Handelshögskolan i Stockholm
Institutionen för Redovisning och Rättsvetenskap
Examensuppsats inom Redovisning och finansiell styrning
Vårterminen 2006

BUDGET SOM STYRMEDEL

– ett effektivt verktyg eller ett onödigt ont?

EN FALLSTUDIE AV DEN EKONOMISKA STYRNINGEN INOM LUFTFARTSVERKET

FÖRFATTARE
Tobias Lindström & David Malki

HANDLEDARE:
Jan Bergstrand, Adjungerad professor vid HHS

FRAMLÄGGNING:
Måndag 29 maj 2006, kl. 10.15-12.00 i sal 349

Abstract

The aim of this Master's thesis is to examine the function of the budget as a means of control within an organisation in the public sector. To accomplish this, a case study has been conducted on a certain business unit within Luftfartsverket responsible for providing Air Traffic Control services. The thesis is built on a framework of contemporary theories of budgeting and includes a brief discussion of the weaknesses usually associated with the traditional budget. The conclusion of the study is that the use of budget as a means of financial control within Luftfartsverket is not efficient enough at the moment. A lack of efficiency has been identified in three different areas. Firstly, the main purpose of the budgeting at Luftfartsverket is not only vague but also poorly communicated within the organisation. Secondly, some of the prerequisites for an efficient budgeting control are not optimal. Finally, the budget process itself has several shortcomings. In the end of this thesis, a number of suggestions for improvement are presented.

INNEHÅLL

1 INLEDNING 4

1.1 BAKGRUND 4
1.2 SYFTE 5
1.3 AVGRÄNSNINGAR 5
1.4 DEFINITIONER 5
1.5 DISPOSITION 6

2 METOD 7

2.1 UNDERSÖKNINGSMETOD 7
2.2 STUDIEOBJEKT 7
2.3 VAL AV TEORI 8
2.4 DATAINSAMLING 9
2.5 STUDIENS KVALITET 9
2.5.1 Inre validitet 9
2.5.2 Reliabilitet 10
2.5.3 Extern validitet 10

3 TEORETISK REFERENSRAM 11

3.1 EKONOMISTYRNING & BUDGET 11
3.2 STYRFORMER 11
3.3 BUDGETENS OLIKA ROLLER 12
3.4 BUDGETPROCESSEN 14
3.4.1 Budgetuppställandet 14
3.4.2 Budgetuppföljning 15
3.5 DEN TRADITIONELLA BUDGETENS SVAGHETER 16

4 BESKRIVNING AV LFV 19

4.1 LFV:S ORGANISATION 19
4.1.1 Flygtrafikledningen 20
4.1.2 LFV Support 20
4.2 DEN EKONOMISKA STYRNINGEN 20
4.3 KOSTNADER & INTÄKTER 21
4.4 UTBILDNING & KOMPETENS 23

5 BUDGETERING INOM LFV 24

5.1 DIREKTIV & ANVISNINGAR 24
5.2 UPPSTÄLLANDE AV BUDGET & AFFÄRSPLAN 24
5.3 DIALOG & REVISION 25
5.4 FASTSTÄLLANDE AV BUDGET & AFFÄRSPLAN 26
5.5 UPPFÖLJNING & ANALYS 27

6 ANALYS 28

6.1 BUDGETERINGENS SYFTE 28
6.1.1 Budget för planering 29
6.1.2 Budget för ansvarsutkrävande 29
6.1.3 Budget för kontroll 30
6.1.4 Budget för kommunikation 30
6.1.5 Budget som ritual 31

6.2 BUDGETSTYRNINGENS FÖRUTSÄTTNINGAR 31
6.2.1 Motivation & incitament 31
6.2.2 Kompetens & ekonomiska verktyg 32
6.2.3 Påverkansmöjligheter & förtroende 33
6.2.4 Anslagstänkande 34
6.3 BUDGETPROCESSEN 34
6.3.1 Periodisering 35
6.3.2 Uppföljning & prognoser 35
6.3.3 Rapportering 36
6.3.4 Feedback 37

7 AVSLUTANDE DISKUSSION 38

7.1 SLUTSATSER 38
7.2 FÖRSLAG PÅ FÖRBÄTTRANDE ÅTGÄRDER 39

REFERENSER 40

LITTERATUR 40
INTERVJUER 40
ÖVRIGA KÄLLOR 41

APPENDIX 42

KAPITEL 1

INLEDNING

1.1 BAKGRUND

Budgeten är i bästa fall helt onödig och i värsta fall rent skadlig. Detta påstående sammanfattar Jan Wallanders beska kritik mot budgeten som ursprungligen tog sig uttryck för cirka 25 år sedan.[1] Inom många organisationer anses exempelvis budgeten ej vara tillräcklig ur ekonomiskt styrningshänseende. Trots den massiva kritik som riktats mot budgeten och dess användning lever den fortfarande kvar i de flesta organisationer, eftersom alternativa verktyg ansetts vara knapphändiga. En annan trolig orsak till att budgeten används i så pass stor utsträckning är att den ofta sitter djupt rotad i organisationen, vilket medför att förändringsbenägenheten är liten.

I denna studie utreds budgeten och dess verkan inom Luftfartsverket (LFV), det statliga affärsdrivande verk som ansvarar för bland annat flygtrafikledningen och driften av många av de större flygplatserna i Sverige. Traditionen inom offentlig verksamhet har länge utgått från budget med fastställda kostnadsramar som huvudsakligt styrmedel. Som affärsdrivande verk torde LFV ha anpassat sig mer till den typ av styrning som är förknippad med privat sektor, men även andra faktorer gör organisationen särskilt intressant. Ett exempel på detta är att viss del av dess verksamhet står inför en eventuell konkurrenssituation då en avreglering för tillfället är under utredning.[2]

Majoriteten av de studier av budgeten som styrmedel har genomförts antingen före eller i samband med den kritik som började riktas mot budgeten under 80-talet. Runt millenniumskiftet svepte en förnyad våg av ifrågasättande av budgeten som styrmedel fram, men trots detta saknas idag nämnvärd forskning om i vilken utsträckning denna trend fått praktisk inverkan i organisationerna. I och med detta tomrum inom den moderna budgetforskningen finns ett behov av att analysera hur budgeten idag används och vilka effekter denna användning får på den ekonomiska styrningen.

[1] Wallander (1994), s. 7
[2] Näringsdepartementet, Proposition 2005/06:160

1.2 SYFTE

Syftet med denna studie är att undersöka hur budgetprocessen är utformad inom LFV samt att utreda hur organisationens specifika förutsättningar kan inskränka dess möjligheter att använda budgeten som ett effektivt styrmedel. För att uppfylla syftet med denna uppsats har följande frågeställning valts:

- *Hur fungerar budgeten som styrmedel inom Luftfartsverket?*

I den avslutande diskussionen kommer även vissa förslag till förbättrande åtgärder att lyftas fram och i detta avsnitt har utgångspunkten varit att försöka besvara följande underordnade fråga:

- *Hur kan den nuvarande budgeteringen förändras för att fungera mer effektivt?*

Med ett effektivt styrmedel menas i detta avseende att ledningen har möjlighet att styra organisationen mot de uppsatta målen. För att ett styrmedel ska kunna anses vara effektivt bör dessutom dysfunktionellt beteende minimeras.

1.3 AVGRÄNSNINGAR

Denna studie har begränsats till ATA, affärsområdet för torn- och inflygningskontrolltjänst. Affärsområdet ATA ingår i ANS, den division som ansvarar för flygtrafikledningstjänst inom LFV.[3] För att uppnå en bättre förståelse för budgetens roll i den ekonomiska styrningen inom ATA har även medarbetare inom ANS:s ledning, LFV:s ledning och LFV:s interna serviceenhet för ekonomisk support intervjuats. Inom ramen för studiens omfattning har diskussionen kring effektiva styrmedel enbart behandlat budgeten och således har andra typer av styrmedel bortsetts från. Även budgeten som sådan har avgränsats till den form som används inom den studerade organisationen, det vill säga den fasta budgeten.

1.4 DEFINITIONER

Det förutsätts i denna studie att läsaren har grundläggande ekonomiska kunskaper och därför har endast följande ekonomiska begrepp definierats:

[3] Se Figur 1 på s. 18 för organisationsschema

Ekonomistyrning

Med ekonomistyrning menas avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess ledning mot ekonomiska mål.[4] Detta inkluderar även den process som innebär identifiering, mätning och kommunikation av betydelsefull ekonomisk information som ska användas vid olika beslutssituationer.[5]

Budget

En budget är ett handlingsprogram med mål och handlingsramar för resultatenheter och ska omfatta förväntade konsekvenser uttryckta i ekonomiska termer. Budgeten ska dessutom vara baserad på angivna antaganden och förutsättningar för en bestämd tidsperiod.[6]

Budgetering

Budgetering är den process eller kedja av aktiviteter med målet att skapa och använda ett antal budgetar för ekonomisk styrning. I detta begrepp innefattas således inte enbart uppställandet av budgeten utan även uppföljningen av densamma.[7]

1.5 DISPOSITION

Efter detta inledande kapitel följer i kapitel 2 en beskrivning av den metod som använts i denna studie samt ett avsnitt om studiens kvalitet. Den teori som ligger till grund för studien kommer sedan att presenteras närmare i kapitel 3. Där redogörs bland annat för olika styrformer, budgetens roller inom en organisation, den praktiska budgetprocessen samt den kritik som har riktats mot den traditionella budgeten. I kapitel 4 följer sedan en presentation av LFV och dess verksamhet. Detta avsnitt har för avsikt att ge läsaren en bild av den studerade organisationens struktur samt hur verksamhetens specifika karaktärsdrag påverkar styrningen. Kapitel 5 behandlar hur den praktiska budgetprocessen ser ut inom LFV, från det att direktiv och anvisningar skickas ut till att budgeten slutligen följs upp och utfallet analyseras. Därefter följer, i kapitel 6, en analys där särskilt fokus först har lagts på organisationens syfte med budgeten, därefter på dess specifika förutsättningar och slutligen på den praktiska budgetprocessen. Avslutningsvis följer en slutsats med ett antal förslag på förbättrande åtgärder i kapitel 7.

[4] Ax *et al* (2002), s. 65
[5] Kullvén (2002), s. 8ff
[6] Bergstrand & Olve (1996), s. 11
[7] Ax *et al* (2002), s. 370

KAPITEL 2

METOD

2.1 UNDERSÖKNINGSMETOD

För att avgöra vilken typ av metod som är bäst lämpad för en studie, bör särskilt tre faktorer tas i beaktande.

i) Vilken typ av frågeställning som studien behandlar.

ii) Vilken grad av kontroll som utredaren har över de undersökta variablerna.

iii) Huruvida studiens fokus ligger på samtida moderna eller historiska fenomen.

Eftersom den valda frågeställningen behandlar *hur* en process fungerar utifrån dess *nuvarande* utformning och *kontroll saknas* över situationen, är en kvalitativ fallstudie att föredra.[8] Om studien dessutom har för avsikt att öka förståelsen för och analysera en enskild process eller företeelse inom en organisation är en kvalitativ metod särskilt lämplig. En kvalitativ fallstudie är således adekvat på grund av dess deskriptiva natur och att metoden skapar goda förutsättningar för en fördjupad insikt om det studerade fenomenet.[9]

Vid genomförandet av studien har en rad olika typer av empiriskt material använts. Detta faktum understryker vikten av fallstudie som metod, eftersom en av dess styrkor är att den är väl lämpad för analys av mångskiftande data.[10] Den huvudsakliga metoden för inhämtning av empiri i denna studie har varit att använda intervjuer, vilket är lämpligt när frågeställningen i en studie behandlar fenomen som inte kan observeras direkt.[11]

2.2 STUDIEOBJEKT

Målet med denna studie har varit att studera hur budgeten används för ekonomisk styrning inom statlig förvaltning. Inom ramen för studiens begränsning i tid och omfattning har dock endast ett affärsverk valts ut som studieobjekt och valet av LFV grundar sig i författarnas intresse för flygbranschen och dess utveckling. Studieobjektet har ytterligare begränsats till att endast omfatta den division inom LFV som ansvarar för flygtrafikledningstjänsten. Denna avgränsning har varit

[8] Yin (2003), s. 1
[9] Merriam (1994), s. 26
[10] Yin (1984) i Merriam (1994), s. 23
[11] Patton (1990), s. 278

nödvändig för att möjliggöra en bättre förståelse för den valda frågeställningen och därmed skapa bättre förutsättningar för en mer djupgående analys och relevanta slutsatser. En ytterligare faktor som har påverkat valet av studieobjekt är den rådande situationen inom flygtrafikledningen i Europa. I dagsläget pågår en statlig utredning[12] med avsikt att avgöra huruvida flygtrafikledningen i Sverige bör avregleras. I och med denna utveckling mot ökade avregleringar och privatiseringar blir det desto viktigare för offentliga organisationer att ha en effektiv styrning för att möta konkurrensen från nya aktörer.

