omgivningen.

I kommunen är budgeten mer av en prognos än ett verkligt åtagande för förvaltningscheferna.

Förvaltningschefernas budgetar revideras inte under året om inte de förutsättningar som budgetarna ursprungligen vilade på förändrats så mycket att budgetarna inte längre är meningsfulla styrinstrument.

Budgetens detaljeringsnivå

Det krävs av förvaltningscheferna att de lämnar in rapporter till kommunledningen där de i detalj förklarar budgetavvikelse budgetpost för budgetpost.

Kommunledningen är inte bara intresserad av hur väl förvaltningscheferna klarar sin budget som helhet utan även hur väl förvaltningscheferna klarar de separata budgetposterna.

Förvaltningscheferna är väl medvetna om att deras budgetefterlevnad studeras i minsta detalj.

Tillfälliga budgetavvikelser

Kommunledningen tilldelar tillfälliga budgetavvikelser stor betydelse.

Kommunledningen bryr sig inte om tillfälliga budgetavvikelser särskilt mycket.

Det krävs av förvaltningscheferna att de rapporterar vilka åtgärder de ska vidta för att återställa tillfälliga budgetavvikelser.

Det krävs av förvaltningscheferna att de skriftligen meddelar vad som har orsakat de tillfälliga budgetavvikelseerna.

Intensitet i budgetrelaterad kommunikation

Kommunledningen kallar förvaltningscheferna till möten för att diskutera budgetavvikelser.

Budgetrelaterade problem löses ofta genom att de diskuteras i grupper där kommunledningen, berörd förvaltningschef och dennes verksamhetsområdeschefer ingår.

Förvaltningschefer och kommunledning diskuterar budgetfrågor regelbundet, även om det inte föreligger någon budgetavvikelse.

Förvaltningscheferna konsulterar kommunledningen med frågor om hur de ska gå tillväga för att klara sin budget.

Förvaltningscheferna kommunicerar ofta **informellt** med kommunledningen i budgetrelaterade frågor.

Förvaltningscheferna kommunicerar ofta **formellt** med kommunledningen i budgetrelaterade frågor.

Kommunforskning i Västsverige, KFi, är en organisation som bedriver forskning inom området ekonomi och organisation i kommuner och landsting.

Verksamheten utgår ifrån ett samarbetsavtal mellan kommuner och landsting samt universitet och högskolor i Västsverige. Syftet med samarbetsavtalet är att initiera forskning inom det nämnda området och därmed bidra till att skapa en stark forskningsmiljö.



**KommunForskning
i Västsverige**

Pilgatan 19A
411 22 Göteborg
Tel 031-786 59 00
E-post kfi@kfi.se
www.kfi.se