Flygtrafikledningstjänsten (ANS) består av fyra affärsområden. Att studera samtliga affärsområden hade inte varit möjligt av praktiska skäl. Troligtvis hade det heller inte tillfört studien något större värde, eftersom det valda studieobjektet ATA är det affärsområde med i särklass flest budgetansvariga, vilket gör denna enhet extra intressant utifrån den valda frågeställningen.

2.3 VAL AV TEORI

Den klassiska budgetlitteraturen härstammar i mångt och mycket från tiden 1950-70 och under denna period blev budgeten ett allt vanligare verktyg för planering och samordning. Under 70- och 80-talet uppdaterades en stor del av litteraturen till rådande förutsättningar, men de grundläggande idéerna var i huvudsak oförändrade.[13] Vid valet av källor har målet varit att försöka ställa denna mer moderna budgetlitteratur i relation till dels den kritik som uppkommit de senaste decennierna och dels befintlig modern forskning inom området. Eftersom både organisationsstrukturer och omgivning har förändrats väsentligt under de senaste decennierna har budgetlitteratur som är äldre än den från 70-talet ej studerats. Syftet med detta tillvägagångssätt har främst varit att påvisa de många olika aspekter på budgeteringen som framkommit sedan den började användas på allvar i svenska företag. Hänsyn har tagits till att delar av den kritik som framkommit mot budgetering inte bottnar i forskningsresultat utan i enskilda individers[14] egna uppfattningar och erfarenheter av budgeteringsarbete. Trots detta har viss inspiration hämtats från dessa källor i syfte att kunna besvara uppsatsens frågeställningar på ett mer heltäckande och nyanserat sätt.

[12] Näringsdepartementet, Proposition 2005/06:160
[13] Greve (1996), s. 11
[14] Läs Jan Wallander

2.4 DATAINSAMLING

Det empiriska materialet i studien har huvudsakligen inhämtats genom intervjuer med medarbetare inom de studerade enheterna. De individer som har intervjuats berörs samtliga direkt eller indirekt av budgeteringsprocessen och representerar ett brett spektrum i organisationen. Syftet med detta val är att få olika perspektiv på hur budgetstyrningen uppfattas i organisationen och hur väl den kan anses fungera. I praktiken har budgetprocessen studerats från det att den initieras av koncernledningen och därefter delats upp på olika divisioner och affärsområden till att slutligen nå de lägsta resultatansvariga inom organisationen. Med detta tillvägagångssätt har avsikten varit att försöka uppnå en tillräcklig förståelse inför analysen.

Intervjuerna i denna studie har varit av semistrukturerad karaktär.[15] Fördelarna med en sådan intervjumodell är att ha en övergripande struktur under själva intervjun men samtidigt ge utrymme för spontana uppslag och nya intressanta infallsvinklar. De flesta intervjuerna ägde rum på LFV:s huvudkontor i Norrköping, men ett fåtal har genomförts per telefon. Båda författarna har varit närvarande vid samtliga intervjuer, men för att ytterligare säkerställa att empirin har varit korrekt har samtliga intervjuer spelats in och transkriberats ordagrant. I de fall det krävdes förtydliganden eller kompletteringar har respondenterna i efterhand kontaktats igen. Utöver denna kvalitetssäkring av materialet, har studiens empiriavsnitt översänts till medarbetare på LFV för verifikation. Genomgående har de citat som använts i studien anonymiserats för att inte peka ut enskilda individer.

Intervjumaterialet har även kompletterats med ett antal interna dokument. Bland annat har riktlinjer för budgetarbete, affärsplanering och uppföljning studerats. Dessutom har även budgeten för divisionen ANS studerats liksom LFV:s årsredovisning.

2.5 STUDIENS KVALITET

2.5.1 INRE VALIDITET

Denna typ av kvalitetsmått belyser huruvida studiens slutsatser är förenliga med verkligheten, det vill säga om studien verkligen fångar upp det som den har för avsikt att utreda.[16] Exempelvis måste hänsyn tas till att slutsatserna till viss del bygger på tolkningar av respondenternas egna tolkningar av det studerade fenomenet. Med hjälp av medvetna strategier har dock försök gjorts

[15] Se intervjumall i Appendix
[16] Merriam (1994), s. 177

till att säkerställa den inre validiteten i denna studie. Exempelvis har metoden *triangulering* använts genom att båda författarna varit närvarande under samtliga intervjuer. En hög grad av *deltagarkontroll* har dessutom uppnåtts genom att empiriavsnittet, som innehåller författarnas tolkning av det som respondenterna beskrev översänts för verifikation. Vidare har *upprepade* observationer gjorts av snarlika företeelser då ett antal budgetansvariga för liknande enheter har intervjuats och jämförts. Med ovanstående resonemang anses slutsatserna i studien återge en trovärdig bild av det studerade fenomenet.

2.5.2 RELIABILITET

Metoden vid en kvalitativ studie går inte att fastställa på förhand, eftersom denna är dynamisk och utvecklas under processens gång. På detta sätt kommer en upprepning av studien förmodligen inte att leda till helt identiska slutsatser. Att diskutera reliabilitet vid denna typ av kvalitativ fallstudie blir därmed inte lika relevant med avseende på studiens kvalitet. Något som istället får en ökad betydelse vid kvalitativa studier är att resultaten är konsistenta och att de har någon mening. Ett sätt att öka reliabiliteten i en studie är att använda sig av triangulering.[17] Genom att använda flera olika insamlingsmetoder av denna studies empiri, har därmed en ökad reliabilitet uppnåtts.

2.5.3 EXTERN VALIDITET

Extern validitet handlar om studiens generaliserbarhet, det vill säga i vilken utsträckning slutsatserna i studien går att tillämpa på andra situationer. Syftet med en kvalitativ fallstudie är att analysera ett bestämt fenomen eller företeelse på djupet. Med andra ord bidrar således detta till att slutsatserna inte är generella och heller inte alltid har för avsikt att vara användbara för andra situationer än den studerade.[18] Den externa validiteten i denna studie, i likhet med andra kvalitativa fallstudier, borde därmed anses vara låg. En ökad generaliserbarhet om den praktiska budgeteringen inom olika organisationer skulle dock troligtvis kunna uppnås genom att ytterligare studier genomförs inom detta område.

[17] Merriam (1994), s. 180ff
[18] A.a., s. 184f

KAPITEL 3

TEORETISK REFERENSRAM

3.1 EKONOMISTYRNING & BUDGET

Ekonomistyrning har det övergripande syftet att stödja arbetet med att uppnå strategiska mål.[19] I praktiken verkställs styrningen framför allt genom olika ekonomiska processer som till exempel budgetering. När budget används i den ekonomiska styrningen kallas den för budgetstyrning och detta är en vanlig styrform inom organisationer. Denna typ av styrning ses ofta som en länk mellan den strategiska och den operativa planeringen och handlar om att taktiskt styra organisationens resurser under nästkommande budgetår.[20] Utöver planeringen finns dock även andra syften med budgeten som till exempel att öka motivationen för de anställda.[21]

3.2 STYRFORMER

Organisationer och särskilt småföretag har traditionellt styrts genom direkt styrning där ledningen med hjälp av löpande anvisningar till respektive medarbetare styr verksamheten. I större organisationer är det emellertid svårare för ledningen att vara tillräckligt insatt och en utveckling av direktstyrning blev därför programstyrning. I stället för muntliga direktiv från ledningen skapades i programstyrning bland annat skriftliga manualer och arbetsbeskrivningar för hur arbetet ska genomföras. Direkt styrning och programstyrning bygger på samma grundfilosofi och båda styrmetoderna förutsätter att det finns en ledare som besitter de största kunskaperna.[22]

Samhället har genomgått en stor förändring och blivit alltmer dynamiskt och komplext. En ny typ av styrning, målstyrning, har därför ersatt eller kompletterat programstyrningen. Vid målstyrning styrs de anställda av bestämda mål för processen och det är till stor del upp till personalen att själva bestämma hur de ska uppnå målet.[23] Inom organisationen finns emellertid oskrivna regler för vad som får och inte får göras. I målstyrning anges i regel utgångsläge och slutläge för en organisatorisk enhet eller process, och det centrala i denna form av styrning är vad processen ska

[19] Ax *et al* (2002), s. 93
[20] A.a., s. 373
[21] A.a., s. 366
[22] Bergstrand (2003), s. 10ff
[23] Ibid.

åstadkomma.[24] Inom organisationer är det ofta en fråga om att uppnå ekonomiska mål och denna typ av styrning kallas för ekonomisk styrning.[25]

På senare tid har innebörden av målstyrning börjat omformuleras. Den än mer komplexa omgivningen har gjort det mer besvärligt att definiera mål för enskilda enheter. Idag är det till exempel många gånger otillräckligt att enbart ställa upp finansiella mål och vissa organisationer har därför börjat komplettera den endimensionella ekonomiska styrningen med bland annat balanserade styrkort. Ett balanserat styrkort inkluderar vanligtvis mål för kundrelationer, produktutveckling, processutveckling och utveckling av de egna medarbetarna.[26]

3.3 BUDGETENS OLIKA ROLLER

Inom svensk offentlig förvaltning har budget använts i flera århundraden och detta beror på att verksamheten finansieras genom anslag. Det är därmed naturligt att inom offentlig sektor ha en strikt kontroll av hur medel förvaltas. Denna kontroll leder dock i vissa fall till dysfunktionella effekter, eftersom budgetanslagen generellt inte tar hänsyn till förändrade förutsättningar under budgetåret. Dessutom förutsätts det ibland att budgetanslagen ska användas fullt ut och att dessa är absoluta. Många försök har gjorts för att ersätta den kontrollinriktade synen på budget med en planeringssyn. Denna omställning har emellertid stött på svårigheter då den kräver ett väl utvecklat informationssystem. Inom privat sektor blev användningen av budget för formell ekonomisk styrning vanligt först under 1960-talet och budgeten fick då främst rollen av ett planeringsverktyg. Under 80-talet hade dock i princip samtliga större svenska företag formaliserade ekonomisystem förmedlade genom budgeten.[27]

Budgetens viktigaste roller kan sammanfattas inom begreppen planering, ansvarsutkrävande, kontroll, kommunikation och ritual.[28] Dessa olika roller diskuteras nedan.

Planering: Budgeten kan användas för att främja en god prioritering, fördelning och samordning av resurser inom organisationen.[29] Budgeten blir således en plan för organisationens verksamhet

[24] Nilsson (2003), s. 35f
[25] Bergstrand (2003), s. 10ff
[26] A.a., s. 14
[27] Charpentier (1997), s. 22f
[28] A.a., s. 14f
[29] A.a., s. 21ff

under påföljande år och med budgeten kan ledningen styra organisationen mer effektivt. Behovet av god planering är i regel större om organisationen befinner sig i en period med dålig ekonomi.[30]

Ansvarsutkrävande: Budgeten kan vara ett instrument för delegering och ansvarsfördelning. Genom klart definierade ansvarsroller och utvärdering av arbetsinsatserna ökas motivationen och ogynnsamma budgetavvikelser kan lättare undvikas. Eftersom de ekonomiska kraven har ökat har allt fler organisationer börjat använda sig av belöningssystem kopplade till budgeten.[31]

Kontroll: Budgeten kan fungera som ett uppföljningsunderlag för den löpande styrningen under budgetåret. För att klara denna uppgift måste dock budgeten vara indelad i lämpliga perioder och uppföljningar genomföras kontinuerligt.[32] Budgeten får i detta fall rollen av en varningssignal för ledningen ifall målet inte uppnås. Inom offentlig förvaltning har budgeten av tradition haft planerande och kontrollerande roller främst på grund av anslagsfinansieringen.[33]

Kommunikation: Budgetprocessen kan bidra till bättre samordning och kommunikation inom organisationen.[34] Budgeten får i detta avseende en inlärnings-, uppdrags-, förhandlings-, och kontaktskapande funktion. Flera forskare har betonat att budgetarbetet kan utnyttjas av styrande enheter i syfte att öka inlärningen och förbättra den styrda enhetens kunskap om hur budgetsystemet fungerar.[35]

Ritual: Budgeteringen kan vara ett sätt för ledningen att förbättra organisationens legitimitet. Budgeten påverkar i detta fall inte verksamhetens resursfördelning utan syftar till att ge utomstående en bild av organisationen som rationell. I synnerhet inom offentliga organisationer har exempelvis planeringen blivit en täckmantel för att legitimera fattade beslut. Då budgeten används för funktioner som den primärt inte är avsedd för är rollen således mer av rituell karaktär.[36]

---

[30] Bergstrand (2003), s. 103
[31] A.a., s. 104
[32] A.a., s. 103
[33] Charpentier (1997), s. 32ff
[34] Bergstrand (2003), s. 103
[35] Charpentier (1997), s. 34ff
[36] A.a., s. 38ff

3.4 BUDGETPROCESSEN

Budgetprocessen består av två faser som tillsammans bildar en budgetcykel. Den första fasen (budgetuppställandet) är kopplad till tiden före budgetperioden och den andra fasen (budgetuppföljning) börjar i praktiken redan under budgetåret och fortsätter även efter budgetperioden.[37]

3.4.1 BUDGETUPPSTÄLLANDET

Budgetuppställandet är den process där budgeten formuleras för nästa budgetperiod. Många gånger beklagar sig medarbetare över att budgetarbetet är betungande och syftar oftast på just denna fas. För att budgetuppställandet ska kunna genomföras effektivt och för att medarbetarna ska känna att budgetarbetet är betydelsefullt, är det viktigt att processen är ordentligt planerad och att medarbetarna är insatta i upplägget och arbetsgången. Om detta misslyckas finns risken att hela budgetprocessen blir ett bortkastat arbete.[38]

Det finns många olika sätt att budgetera och varje organisation bör utforma sitt budgetarbete i enlighet med ledningens syfte med budgeteringen samt organisationens förutsättningar. I budgetuppställandet ingår att organisationen bestämmer sig för en lämplig budgetperiod som bör väljas utifrån dess styrbehov och inte efter redovisningens rutiner.[39] Budgetuppställandet inkluderar även att välja budgeteringsprocess samt att utforma mål och handlingsramar för både delbudgetar och totalbudget. Delbudgetarna upprättas, granskas och omarbetas för att därefter sammanställas i en totalbudget. Vid sammanställningen kan budgeten återigen bli föremål för granskning och omarbetning för att målen ska uppnås.[40] I det sista steget av processen fastställs budgeten, vilket oftast sker i samband med årets sista styrelsesammanträde.[41]

Det finns olika varianter av budgetar som används i organisationer. Ett traditionellt sätt i svenska organisationer är att arbeta med en fast budget, det vill säga att budgeten upprättas en gång per år. Denna form av budget har länge ansetts ha bäst styregenskaper, eftersom den skapar ett tydligt underlag för uppföljningen. Emellertid finns risken att den fasta budgeten under året blir

[37] Ax *et al* (2002), s. 433ff
[38] Bergstrand & Olve (1996), s. 53f
[39] Bergstrand (2003), s. 106
[40] Bergstrand & Olve (1996), s. 53f
[41] Bergstrand (2003), s. 106

inaktuell varför den i praktiken ofta kompletteras med exempelvis prognoser kvartalsvis. Utöver den fasta budgeten finns även en rad andra varianter där budgeten revideras under årets gång.[42]

Organiseringen av själva budgetuppställandet baseras generellt på någon av följande två metoder; uppbyggnads- eller nedbrytningsmetoden. Uppbyggnadsmetoden innebär att budgetarbetet inleds med att förutsättningar och anvisningar skickas ut från ledningen till berörda enheter och dessa har utarbetats med hänsyn till bland annat den aktuella konjunktur- och marknadsutvecklingen. Nästa steg är att konsolidera alla budgetar underifrån till en övergripande budget för hela organisationen och överlämna denna till ledningen för bedömning. Denna metod anses vara demokratisk och ge utrymme för medarbetarnas synpunkter och engagemang. Nackdelen är dock bland annat att processen kan ta lång tid och att den budget som i sista steget levereras upp till ledningen kan stämma dåligt överens med ledningens ambitioner. Denna diskrepans kan föranleda att ledningen kräver en snabb omarbetning, som i förlängningen riskerar att skada medarbetarnas motivation att engagera sig i budgetprocessen.[43]

Nedbrytningsmetoden innebär att ledningen initialt anger de viktigaste punkterna i den blivande budgeten. På detta sätt försöker ledningen försäkra sig om att organisationen skapar en budget som är i linje med ledningens ambitioner. Nackdelen med nedbrytningsmetoden är att den kan ha svårt att motivera personalen, eftersom ledningen normalt inleder budgetarbetet och således begränsar medarbetarnas handlingsfrihet. Många organisationer använder sig emellertid av en iterativ metod, ett mellanting mellan uppbyggnads- och nedbrytningsmetoden, för att ha möjlighet att utnyttja vissa fördelar från båda metoderna vid budgetuppställandet.[44]

3.4.2 BUDGETUPPFÖLJNING

Under denna fas i budgeteringen sker en uppföljning eller kontroll, där det faktiska utfallet från organisationens verksamhet jämförs med det som anges i budgeten. Uppföljningen börjar i praktiken redan under innevarade budgetår och fortsätter även efter dess avslutande. Ett av budgeteringens syften, som betonats under senare år, är att göra en ansvarsmarkering. Det är därmed viktigt att resultatansvaret är tydligt för att styrsystemet ska bli effektivt. Den resultatansvarige är skyldig att förklara eventuella avvikelser från budget och detta är generellt ett starkt motiv till att undvika (negativa) avvikelser. Budgetuppföljningen syftar således till att öka

[42] Bergstrand (2003), s. 108f
[43] A.a., s. 111ff
[44] Ibid.

ansvarskänslan. Andra syften med budgetuppföljningen är att ha möjlighet att tidigt stoppa en ogynnsam utveckling, att skapa underlag för nästa års budget samt att underlätta kostnadsbesparingar genom att dels analysera avvikelser och dels jämföra årets utfall med tidigare års utfall.[45]

Det är inte möjligt att förutse allt som kan komma att inträffa under budgetperioden och som tidigare nämnts är det därför vanligt att budgeten under året kompletteras med prognoser där nya bedömningar görs av hur verksamheten kommer att gå. En annan åtgärd som förekommer är att budgeten justeras för den del av året som återstår vid revideringsstillfället.[46] Budgeten styr verksamheten genom att den blir en vägvisning som löpande följs upp under året genom att redovisade värden jämförs med de budgeterade. Medarbetarna anpassar sedan sitt arbete efter budgeten och strävar efter att i största mån följa den. Tanken är dock inte att medarbetarna strikt måste hålla sig till budgeten, eftersom denna inte alltid är aktuell under budgetåret. Dessutom kan budgetavvikelser i många fall vara motiverade och då bör konsekvenserna diskuteras och uppmärksammas.[47]

3.5 DEN TRADITIONELLA BUDGETENS SVAGHETER

Kritik har förts fram mot den traditionella budgeten, både av forskare och från näringslivet. Jan Wallander valde på 1970-talet att avskaffa budgeteringen på Handelsbanken och hävdade att budgeteringen inte bara var ett slöseri med resurser utan att den till och med kunde vara direkt skadlig.[48] Några organisationer har valt att avstå från att använda budgetering, men oftast handlar det inte om att avskaffa den helt utan snarare om att försöka reformera det som budgetering traditionellt har stått för. På så sätt undviker organisationerna att koppla sin styrning till byråkrati och siffertrixande.[49]

Budgetering kan i vissa fall skapa problem inom en organisation. Detta beror dock inte alltid på själva budgeten som sådan utan på organisationernas sätt att använda densamma. För att ett budgeteringssystem ska fungera effektivt bör det därmed utvecklas med hänsyn till

[45] Bergstrand (2003), s. 133f
[46] Bergstrand & Olve (1996), s. 100ff
[47] A.a., s. 110
[48] A.a., s. 186
[49] A.a., s. 184

organisationens specifika förhållanden.[50] Den vanligaste kritiken mot budgeten kan sammanfattas enligt följande.

Budgeten är tidskrävande och tillför litet värde: Trots den ökade användningen av datorer, har budgeteringen förblivit segdragen och dyr. I genomsnitt tar budgetprocessen 4-5 månader och involverar många medarbetare. Uppfattningen om värdet som budgetprocessen tillför organisationen varierar dessutom kraftigt. Ledningen kan exempelvis anse att budgeten är ett styrverktyg, samtidigt som de operativa cheferna menar att den är helt irrelevant för deras behov. En av de primära orsakerna till att många ekonomichefer rankar budgetreformer som deras högsta prioritet är att processen ibland kostar mer än vad den tillför i nytta för organisationen.[51]

Budgeten fokuserar för litet på aktieägarvärde och kundtillfredsställelse: Budgeten fokuserar på internt förhandlade mål som tenderar att vara kopplade till tidigare periods resultat. Dessutom tar inte budgeten hänsyn till aktieägarvärdet och kundtillfredsställelsen. Få chefer utvärderas och belönas exempelvis utifrån hur nöjda deras kunder är och generellt sätt är det fortfarande kortsiktiga försäljningsmål som ligger till grund för belöning.[52]

Budgeten är stel och blir snabbt inaktuell: Budgeteringen skapar låsningar i organisationen och trots att det kan vara motiverat att ändra vissa budgetbeslut görs det alltför sällan.[53] Budgeten kräver dessutom detaljerade uppgifter vid uppställandet, som dock snabbt kan bli inaktuella. För att budgeten inte ska bli missvisande efter en tid krävs att många uppgifter uppdateras. Emellertid växer arbetsinsatsen väsentligt vid ett sådant förfarande.[54]

Budgetar hämmar produkt- och strategiutvecklingen: Chefer kan undvika att ta beslut som innebär högre risk om besluten inte är inkluderade i budgeten. Många väljer att ta det säkra före det osäkra och anser inte att det är värt att omvärdera sina redan godkända beslut, vilket kan hämma både produkt- och strategiutvecklingen. Utöver detta har många organisationer idag svårt att implementera sin strategi, bland annat för att budgeten oftast är helt frikopplad från den.[55]

---

[50] Bergstrand (2003), s. 102f
[51] Hemsida för BBRT (Beyond Budgeting Round Table), online 2006-04-13
[52] Hope & Fraser (2004), s. 32
[53] Bergstrand (2003), s. 102
[54] Hemsida för BBRT (Beyond Budgeting Round Table), online 2006-04-13
[55] Ibid.

Budgeten har en onaturlig periodindelning: Många är kritiska till att budgeten bygger på kalenderåret. Budgetperioden bör anpassas till organisationens verksamhet snarare än till redovisningens fastställda normer.[56]

Budgeten leder till oetiskt och irrationellt beteende: Chefer tenderar ibland att styra resultaten istället för verksamheten. Många budgetansvariga skapar till exempel en buffert som vid ett senare skede kan återföras till resultatet för att uppnå budgetmålen.[57] Ur den budgetansvariges synvinkel är det naturligt att under processen vilja förhandla fram så låga mål och så höga belöningar som möjligt. Dessutom är det vanligt att cheferna anhåller om mer resurser än vad som är nödvändigt för verksamheten, eftersom en begäran ändå sannolikt kommer att skäras ned. Ett annat problem är att intern konkurrens kan uppstå då andra enheter kan ses som konkurrenter, vilket kan leda till att vissa enheter strävar mot att inte dela kunskap eller resurser med andra. Ytterligare irrationella beteenden är att chefer undviker att lämna alltför exakta prognoser för att inte få tidig kritik för dåliga prestationer alternativt få högre resultatkrav på grund av någon oväntad extra intäkt.[58]

Budgeten leder till anslagstänkande: Inom offentlig verksamhet tilldelas normalt enheterna genom budgeten ett visst anslag för sin verksamhet. I de verksamheter som inte kan värderas genom några intäkter, till exempel en stor del av offentlig sektor, förekommer ofta ett anslagstänkande där budgetansvariga taktiskt försöker skaffa sig så stor budget som möjligt och sedan utnyttja den till fullo. Den budgetansvarige är i dessa fall medveten om att ett underutnyttjande ett visst år kan leda till nedskuret anslag året därpå och känner sig därför tvungen att utnyttja resurserna till sista krona.[59]

---

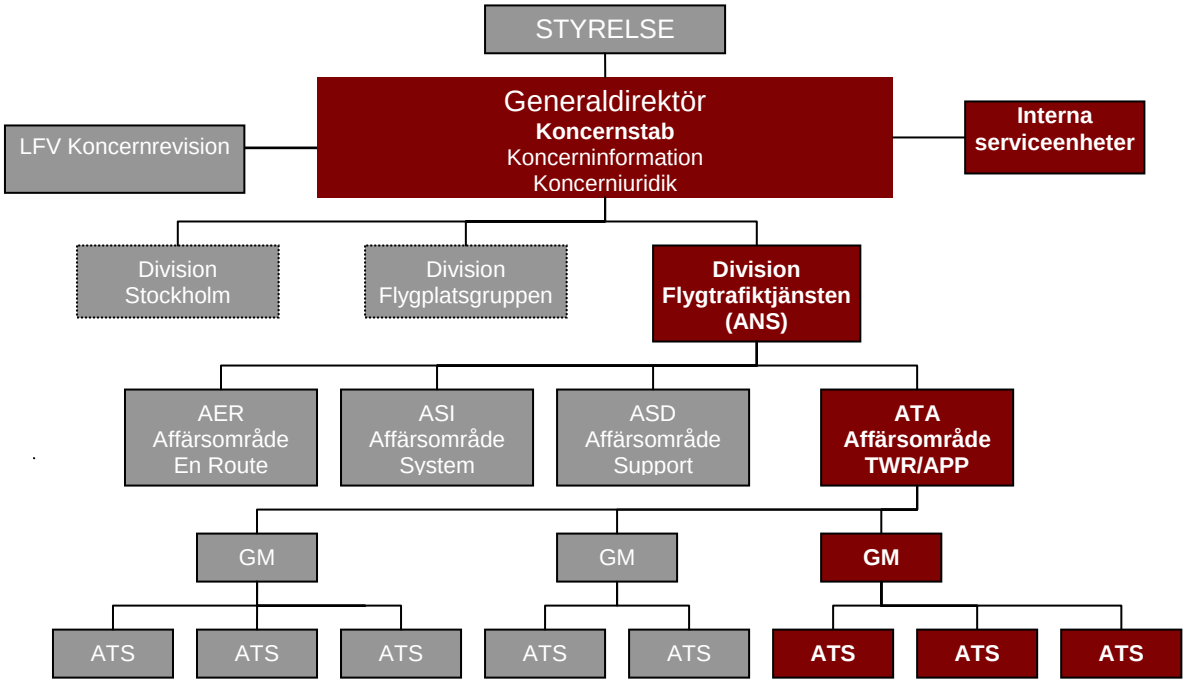
[56] Bergstrand (2003), s. 102
[57] Hemsida för BBRT (Beyond Budgeting Round Table), online 2006-04-13
[58] Hope & Fraser (2004), s. 20ff
[59] Bergstrand & Olve (1996), s. 110f

KAPITEL 4

BESKRIVNING AV LFV

4.1 LFV:S ORGANISATION

LFV är ett affärsdrivande statligt verk med uppgift att driva och utveckla de statligt ägda civila flygplatserna, ansvara för all flygtrafiktjänst i fredstid samt för utbildning av flygledare. Att LFV är ett affärsdrivande verk innebär att verksamheten inte är finansierad genom skatter; finansieringen sker istället genom de intäkter som LFV har på sina flygplatser och inom flygtrafiktjänsten.[60] Inom ramen för dess verksamhet är avsikten att LFV ska medverka till att de transportpolitiska målen för luftfarten uppfylls ”genom att på ett företagsekonomiskt lönsamt sätt ansvara för driften och utvecklingen av kostnadseffektiva, säkra och välfungerande flygplatser och flygtrafiktjänster”.[61] Utöver de transportpolitiska direktiven har LFV även ett årligt ekonomiskt avkastningskrav från staten som ägare.[62] LFV har idag ungefär 3500 anställda och omsätter cirka 6 miljarder kronor.[63]



Figur 1 – Organisationsstruktur för LFV. De mörka rektanglarna representerar enheter som ingår i denna studie.

[60] Hemsida för LFV, online 2006-03-13
[61] Näringsdepartementet, ”Regleringsbrev för budgetåret 2006 avseende Luftfartsverket inom utgiftsområde 22 kommunikationer”
[62] Intervju, Lotta Malm
[63] Årsredovisning för LFV, 2005

4.1.1 FLYGTRAFIKLEDNINGEN

Air Navigation Services (ANS) är den division inom LFV som har ansvar för flygtrafikledningstjänsten. Sedan ett par år tillbaka har ANS en renodlad produktionsroll och divisionen bedriver idag flygplats- och inflygningskontrolltjänst i torn och terminalkontroller på totalt 37 olika platser över hela landet. ANS i sin tur är indelat i fyra olika affärsområden varav den studerade enheten, affärsområde tower/approach (ATA), har ansvaret för flygtrafikledningen vid samtliga torn runt om i landet och flera kontrollcentraler för utförandet av inflygningskontrolltjänst. ATA har idag cirka 450 anställda varav majoriteten är operativa flygledare.[64] De lokala enheterna på de olika flygplatserna kallas Air Traffic Services (ATS) och inom ATA finns idag 35 stycken ATS. Dessa är indelade i 12 olika undergrupper med mellan tre och fyra ATS i varje grupp. Dessa grupper är indelade med geografisk hänsyn och var och en leds av en Group Manager (GM).[65]

4.1.2 LFV SUPPORT

LFV Support, som tillhör de interna serviceenheterna, har idag cirka 150 anställda och består av tre större verksamhetsområden. Förutom enheterna Human Resources och Facility Management, ingår även Ekonomienheten med drygt 55 personer anställda.[66] Inom denna enhet sker omfattande konsultarbete åt de olika staberna inom LFV, men enheten sköter även centralt all ekonomiproduktion för hela affärsverket. Ekonomienheten inom LFV Support svarar således för allt från prognoser, planering, uppföljning till analys, det vill säga heltäckande från planering till bokslut.[67]

4.2 DEN EKONOMISKA STYRNINGEN

Den styrmodell som används inom LFV bygger generellt på en långtgående delegering där verksamhetsansvaret i stor utsträckning är delegerat till divisionerna och dess underliggande enheter. Så länge de olika enheterna uppfyller sina mål lägger sig ledningen mer eller mindre inte i hur saker och ting utförs inom de olika verksamhetsområdena. Från ägarens sida, det vill säga staten, fastställs ekonomiska mål för LFV som helhet.[68] På denna övergripande nivå finns två ekonomiska mål fastställda för LFV; dels ett långsiktigt avkastningskrav uppgående till 8 procent

[64] Hemsida för LFV, online 2006-03-13
[65] Intervju, Roland Sandelin
[66] Intervju, Erik Sundström
[67] Intervju, Lotta Malm
[68] Intervju, Mikael Larsson

på eget kapital efter skatt och dels ett soliditetskrav på 25 procent.[69] Utifrån dessa två mål styrs sedan verksamheten internt. Detta innebär att de övergripande ekonomiska målen ligger till grund för de mål som läggs ut på respektive divisioner och enheter för att sammantaget kunna svara mot ägarkravet. Utöver dessa ekonomiska mål har ägaren även formulerat restriktioner på hur LFV:s priser och trafikberoende avgifter får ändras samt restriktioner gällande bland annat miljön och investeringsverksamheten. De olika mål som ställs upp kan dock i vissa fall vara motverkande i viss omfattning, vilket gör att ansvariga chefer ibland upplever att målen blir svåra att harmonisera.[70]

De övergripande mål som formuleras på divisionsnivå och vidare bryts ner i organisationen utmynnar så småningom i mål för rörelseresultat och bruttomarginal.[71] Denna målstyrning innebär att varje enhet får ett krav på sig att leverera ett visst resultat varje år utan att styras på detaljnivå. Samtidigt som LFV lägger stor vikt vid sin vision om målstyrning använder de sig emellertid även av kostnadsramar i den ekonomiska styrningen, det vill säga att de reglerar hur mycket saker och ting maximalt får kosta.[72] Detta gör att spelrummet för de olika enheternas resultatansvariga minskar avsevärt. Den uttalade målstyrningen kan med detta begränsade självstyre därför snarare liknas vid en form av programstyrning.

4.3 KOSTNADER & INTÄKTER

Prissättningen inom ANS bygger på en form av gemensam upphandling där de olika flygplatserna runt om i landet sluter ett ramavtal som innehåller ett timpris för hur mycket de tillhandahållna tjänsterna får kosta. Detta innebär i praktiken att alla flygplatser betalar samma pris för flygtrafikledningstjänsten, vilket betyder att alla som ingår i avtalet gemensamt måste vara överens om att betala detta genomsnittpris. Det enda som går att påverka från flygplatsens sida i detta läge är att avgöra hur många timmar av tjänsten de önskar köpa.[73] För de lägsta budgetansvariga inom ANS gäller alltså att deras intäkter från flygplatserna beror på hur många timmar av tjänsten de lyckas sälja till flygplatserna. Utöver de operativa timmarna som säljs kan de budgetansvariga även få intäkter genom att sälja andra tjänster till flygplatserna, men dessa är av marginell betydelse.[74] En ytterligare intäkt som för många enheter är betydelsefull är det som kallas *en route* intäkt, som

[69] Näringsdepartementet, ”Regleringsbrev för budgetåret 2006 avseende Luftfartsverket inom utgiftsområde 22 kommunikationer”
[70] Intervju, Urban Trygg
[71] Intervju, Lars Broberg
[72] Intervju, Roland Sandelin
[73] Intervju, Mikael Larsson
[74] Intervju, Anders Welin

är den ersättning för den så kallade områdeskontrolltjänst som flygtrafikledningen på varje flygplats utför. Förenklat kan detta beskrivas som kontrollen av den flygtrafik som varken startar eller landar på respektive flygplats, men som passerar igenom flygledarens ansvarsområde. Storleken på denna intäkt baseras på enhetens totala kostnad samt på den andel av enhetens totala tjänstgöringstid som utgörs av områdeskontrolltjänst.[75]

På kostnadssidan är personalen den överlägset största posten med cirka 90 procent av den totala summan.[76] Dessa kostnader kan den enskilde chefen ute i organisationen endast påverka i ytterst liten omfattning då lönerna fastställs centralt enligt ett tariffsystem. På grund av dessa tariffer kan de budgetansvariga cheferna endast påverka sina kostnader för personalen genom att försöka hålla personalstyrkan ”slimmad” och försöka ha god framförhållning vid ändrade omständigheter.[77] Att ha en god personalplanering försvåras emellertid av att LFV idag är den enda arbetsgivaren för flygledare i Sverige, att det tar flera år att nyutbilda en flygledare och att organisationen har ett invecklat resursfördelningssystem.[78] De största kostnaderna utöver personalen är ersättningar för personal- och ekonomiadministration samt kostnader för datasystem.[79] De två förstnämnda av dessa kostnader är interna kostnader, som beror på antalet årsarbetare på varje enhet och dessa kan därmed inte heller påverkas nämnvärt. Den sistnämnda, kostnad för datasystem, kan påverkas till viss grad genom att till exempel använda sig av färre datorer på enheten, men i praktiken är även denna kostnad till övervägande del beroende av antalet medarbetare.[80]

En rimlig uppskattning är att de budgetansvariga på lägsta nivå har en kostnadsmassa som är given till ungefär 95 procent och att deras möjligheter att påverka utfallet är ytterst små. Avsaknaden av egentliga påverkansmöjligheter för kostnaderna leder i många fall till ett passivt förhållningssätt hos de budgetansvariga. Ett exempel på detta är om de budgetansvariga skulle drabbas av beslut om minskad öppethållning på flygplatsen på grund av neddragningar i flygtrafiken. I en sådan situation har de ansvariga små möjligheter att påverka sin personalkostnad i någon större utsträckning. De har heller inga konkreta incitament till att försöka minska sin personal, vilket kan leda till att en ATS-enhet många gånger sitter med överskott på personal under flera år.

---

[75] Intervju, Roland Sandelin
[76] LFV – Övergripande budget för divisionen ANS 2005
[77] Intervju, Örjan Larsson
[78] Intervju, Roland Sandelin
[79] LFV – Övergripande budget för divisionen ANS 2005
[80] Intervju, Anders Welin

4.4 UTBILDNING & KOMPETENS

De budgetansvariga på den lägsta nivån inom ANS saknar normalt grundkunskaper inom ekonomi, eftersom samtliga i grunden är utbildade till flygledare.[81] Tidigare fanns från ledningen inte heller någon ambition om att de ansvariga skulle erbjudas möjligheter till relevant utbildning inom området, men efter den senaste omorganisationen har det påbörjats ett försök till att tillhandahålla viss ekonomisk utbildning till dessa chefer.[82]

> ”Det finns noll krav på oss på ekonomisk kunskapsnivå utan den skapar man sig själv eller har haft av andra skäl, de som har haft det. Det är mer en slump eller intresse av det eller att man hållit på länge med det som gör att man kan lite om det”.

Med tanke på att den ekonomiska grundkompetensen saknas på många håll inom ANS är det inte särskilt förvånande att även förståelsen för vissa av de ekonomiska systemen är dålig. Ett exempel på detta är hur *en route* intäkterna påverkas då de totala kostnaderna för de olika enheterna förändras. När ATS-enheternas kostnader minskas, sjunker i detta fall även *en route* intäkterna, vilket många har fått uppleva och blivit förvånade över eftersom de inte riktigt förstått på vilka premisser dessa intäkter förändras.[83]

[81] Intervju, Anders Liljedahl
[82] Intervju, Kjell Magnusson
[83] Intervju, Natalie Asp-Schneider

KAPITEL 5

BUDGETERING INOM LFV

5.1 DIREKTIV & ANVISNINGAR

Budgetprocessen inom LFV startar med att koncernledningen under maj månad skickar ut planeringsdirektiv till de olika divisionerna.[84] I dessa anvisningar beskrivs hur affärsplaneringen ska gå till, men här återfinns även detaljer och förutsättningar för budgetarbetet.[85] Som en del av direktiven ingår även den kostnadsbas för bland annat personal- och ekonomiadministration som de respektive enheterna ska använda i sina förslag på budgetar, baserat på antal årsarbetare inom enheterna. Direktiven är dock i detta avseende ännu preliminära och de definitiva kostnadsbaserna fastställs oftast inte förrän enheterna lämnat in sina budgetar. Ur koncernens direktiv framgår även när budgeten ska vara inlämnad för hela divisionen ANS. Utifrån detta datum räknas sedan fram när de olika affärsområdena måste vara klara för att hinna stämmas av, vilket i sin tur ligger till grund för de enskilda ATS:ens slutdatum.[86]

Affärsplanen kan ses som en revidering av hela LFV:s verksamhet och den tar sikte på vad som ska ske inom LFV de fyra nästkommande åren. I denna affärsplan ingår budgeten som en närmare specifikation på hur det första året i planen kommer att se ut.[87] När divisionsledningarna fått anvisningarna för affärsplanen bryter de ner dessa i mindre delar och skickar dem vidare nedåt inom organisationen. Likadant sker sedan på affärsområdesnivå för att samtliga budgetansvariga så småningom ska få sina direktiv inför det kommande året. I denna inledande del av budgetprocessen är controllern på affärsområdet med och reviderar dessa direktiv efter respektive verksamhetsförutsättningar.[88]

5.2 UPPSTÄLLANDE AV BUDGET & AFFÄRSPLAN

För vissa enheter börjar det praktiska budgetarbetet redan innan sommaren, men för de flesta börjar arbetet på allvar först efter sommaren. Vid detta skede är dock priserna för de tjänster som LFV levererar fortfarande preliminära.[89] En ytterligare försvårande omständighet är att avtalen

[84] Intervju, Lars Broberg
[85] LFV Support, ”Tekniska anvisningar för planeringen 2006-2009”
[86] Intervju, Natalie Asp-Schneider
[87] Intervju, Urban Trygg
[88] Intervju, Natalie Asp-Schneider
[89] Intervju, Mikael Larsson

med flygplatserna ofta inte blir klara förrän under sista kvartalet, vilket innebär att även volymen är osäker. Under augusti tillkommer ofta även kompletteringar till budgetanvisningarna från koncernledningen och i vissa fall också från Näringsdepartementet.[90] Allt eftersom budgetarna blir klara på de olika enheterna runt om i landet görs sedan en löpande avstämning av controllern på affärsområdet. Controllern har dock även en viktig roll genom att ge viss support till de olika enheterna under hela budgetarbetet.[91]

Det praktiska arbetet med att presentera en tillförlitlig budget för verksamheten kantas av vissa svårigheter. För det första saknas enligt de budgetansvariga användbara instrument för att hantera budgeten. Ett exempel på detta är att personalkostnaderna måste beräknas för varje individ beroende på hur många år de har arbetat och vid vilket datum de stiger i lönetariffen.[92] Istället för att få den totala lönekostnaden från det centrala ekonomisystemet måste alltså de budgetansvariga göra egna beräkningar varje år, vilket upplevs som onödigt komplicerat. För det andra delas alla kostnader och intäkter i tolftedelar, utan att ta hänsyn till hur verksamheten ser ut i verkligheten.[93]

Arbetet med affärsplanen inom LFV startar i normala fall något efter att budgetarbetet har satt igång. Detta arbete startar liksom budgetarbetet längst ner i organisationen, det vill säga på varje enskilt ATS. Varje ATS skickar sedan in ett förslag på affärsplan till affärsområdeschefen, som i sin tur även får affärsplanen från divisionen skickad till sig. I detta läge är det sedan upp till affärsområdeschefen att se till att dessa affärsplaner kan länkas samman genom erforderliga modifieringar.[94] Samtliga enheter ska i affärsplanen redovisa hur de förhåller sig till sina respektive ekonomiska mål och dessutom uttala sig om eventuella åtgärder och konsekvenser till följd av avvikelsen.[95] Budgetförslag och affärsplan lämnas sedan in i början av september.[96]

5.3 DIALOG & REVISION

Under tredje kvartalet inleds budgetdialoger med de enskilda enheternas resultatansvariga till vilket normalt cirka 2-4 timmar avsätts per enhet. Dessa dialoger syftar till en djupare genomgång av de budgetar som lagts fram och även till att genomföra nödvändiga revideringar. Dessa

[90] Intervju, Roland Sandelin
[91] Intervju, Natalie Asp-Schneider
[92] Intervju, Anders Welin & Kjell Magnusson
[93] Intervju, Lotta Malm
[94] Intervju, Roland Sandelin
[95] LFV Koncernstaben, ”Riktlinjer för affärsplanering 2006-2009”
[96] Intervju, Natalie Asp-Schneider

dialoger avslutas normalt i slutet av oktober.[97] Till dialogerna kallas de resultatansvariga för respektive enhet samt närmast överordnade chef. Innan dessa dialoger hålls sker dock normalt en överläggning om budgetens innehåll mellan affärsområdeschefen och respektive affärsområdes controller. I förberedelsen inför dessa dialoger är det vanligt att controllern kvalitetskontrollerar de olika enheternas budgetar. Denna kontroll innebär att controllern ser till att det inte förekommer några direkta felaktigheter, men några egentliga korrigeringar utifrån andra aspekter görs normalt inte i respektive budget. Ofta använder sig istället controllern av möjligheten att göra redigeringar på affärsområdesnivå, vilket innebär att kostnadsstället för ledningen inom ATA används som en ventil för justeringar. I praktiken betyder detta att controllern modifierar ATA:s konsoliderade budget efter sin egen erfarenhet och egen bedömning, men utan de enskilda enheternas vetskap.[98] Om det i detta läge visar sig att LFV:s konsoliderade budget inte går ihop blir det normalt en ny dialogrunda. Samtidigt med budgetdialogerna sker även dialoger kring hur affärsplanen ska se ut.[99]

5.4 FASTSTÄLLANDE AV BUDGET & AFFÄRSPLAN

Det slutgiltiga beslutet att fastställa budgeten tas inte av styrelsen förrän strax innan jul, vilket innebär att budgeten normalt ”ligger i träda” under årets två sista månader. Anledningen till detta är att det ska finnas en buffert vid utdragna förhandlingar. [100] Fastställandet av budget har dock kommit att bli mer av en ren formalia; även om det efter dialogerna skett stora förändringar på marknaden görs normalt inga revideringar på den budget som lagts fram.[101] Flera medarbetare har uttryckt sin förundran över ledningens ovilja att uppdatera budgeten i detta avseende då denna inställning minskar deras motivation att rätta sig efter denna i framtiden.

I samband med att budgeten fastställs tas även slutgiltigt beslut om att fastställa den fyraåriga affärsplan som budgeten är en del av. I detta skede beslutas även om de resultatmål som ställs på respektive division för nästkommande år, vilka sedan bryts ner på de olika affärsområdena och sedermera på varje ATS i likhet med koncernens budgetdirektiv. Dessa mål kommuniceras sedan ut i början av året.[102]

[97] Intervju, Roland Sandelin
[98] Intervju, Natalie Asp-Schneider
[99] Intervju, Mikael Larsson
[100] Intervju, Lotta Malm
[101] Intervju, Mikael Larsson
[102] Ibid.

5.5 UPPFÖLJNING & ANALYS

För att kunna följa upp och analysera verksamheten under året är samtliga budgetansvariga även ålagda att skriva rapporter på det faktiska utfallet antingen månadsvis eller kvartalsvis, beroende på vilken nivå inom organisationen det rör sig om. I dessa rapporter ska varje avvikelse mot budget och affärsplan kommenteras, men även andra perspektiv såsom flygsäkerhet, marknad, personal och miljö.[103] Rapporterna ska även innehålla uttalanden om möjliga skäl till varför avvikelserna i verksamheten skett. De ekonomiska rapporterna sammanställs sedan av LFV Support och prognoser tas fram på uppdrag av koncernledningen, som ett tänkt stöd för operativa beslut.[104] Dessa prognoser görs enbart för det innevarande året och uppföljningen sker även i viss mån mot dessa. På helårsbasis jämförs det faktiska utfallet emellertid bara mot budgeten.[105]

Den praktiska rapporteringen har dock väckt viss skepsis hos de budgetansvariga, eftersom de inte alltid tycker att de kan se nyttan med rapporteringen. I vissa fall tvingas de exempelvis att ta ut information ur det centrala ekonomisystemet för att infoga i sin rapport istället för att informationen hämtas direkt ur ekonomisystemet av dem som önskar informationen. Även rutinerna för hanteringen av interna kostnader har mött kritik inom LFV. Exempelvis har kostnader för datasystem bokförts centralt utan att den budgetansvarige fått en faktura eller underlag för kostnaden. En kostnad kan helt plötsligt dyka upp på ett lämpligt konto hos den budgetansvarige utan att den ansvarige chefen kan fastställa upphovet till denna kostnad. Ett annat utbrett problem med den löpande avvikelserapporteringen är att budgetansvariga ofta konterar kostnader på felaktiga konton för att slippa kommentera avvikelsen.[106]

Ytterligare ett exempel på upplevda problem med uppföljningen är att återrapporteringen anses bristfällig. De budgetansvariga får visserligen ta del av de sammanställningar som görs på övergripande nivå, men rapporterna anses alltför generella och de ansvariga har svårigheter att se hur de ska tolka denna information utifrån sin egen enhets perspektiv och i stor utsträckning saknas dessutom konstruktiv kritik. [107]

[103] LFV Koncernstaben, ”Uppföljning av verksamhetsåret 2005”
[104] Intervju, Jan Johansson
[105] Intervju, Ann-Marie Nyström
[106] Intervju, Erik Sundström
[107] Intervju, Anders Welin

KAPITEL 6

ANALYS

För att öka förståelsen för vilka effekter budgeten har på den ekonomiska styrningen inom LFV, har den följande analysen delats upp i tre avsnitt. I det första avsnittet diskuteras vad det huvudsakliga syftet med budgeten inom LFV är. I det andra avsnittet behandlas ett antal för LFV specifika förutsättningar som påverkar organisationens möjligheter att använda budgeten som ett effektivt styrmedel. I det tredje och sista avsnittet av analysen, utreds sedan själva budgetprocessen inom LFV och hur detta förfarande påverkar styrningen.

6.1 BUDGETERINGENS SYFTE

Budget används på olika sätt inom en organisation beroende på vad det huvudsakliga syftet med budgeteringen är. I teorin nämns ett antal olika syften; planering, ansvarsutkrävande, kontroll, kommunikation och ritual. För att budgeten ska vara effektiv som ekonomiskt styrmedel bör syftet vara renodlat.[108] I praktiken borde detta även inkludera att syftet är tydligt kommunicerat ut i organisationen om styrningen ska få verkan.

I studien har det framkommit en mängd olika uttalade syften med budgeteringen inom LFV. Många medarbetare påpekar att budgeten är kopplad till planering medan andra enbart betonar ansvarsfördelning och/eller kontroll. Detta kan tolkas som att kommunikationen från ledningen är otydlig, vilket medför att de budgetansvariga i praktiken arbetar med sin budget utifrån en rad olika utgångspunkter. Inom LFV upplever till och med flertalet budgetansvariga att budgeten enbart är betungande och i vissa fall varken fungerar som ett stöd eller som en belastning. Avsaknaden av stöd i kombination med den otydliga budgetrollen kan medföra att de budgetansvariga tappar respekten för budgeten. Om budgetansvarigas beteende skiljer sig åt inom organisationen beroende på olika uppfattningar om budgetens huvudsakliga syfte kan budgeten vara skadlig. Är den budgetansvarige exempelvis medveten om att budgeten syftar till att i första hand förbättra planeringen inom organisationen minskar motiven för vederbörande att i uppställandet inkludera en buffert för att kunna säkerställa att budgetmålen uppnås. Detta försök till manipulation av budgeten skulle emellertid kunna uppkomma om budgeten exempelvis är kopplad till belöning. Detta påvisar behovet av ett tydligt syfte med budgeten.

[108] Samuelson (1980), s. 3ff

6.1.1 BUDGET FÖR PLANERING

Budgeten används i många organisationer som ett planeringsverktyg och i synnerhet finns en lång tradition av denna användning inom statsförvaltningen. Inom LFV har budgeten en klart framträdande roll i planeringen av verksamheten, vilket betonas av de flesta medarbetare som ingår i studien. Ett tecken på att budgeten används för planering är att inga incitament är kopplade till denna och genom att ingå i den fyraåriga affärsplanen förtydligas budgetens viktiga planeringsroll ytterligare. Denna roll försvagas emellertid då det inom LFV är vanligt att medarbetare medvetet konterar kostnader felaktigt för att undvika avvikelserapportering. Inkorrekt kontering kan leda till att planeringen bygger på undermålig data och denna förlorar därmed en del av sin betydelse i den ekonomiska styrningen. Detta förekommer inte enbart på lägsta nivå, vilket gör detta problem än mer alarmerande. Huruvida detta beror på okunskap om avvikelserapporteringens betydelse eller ett otydligt kommunicerat syfte med budgeteringen är emellertid svårt att uttala sig om.

6.1.2 BUDGET FÖR ANSVARSUTKRÄVANDE

Flera studier har påvisat att det existerar ett tydligt samband mellan ansvar och arbetstillfredsställelse.[109] De flesta budgetansvariga som ingår i studien är positiva till ledningens delegerade ansvar, men under nuvarande omständigheter upplevs detta ansvar i vissa fall mer som påtvingat eftersom de anser att de saknar tillräckliga förutsättningar och förtroende för budgeten som styrmedel. Ledningen fasthåller dock ändå vid att delegera budgetansvaret till lägsta chefsnivå för att öka motivationen bland de lägre cheferna. Detta försök till att öka motivationen kan emellertid få motsatt effekt. Några av cheferna känner exempelvis en uppgivenhet då de utan grundläggande ekonomiska kunskaper och bristande förståelse för de ekonomiska verktyg som används i budgetarbetet ändå åläggs att uppställa en budget. Det delegerade budgetansvaret kan i detta fall även få andra oönskade effekter i form av frustration och halvhjärtade ansträngningar att producera en rättvisande budget samt en bristfällig uppföljning, vilket leder till att den ekonomiska styrningen tappar verkan.

Inom LFV talar många medarbetare om målstyrning och att de budgetansvariga ska försöka uppnå kraven som ställs. Om fokus ska ligga på att uppnå uppsatta mål, är budgetens huvudsakliga syfte sannolikt ansvarsutkrävande och inte planerande. Skillnaden mellan dessa roller kan tyckas oväsentlig, men det är dock av stor betydelse hur budgeten är avsedd att användas om den ska ge förutsättningar att användas som ett effektivt styrmedel.

[109] Se exempelvis Herzberg samt Hackman & Oldham i Bolman & Deal (2005), s. 189f

6.1.3 BUDGET FÖR KONTROLL

Budgetens roll inom LFV kan till viss del även ses som en kontrollmekanism av verksamheten och den ekonomiska utvecklingen. Genom den regelbundna uppföljningen kan ledningen kontrollera att verksamheten fortlöper enligt de planer som uppställts. Stora avvikelser blir då en varningsklocka för ledningen och åtgärder kan vidtas för att reda upp situationen. En väl fungerande kontrollfunktion förutsätter emellertid att uppföljningen och avvikelserapporteringen tas på allvar och genomförs enligt gällande principer. Som diskuterats ovan förekommer dock tveksamheter kring uppföljningen och avvikelserapporteringen, vilket kan leda till att eventuella åtgärder som sätts in bygger på felaktig eller missvisande information. Risken är därmed att dessa åtgärder kan vara missriktade och i värsta fall skadliga för verksamheten. Detta är ytterligare ett tecken på att ledningen bör renodla sitt syfte med budgeten och tydligt förmedla denna bild till resten av organisationen.

6.1.4 BUDGET FÖR KOMMUNIKATION

Budgetens kommunikativa roll inbegriper delvis att öka de ekonomiska kunskaparna inom organisationen. I dagsläget skulle ett rimligt syfte med budgeteringen inom LFV kunna vara att fungera som en inlärningsprocess för cheferna att bättre förstå verksamheten, i synnerhet på de lägre nivåerna. Ett sådant syfte möjliggör en ökad förståelse för organisationen och de viktiga sambanden mellan verksamheten, de ekonomiska verktygen och det ekonomiska utfallet. De lägre chefsnivåerna, Group Manager (GM) och före detta chefer för enskilda ATS-enheter, skulle i detta läge kunna ses som en plantskola där de får grundläggande kunskaper inom operativa såväl som ekonomiska områden och där budgetprocessen blir en viktig del i denna inlärning. Utöver detta får även de lägre cheferna en möjlighet att vara med och förhandla om avtal med exempelvis flygplatser, vilket också leder till en ökad förståelse för kopplingen mellan verksamhet och ekonomi. Denna inlärningsprocess skulle i viss mån kunna förklara det något otydligt kommunicerade syftet med budgeten, eftersom ett uttalat sådant syfte skulle riskera att underminera förtroendet för uppställandet av budgeten.

Inom LFV finns även en stark tradition av att flygledare utan ekonomisk utbildning internrekryteras till positioner med budgetansvar. Detta skulle kunna ses som ytterligare ett belägg för att budgetansvaret används som ett utbildningsverktyg inom organisationen. Risken är emellertid att de budgetansvariga inte ser och förstår denna dolda struktur, vilket kan resultera i att medarbetarna inte känner engagemang för uppgiften. I detta fall finns en stor risk att denna osynliga budgetroll inte uppfyller sitt syfte, vilket gör att styrningen tappar verkan.

6.1.5 BUDGET SOM RITUAL

Inom LFV har vissa budgetansvariga ifrågasatt om budgeten överhuvudtaget har någon styrningsförmåga då den har ansetts sakna funktion och enbart uppställts av tradition. Syftet med budgeten får således mer karaktären av en rituell handling, vilket tydligt åskådliggörs av följande citat.

”Budgeten i LFV är nog mest till för att vi ska budgetera”.

Med denna inställning är det uppenbart att en viss del av respekten för budgeten redan har gått förlorad och att uppställandet av densamma i många fall endast upplevs som ett slöseri med tid och resurser. Således har den nuvarande strukturen vissa brister i tydlighet och i förlängningen sannolikt även minskad praktisk användbarhet ur ett styrningsperspektiv.

6.2 BUDGETSTYRNINGENS FÖRUTSÄTTNINGAR

Utöver ett tydligt kommunicerat syfte med budgeteringen är det av stor betydelse att även andra förutsättningar är gynnsamma för att den ekonomiska styrningen ska kunna vara effektiv. Många budgetansvariga påpekar att de i grunden är positivt inställda till budgeten som sådan, men att det idag tyvärr saknas tillräckliga förutsättningar för att arbeta med den. Nedan analyseras mer djupgående de andra förutsättningar som identifierats som bristfälliga i studien av LFV. Dessa förutsättningar avser inte på något sätt att vara heltäckande eller generella, men har ansetts vara av betydelse för styrningen i den studerade organisationen.

6.2.1 MOTIVATION & INCITAMENT

Budgetens effektivitet som styrmedel inom en organisation har sannolikt ett samband med motivationen hos medarbetarna. Ett vanligt instrument för att öka motivationen hos de budgetansvariga är att koppla någon form av belöning till det ekonomiska utfallet. Om avsikten med budgeten enbart är att planera och utöva kontroll över verksamheten finns dock inte alltid ett behov av incitament. Inom LFV finns idag ingen form av belöning kopplad till utfall. Detta är helt i linje med planeringens viktiga roll inom statsförvaltningen; att ge en trovärdig uppfattning om framtiden för att kunna uppnå de långsiktiga ekonomiska målen.

Inom LFV finns idag svaga incitament för budgetansvariga att uppnå sina resultatmål. De enda uppmärksammade incitamenten är att undvika avvikelserapportering och att slippa skämmas

inför sin chef. Då budgetprocessen inom LFV är ovanligt utdragen bygger resultatmålen många gånger på inaktuella och missvisande underlag. I regel är avsikten att verksamheten ska anpassas efter budgeten, men på grund av LFV:s utdragna process kan denna anpassning vara ofördelaktig för styrningen. Den ekonomiska styrningen kan i detta fall bli problematisk, eftersom de budgetansvariga kan tyckas sitta i baksätet och ha sämre möjligheter att själva styra sin färdriktning om de följer budgeten slaviskt trots dess felaktigheter. Således är detta, om än svaga incitament för de budgetansvariga, något som försvårar den ekonomiska styrningen.

6.2.2 KOMPETENS & EKONOMISKA VERKTYG

En viktig förutsättning för att den ekonomiska styrningen ska kunna vara effektiv borde vara att de budgetansvariga har tillräcklig kunskap och förståelse för styrsystemet i sin helhet. I dagsläget är flertalet budgetansvariga kritiska mot ledningen inom LFV, eftersom de anser att ledningen inte satsar tillräckligt på att öka deras ekonomiska kunskaper i allmänhet och förståelse för budgeten i synnerhet. Denna kritik speglas väl i följande två citat.

> ”Luftis [LFV] är dåliga på att utbilda. Från Luftis fick jag i stort sett bara inloggningen till budgetsystemet. […] Visst sjutton är den [budgeten] ett stöd när man planerar och tänker framåt. Men i och med att man är dåligt utbildad så är det en belastning”.

> ”… det har till och med förekommit att kära kolleger varit oroliga om de ska kunna betala ut lön till sina anställda eftersom de skjutit igenom budgeten.”

Även budgetansvariga högre upp i organisationen medger att de har bristande ekonomiska kunskaper. Det är därför av stor betydelse att ledningen gör en omfattande satsning på utbildning. Med tanke på den låga kompetensnivån, som belyses i citaten ovan, är det emellertid anmärkningsvärt att ledningen inte själva insett situationens allvar utan att reaktionen uppstått på lägre nivåer.

Budgeten upplevs idag i många fall mer som en belastning än ett stöd, eftersom de budgetansvariga förutom grundläggande ekonomisk kompetens även saknar utbildning i att använda de ekonomiska verktygen för att kunna fullgöra sina åläggande. Utöver lämpliga verktyg saknas även praktiska rutiner för vissa delar av budgetprocessen, vilket behandlas mer djupgående i avsnitt 6.3.

6.2.3 PÅVERKANSMÖJLIGHETER & FÖRTROENDE

En bidragande orsak till att vissa budgetansvariga känner en viss uppgivenhet och dålig motivation inför budgetarbetet är att de har små möjligheter att påverka det faktiska utfallet. Som tidigare nämnts kan budgetansvariga inte påverka mer än cirka 5-10 procent av sina kostnader och oftast en ännu mindre andel av intäkterna.

> ”… respektive chef kan inte göra ett dugg, det blir vad det blir”.

En intressant fråga är huruvida detta påstående avspeglar verkligheten eller om det enbart är en enkel undanflykt för att legitimera sämre prestationer. Eftersom handlingsutrymmet för de budgetansvariga är påtagligt begränsat och påståendet har framkommit vid många intervjuer tyder dock detta uttalande på den senare förklaringen, men möjligtvis även på en bristande motivation för budgeteringen.

En annan begränsning av handlingsutrymmet är att fokus inom LFV många gånger, i synnerhet under dåliga tider, ligger på kostnader istället för på resultat. Även detta riskerar att hämma medarbetarnas motivation, men även deras kreativitet. Målstyrning kombinerat med kostnadsramar leder på så sätt till att ledningen styr med dubbla principer, vilket kan uppfattas motsägelsefullt på lägre nivåer och ytterligare öka misstron mot det ekonomiska styrsystemet. En intressant frågeställning är huruvida dessa styrformer går att kombinera med bibehållen effektivitet i styrningen. Risken är att ledningen slår undan fötterna på målstyrningen när de väljer att införa dessa kostnadsramar.

> ”… det har varit lite jobbigt de senaste åren att vi har varit så väldigt kostnadsstyrda. Det är så där så att det känns som att det har gått in absurdum ibland för man tänker mer på kostnader än resultat”.

En ytterligare förutsättning som skulle kunna påverka effektiviteten och motivationen är de budgetansvarigas förtroende för systemet. Ett exempel på när förtroendet kan minska inom LFV är när vissa interna kostnader bokförs centralt utan insyn från den budgetansvarige. Även om detta många gånger sker av välvilja och för att minska belastningen på de lokala cheferna, är det av yttersta vikt att den budgetansvarige kan härleda sina kostnader och förstå hur dessa uppstått. Vissa inom organisationen upplever till exempel en viss frustration över att de har mer avvikelser relaterade till centralt fördelade kostnader eller andra beslut som inte direkt är relaterade till deras

verksamhet än de som de själva kan påverka. Denna avsaknad av adekvat kausalitet urholkar ytterligare förtroendet för budgetsystemet och förutsättningarna för en effektiv styrning.

6.2.4 ANSLAGSTÄNKANDE

Anslagstänkande har länge varit förknippad med offentlig sektor och finns fortfarande kvar inom LFV i relativt stor omfattning. Ett tydligt exempel på detta är investeringsverksamheten. Inom LFV är investeringarna generellt höga fram till sommaren för att därefter avta under hösten och sedan öka igen mot årets slut. Detta skeva investeringsbeteende är ett resultat av anslagsfilosofin inom LFV, vilket innebär att de pengar som avsatts till enheten spenderas fullt ut för att resurserna inte ska minska till nästa år. En konsekvens av detta anslagstänkande inom LFV är att resurserna inte alltid används optimalt. Utöver denna direkta effekt påverkas dessutom prognoserna och uppföljningen, eftersom dessa bygger på en felaktig bild av hur verksamheten kommer att utvecklas. Prognoserna kommer därmed att vara missvisande och fluktuera beroende på när på året de uppställs. På detta sätt får ledningen vilseledande information om de inte tar detta beteende i beaktande.

Inom LFV verkar det som att denna anslagskultur är bestående även högre upp i organisationen. En möjlig förklaring till detta, utöver det faktum att LFV är ett statligt affärsverk, är att den externa rekryteringen på chefsnivå är näst intill obefintlig. I och med detta får kulturen med anslagstänkande leva kvar trots att många är medvetna om dess negativa konsekvenser. Om internrekryteringen ska bibehållas på samma nivå är det därför av yttersta vikt att budgetansvariga får bättre incitament att satsa på en mer långsiktig strategi. Den ekonomiska styrningen skulle därmed påverkas positiv genom att prognoserna skulle visa en mer korrekt bild av verksamheten och således få större betydelse i det fortlöpande arbetet.

6.3 BUDGETPROCESSEN

I och med att budgetprocessen inom LFV startar redan innan sommaren blir arbetet väldigt utdraget och siffrorna många gånger inaktuella vid det slutgiltiga fastställandet i december. Vid detta tillfälle har det normalt skett stora förändringar som påverkar verksamheten, vilket medför att budgetansvariga redan vid årets början har avvikelser att ta hänsyn till. Detta kan leda till att cheferna inte enbart tvingas avvikelserapportera utan att de även utvärderas efter mål som i många fall bygger på missvisande siffror. Risken i detta fall är att de väljer att anpassa verksamheten efter denna missvisande budget. Detta beror troligtvis på att de vill undvika

avvikelserapportering och att de upplever att processen inte fyller något egentligt syfte. Detta tydliggör den bristande förståelsen för budgeten som styrverktyg.

6.3.1 PERIODISERING

Periodisering av budgetposter kan skapa problem vid uppföljningen. Eftersom verksamheten har säsongsvariationer blir en uppdelning av årets budget i tolftedelar något missvisande. Kostnadsmassan är till största del jämnt fördelad över året, men intäkterna varierar däremot kraftigt vilket gör periodiseringen mindre lämplig. Syftet med periodiseringen är att kunna göra en månatlig uppföljning av verksamheten, men metoden är dock förenad med vissa nackdelar. För det första blir förtroendet för avvikelserapporteringen lidande, eftersom avvikelserna i detta fall ofta inte beror på det faktiska utfallet utan istället på att budgeten från början inte avspeglade verkligheten. Till följd av detta kan även de budgetansvarigas motivation och respekt för hela budgetprocessen påverkas negativt. För det andra kan denna periodisering sända felaktiga eller missvisande signaler till ledningen. Avvikelser från denna ”periodiserade” budget kan medföra att ledningen inte uppfattar relevanta avvikelser, men även att ledningen agerar på felaktiga grunder. För det tredje innebär denna något godtyckliga periodisering att en omfattande avvikelseapparat slukar resurser i form av omotiverad och överflödig analys av felaktig data.

En möjlig lösning på detta problem vore att anpassa periodiseringen efter hur verksamheten ser ut i verkligheten. Dock skulle en sådan verksamhetsanpassad periodisering i sig kräva mer resurser och frågan är om den ökade nyttan av detta skulle väga upp detta. Det är dock viktigt att ha i åtanke att just uppföljningen, i detta fall i form av avvikelserapporteringen och prognostisering, är den del av budgeteringen som har störst betydelse för den ekonomiska styrningen. Sett enbart ur ett styrningsperspektiv skulle således en verksamhetsanpassad periodisering förmodligen vara att föredra.

6.3.2 UPPFÖLJNING & PROGNOSER

Som nämnts ovan finns inom LFV flera motiv till att avvikelserapporteringen inte tas på allvar. Ett exempel är när faktiska kostnader och intäkter i många fall konteras där det finns utrymme i den lagda budgeten istället för de konton där de i själva verket bör redovisas. Orsaken till detta ”siffertrixande” är att de budgetansvariga vill slippa avvikelserapportera, vilket är i linje med den kritik som riktats mot budgeten. Detta beteende tyder på en bristande förståelse för vikten av en väl fungerande avvikelserapportering och att det faktiskt är acceptabelt att ha en budgetavvikelse.

Ytterligare en anledning till att prognoserna på LFV är mindre användbara, är att prognosmakarna ofta är försiktiga med sina antaganden trots att tydliga signaler på förändrade förutsättningar föreligger. Exempelvis kan det finnas tecken på att resultatet blir avsevärt bättre än budgeterat, men trots detta förblir prognoserna pessimistiska och uppdateras alltför sällan. På grund av dessa missvisande prognoser blir hela uppföljningsarbetet lidande och i förlängningen även den ekonomiska styrningen.

6.3.3 RAPPORTERING

Inställningen till rapporteringen inom LFV är generellt positiv, men flertalet medarbetare påtalar att de inte kan se syftet med denna. Den stora omfattningen av rapporter upplevs därför av många som en i vissa fall omotiverad börda. Om budgetansvariga inte ser några direkta åtgärder eller konsekvenser av det som rapporteras minskar deras engagemang för uppgiften. Det är därför viktigt att ledningen endast begär rapporter som fyller ett egentligt syfte.

> ”Jag tror att vi är inne i det här gamla förvaltartänkandet, att vi har en kultur där alla vill ha rapporter som ingen jävel bryr sig om”.

De budgetansvariga upplever att de under budgeteringsprocessen och arbetet med de regelbundna rapporterna skulle kunna bli effektivare på flera sätt. Bland annat är de ansvariga i dagsläget tvungna att själva leta upp och inhämta information om den egna enhetens verksamhet ur det centrala ekonomisystemet och därefter rapportera denna vidare. Denna process torde emellertid vara mer effektiv om ledningen exempelvis med hjälp av de interna serviceenheterna själva hämtade den specifika information de är intresserade av.

> ”Det hade ju kanske varit effektivare att ta någon här [på LFV Support] som hade gjort det på en timme medan de här [de lägsta budgetansvariga] ska sätta sig in i det och det tar fem timmar”.

Detta förfarande skulle dock kunna vara ett medvetet val av ledningen i syfte att öka delaktigheten hos de budgetansvariga samt att ge dessa en möjlighet till ökad insyn och förståelse för verksamheten. Att dra slutsatser angående styrningen inom LFV av detta blir därmed svårt.

En annan omständighet som i dagsläget försvårar rapporteringsprocessen inom LFV är att ekonomerna i vissa fall är utplacerade på enskilda enheter i organisationen. Detta innebär att

ekonomerna enbart arbetar för sina respektive enheter oavsett arbetsbelastning på den egna och på andra enheter i organisationen. Problemet med denna uppdelning är att resurserna inte används optimalt och en centralisering av ekonomistödet i denna bemärkelse skulle med stor sannolikhet innebära att ekonomernas kunskaper och erfarenheter kom hela organisationen till nytta på ett mer effektivt sätt. Denna centralisering skulle möjligen även avlasta de budgetansvariga, eftersom dessa många gånger saknar ekonomisk utbildning.

6.3.4 FEEDBACK

Inom LFV anser många budgetansvariga att utvärderingen och återrapporteringen om deras enskilda prestationer är undermålig och i vissa fall helt obefintlig. Den feedback som cheferna på lägsta nivå erhåller är normalt på aggregerad nivå, det vill säga att den riktar sig till en större grupp snarare än till den enskilde budgetansvarige. Detta medför att återrapporteringen förlorar en del av sin betydelse, eftersom de ansvariga har svårt att ta åt sig av den kritik som framförs. Den begränsade enskilda kritiken som trots allt förekommer upplevs som otydlig och saknar ofta konstruktiva åtgärdsförslag, vilket tydliggörs i följande citat.

> ”Jag blev kallad till utvecklingssamtal och där gav han mig betyg på min prestation. Jag fick 17 på operativt, men jag fick inga förklaringar eller förbättringsförslag. Det var bra sa han och det fanns ingenting som jag kunde förbättra. Då blir jag lite konfunderad”.

En trolig orsak till den bristfälliga återrapporteringen kan vara att budgeten inom LFV har ett otydligt syfte. Inom LFV är ett vanligt uttalat syfte att motivera de ansvariga genom långtgående delegeringar och således borde återrapporteringen ägnas större uppmärksamhet. Eftersom en stor del av de budgetansvarigas kostnader och intäkter ej kan påverkas av de budgetansvariga är det därmed av yttersta vikt att skapa andra motivationsfaktorer. I detta fall blir återrapporteringen ett centralt instrument i budgetprocessen för att öka motivationen och ansvarskänslan hos cheferna. Det är därför anmärkningsvärt att detta instrument har fått en sådan låg prioritet inom organisationen.

KAPITEL 7

AVSLUTANDE DISKUSSION

7.1 SLUTSATSER

Den huvudsakliga avsikten med denna studie har varit att utreda hur budgeten fungerar som styrmedel inom LFV. Med denna kvalitativa studie har den till övervägande del intervjubaserade empirin analyserats med hjälp av modern teori om budgetering samt den kritik som denna teori fått utstå. Budgeteringen inom LFV har inte funnits fungera helt tillfredsställande som ett ekonomiskt styrmedel enligt denna studie. De grundläggande orsakerna till denna bristande effektivitet har konstaterats inom tre olika områden.

För det *första* är budgeteringens syfte otydligt inom LFV. Om budgeten ska vara effektiv som ett ekonomiskt styrmedel bör syftet vara renodlat och tydligt kommunicerat ut i organisationen. Då dessa kriterier inte är uppfyllda inom LFV medför detta att den ekonomiska styrningen tappar en del av sin verkan. Det otydliga syftet leder emellertid till ytterligare negativa konsekvenser, som påverkar motivationen och respekten för budgeteringen negativt.

För det *andra* är förutsättningarna för en effektiv styrning med hjälp av budget inte optimala. Vissa av orsakerna till de dåliga förutsättningarna är givna av verksamhetens art som till exempel de små påverkansmöjligheterna för budgetansvariga, men faktorer såsom utbildning och tillhandahållandet av lämpliga ekonomiska verktyg är trots allt sådant som organisationen kan påverka. Även anslagstänkandet inom organisationen och förtroendet för budgeten som styrverktyg är något som ledningen borde kunna åtgärda på sikt. Ovan nämnda faktorer har dessutom en negativ inverkan på motivationen för budgetansvariga att uppnå sina mål, men även avsaknaden av incitament har betydelse i detta avseende.

Slutligen har i studien konstaterats att även själva budgeteringsprocessen har vissa brister, framför allt på grund av att processen är utdragen men även att uppföljningen inte ägnas tillräcklig uppmärksamhet. Ett annat problem som skapar hinder för en effektiv styrning är att budgeten periodiseras utan hänsyn till hur verksamheten egentligen ser ut. Detta leder till en mer frekvent avvikelserapportering och att missvisande siffror analyseras i onödan. Ytterligare en brist i själva processen är att den ekonomiska styrningen blir lidande av vilseledande prognoser och att återrapporteringen på enskilda prestationer i många fall är obefintlig.

7.2 FÖRSLAG PÅ FÖRBÄTTRANDE ÅTGÄRDER

För att åstadkomma en mer effektiv styrning med budgeten borde ledningen inom LFV överväga att reformera budgeteringen. Följande punkter borde därför genomföras:

1. Renodla syftet med budgeteringen och kommunicera detta tydligt till de budgetansvariga.

2. Ge de budgetansvariga grundläggande ekonomiska kunskaper eller rekrytera kompetensen utifrån.

3. Förbättra kunskaperna om de ekonomiska verktygen för att de ska kunna användas som ett stöd i verksamheten. Dessutom bör de budgetansvariga ges mer stöd i budgeteringsprocessen både från ledningen och från de interna serviceenheterna.

4. Motarbeta det väl utbredda anslagstänkande inom organisationen och minska slöseriet med resurser genom att exempelvis tillåta budgetansvariga att överföra en viss del av föregående års oförbrukade budgetmedel till kommande budgetperiod.

5. Undvik att använda kostnadsramar i alltför stor utsträckning för att inte hämma motivationen och kreativiteten inom organisationen och istället fokusera på resultatet.

6. Förkorta budgetprocessen för att undvika att verksamheten styrs utifrån inaktuell och missvisande information samt för att minska bördan på de budgetansvariga. I detta avseende vore det sannolikt bättre att riskera att inte kunna fastställa budgeten förrän i januari än att inträda det nya året med en budget utan styrverkan.

7. Lås inte in budgeten på alltför små och triviala budgetposter som belastar avvikelserapporteringen utan våga minska detaljnivån på posterna så att de budgetansvariga får större handlingsutrymme och därmed ökad motivation.

8. Verksamhetsanpassa periodiseringen av kostnader och intäkter för att skapa bättre förutsättningar för en användbar och värdefull avvikelserapportering.

9. Undvik att vara alltför pessimistiska i framställandet av prognoser för att bättre kunna använda dessa i styrningen av verksamheten.

10. Minska rapportbördan och ge budgetansvariga bättre återkoppling på deras enskilda prestationer för att öka motivationen och tilltron till budgeteringen.

R E F E R E N S E R

LITTERATUR

Ax, C., Johansson, C. & Kullvén H. (2002), ”Den nya ekonomistyrningen”, Malmö: Liber Ekonomi, andra upplagan.

Bergstrand, J. (2003), ”Ekonomisk styrning”, Lund: Studentlitteratur, tredje upplagan.

Bergstrand, J. & Olve, N-G. (1996), ”Styr bättre med bättre budget”, Stockholm: Liber-Hermods, upplaga 4:1.

Bolman, L.G. & Deal, T.E. (2005), ”Nya perspektiv på organisation och ledarskap”, Lund: Studentlitteratur, tredje upplagan.

Charpentier, C. (1997), ”Budgeteringens roller, aktörer och effekter – En studie av budgetprocesserna i en offentlig organisation”, Stockholm: EFI.

Greve, J. (1996), ”Budget”, Lund: Studentlitteratur.

Hope, J. & Fraser, R. (2004), ”I stället för budget – Att bryta sig loss från den årliga prestationsfällan”, Malmö: Liber Ekonomi.

Kullvén, H. (2001), “Ekonomisk styrning – grunder och perspektiv”, Malmö: Liber Ekonomi.

Merriam, S.B. (1994), “Fallstudien som forskningsmetod”, Lund: Studentlitteratur.

Nilsson, G. (2003), ”Processorientering och styrning – Regler, mål eller värderingar?”, Stockholm: EFI.

Patton, M.Q. (1990), ”Qualitative evaluation and research methods”, London: Sage Publications.

Samuelsson, L. (1980), ”Responsibility and contingency views on budgeting – A survey of theory and practice”, Stockholm: FESU.

Wallander, J. (1995), ”Budgeten – ett onödigt ont”, Stockholm, SNS Förlag, andra upplagan.

Yin, R.K. (2003), ”Case Study Research: Design and Methods”, Thousands Oaks: Sage Publications, tredje upplagan.

INTERVJUER

Anders Liljedahl, f.d. chef för ATS Linköping och idag tillförordnad operativ chef för ATS Norrköping, telefonintervju 2006-03-24.

Anders Welin, Group Manager (ATS Linköping, ATS Norrköping, ATS Skavsta) inom ATA, telefonintervju, 2006-03-01.

Ann-Marie Nyström, controller på divisionen ANS, Norrköping, 2006-02-22.

Erik Sundström, redovisningschef LFV Support, Norrköping, 2006-01-31 och 2006-02-08.

Jan Johansson, ansvarig för planering, uppföljning och rapportering LFV Support, Norrköping, 2006-01-31 och 2006-02-08.

Kjell Magnusson, f.d. chef för ATS Skavsta och idag operativ chef för ATS Arlanda, telefonintervju 2006-03-06.

Lars Broberg, ansvarig för planering, uppföljning och rapportering LFV Support, Norrköping, 2006-01-31 och 2006-02-08.

Lotta Malm, ekonomichef LFV Support, Norrköping, 2006-01-31.

Mikael Larsson, koncerncontroller LFV, Norrköping, 2006-03-02.

Natalie Asp-Schneider, controller ATA, telefonintervju, 2006-03-06.

Roland Sandelin, chef för affärsområdet ATA, Norrköping, 2006-02-22.

Urban Trygg, ekonomichef ANS, Norrköping, 2006-03-02.

Örjan Larsson, f.d. chef för ATS Västerås och idag operativ chef för ATS Västerås, telefonintervju 2006-03-16.

ÖVRIGA KÄLLOR

Hemsida för BBRT (Beyond Budgeting Round Table), ett oberoende, internationellt samarbetsorgan för forskning kring budgetlös styrning, (http:// www.bbrt.org).

Hemsida för LFV, tillgänglig online 2006-03-13, (http://www.lfv.se).

LFV Koncernstaben, ”Riktlinjer för affärsplanering 2006-2009”, 2005-06-08.

LFV Koncernstaben, ”Uppföljning av verksamhetsåret 2005”, 2005-02-28.

LFV Support, ”Tekniska anvisningar för planeringen 2006-2009”, 2005-06-09.

LFV - Övergripande budget för divisionen ANS 2005.

Näringsdepartementet, Proposition 2005/06:160, ”Moderna transporter”, 2006-03-22.

Näringsdepartementet, ”Regleringsbrev för budgetåret 2006 avseende Luftfartsverket inom utgiftsområde 22 kommunikationer”, 2005-12-15.

Årsredovisning för LFV, 2005.

APPENDIX

INTERVJUMALL

1. Vilken är din bakgrund och hur länge har du jobbat inom LFV? Vilken roll har du idag?
2. Hur skulle du beskriva den ekonomiska styrningen inom LFV?
3. Vilka andra styrinstrument används utöver budgeten?
4. Vad är, enligt din åsikt, syftet med budgeten inom LFV?
5. Vilken roll fyller budgeten idag?
6. Vilka för- respektive nackdelar ser du med budgeteringen inom LFV?
7. Vad innebär budgetstyrning för dig? I vilken omfattning deltar du i budgetarbetet?
8. Hu är du delaktig i det praktiska budgetarbetet? Vilka anvisningar får du i sådana fall inför budgetarbetet? Från vem?
9. Vilka möjligheter har de budgetansvariga att påverka budgetarbetet, uppställandet av mål samt det faktiska utfallet? Vem sätter upp målen?
10. Hur mäts utfallet jämfört med budgeten? Vad händer vid avvikelse?
11. Hur lång tid tar budgetprocessen? När fastställs budgeten?
12. Hur ser budgetens framtid ut inom LFV? Skulle du vilja ändra på hur budgetarbetet utförs och i så fall hur?
13. Tycker du at du får tillräckliga förutsättningar att jobba med det du har i uppdrag att göra?
14. Hur mycket hjälp får du i budgetarbetet av andra enheter?
15. Vad är din inställning till budgetdialogerna?
16. Hur mycket av det som du rapporterar uppåt tycker du är relevant och läses?
17. Får du konstruktiv feedback angående rapporter/budgetutfall?
18. Upplever du budgeten som en belastning eller ett stöd?
19. Finns det tydliga incitament/motiv för de ansvariga att möta eller överträffa sin budget?
20. Anser du att budgeten är ett effektivt styrmedel i nuvarande form inom LFV?