



GÖTEBORGS UNIVERSITET HANDELSHÖGSKOLAN

Budgetavvikelser och faktorer som orsakar dessa

En fallstudie av Kungälv och Skaraborgs sjukhus

Kandidatuppsats i Företagsekonomi
Ekonomistyrning
Höstterminen 2012
Handledare: Christer Dagman
Författare: Ansar Raja
Ozan Demir

Sammanfattning

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Kandidatuppsats i Företagsekonomi, Ekonomistyrning, HT 2012.

Författare: Ansar Raja och Ozan Demir

Handledare: Christer Dagman

Titel: Faktorer som orsakar budgetavvikelser, en fallstudie av Kungälv och Skaraborgs sjukhus

Budgeten har varierande funktion i olika organisationer, för vissa funkar det som ett styrmedel, för vissa är det en metod för utvärdera och för andra verksamheter kan den ha någon annan funktion. I den här uppsatsen riktas fokus mot avvikelserna som uppstår i budgeten, vi undersöker faktorer som kan ligga bakom budgetavvikelser genom en fallstudie. Uppsatsen avgränsas till verksamheter utan vinstintresse. Arbetet inleds med en litteraturstudie som redovisas i tidigare skedet av uppsatsen. Vi kartlägger sedan organisationsstrukturen, ekonomistyrningen, budgetprocessen och budgetavvikelserna för Kungälv samt Skaraborgs sjukhus. Kartläggningen sker genom intervjuer och diverse dokument som angår sjukhusens struktur, styrning och ekonomi. Med grunder i den teoretiska referensramen och kartläggningen redogör vi för faktorer som vi tror kan ha orsakat budgetavvikelser i sjukhusens budget, en jämförelse mellan sjukhusen behandlas i mindre omfattning.

Nyckelord: Budgetavvikelser, sjukvård, icke-vinstdrivande verksamheter

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMFÖRMULERING	1
1.3 SYFTE.....	2
1.4 VAL AV UPPSATSÄMNE.....	2
1.5 AVGRÄNSNING.....	2
1.6 DISPOSITION	3
2. METOD	4
2.1 FORSKNINGSSTRATEGI	4
2.2 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT.....	4
2.3 FALLORGANISATIONER.....	5
2.4 VAL AV INTERVJURESPONDENTER.....	5
2.5 LITTERATURSTUDIE	6
2.6 DATAINSAMLING	6
2.7 BEMÖTANDE.....	6
2.8 VALIDITET OCH RELIABILITET	7
2.9 METODKRITIK	7
3. TEORETISK REFERENSRAM	9
3.1 ORGANISATIONSSTRUKTURER	9
3.2 EKONOMISTYRNING.....	9
3.2.1 MÅLSTYRNING	9
3.2.2 PROGRAMSTYRNING	10
3.2.3 DIREKTSTYRNING.....	10
3.3 FINANSIELLA ANSVARSENHETER.....	10

3.3.1 KOSTNADSANSVAR	10
3.3.2 INTÄKTSANSVAR.....	11
3.3.3 RESULTATANSVAR	11
3.3.4 RÄNTABILITETSANSVAR.....	11
3.4 DECENTRALISERING OCH CENTRALISERING.....	12
3.5 STYRNING I VERKSAMHETER UTAN VINSTINTRESSE	13
3.6 BUDGET.....	13
3.6.1 BUDGETPROCESSEN.....	15
3.6.2 METODER FÖR BUDGETUPPSTÄLLANDE	15
3.6.3 UPPBYGGNADSMETOD.....	16
3.6.4 NEDBRYTNINGSMETOD.....	16
3.6.5 ITERATIV METOD.....	17
3.6.6 METOD FÖR BUDGETUPPSTÄLLANDE INOM SJUKVÅRDEN.....	17
3.6.7 METODER FÖR UPPRÄTTANDE AV ANPASSNINGSBARA BUDGETAR	18
3.6.8 RÖRLIG BUDGET.....	18
3.6.9 FLEXIBEL BUDGET.....	18
3.6.10 REVIDERAD BUDGET	18
3.6.11 RULLANDE BUDGET.....	19
3.6.12 UPPFÖLJNING AV BUDGET	19
3.6.13 BUDGETANALYS.....	20

4. EMPIRI **21**

4.1 VÄSTRA GÖTALANDSREGIONEN	21
4.1.1 RESURSFÖRDELNING.....	22
4.2 KUNGÄLVS SJUKHUS	23
4.2.1 ORGANISATIONSSTRUKTUR.....	24
4.2.2 STYRNINGEN.....	24
4.2.3 BALANSERAT STYRKORT.....	25
4.2.4 ANSVARSENHETER.....	26
4.2.5 BUDGETPROCESSEN.....	26

4.2.6 BUDGETUPPFÖLJNING	27
4.2.7 BUDGETAVVIKELSER.....	28
4.3 SKARABORGS SJUKHUS	30
4.3.1 ORGANISATIONSSTRUKTUR.....	30
4.3.2 STYRNINGEN.....	31
4.3.3 BALANSERAT STYRKORT.....	31
4.3.4 ANSVARSENHETER.....	32
4.3.5 BUDGET.....	33
4.3.6 BUDGETPROCESSEN.....	33
4.3.7 BUDGETUPPFÖLJNING	34
4.3.8 BUDGETAVVIKELSER.....	34
5. ANALYS OCH SLUTSATSER	36
5.1 VÄSTRA GÖTALANDSREGIONEN.....	36
5.2 KUNGÄLVVS SJUKHUS	40
5.3 SKARABORGS SJUKHUS	42
6. FÖRSLAG TILL VIDARE STUDIER	44
7. REFERENSER	45
7.1 BÖCKER.....	45
7.2 ARTIKLAR.....	45
7.3 INTERNT MATERIAL	47
7.3.1 KUNGÄLVVS SJUKHUS	47
7.3.2 SKARABORGS SJUKHUS.....	47
7.4 ELEKTRONISK	47
7.5 UPPSLAGSVERK	47
7.6 INTERVJUER.....	47
8. BILAGA	48

Figurer

Figur 1: Transformationsprocessen	13
Figur 2: Visar procentuell fördelning på frågan: Varför använder ni budgetar?	15
Figur 3: Budgeteringsfaser	15
Figur 4: Uppbyggnadsmetoden	16
Figur 5: Nedbrytningsmetoden.....	17
Figur 6: Procentuell fördelning av metoder för budgetanvändande i olika länder	17
Figur 7: Politisk organisation för Västra Götalandsregionen	21
Figur 8: Tjänstemanna organisationen för Västra Götalandsregionen	22
Figur 9: Beställar-utförarmodellen	23
Figur 10: Organisationsschema Kungälv Sjukhus.....	24
Figur 11: Budgetavvikelser från Kungälvs sjukhus årsredovisningar 2008-2012.....	30
Figur 12: Utveckling av ersättning enligt vårdöverenskommelse i förhållande till bruttokostnadsutveckling	28
Figur 13: Organisationsstruktur Skaraborg Sjukhus.....	30
Figur 14: Budgetavvikelser från Skaraborgs sjukhus årsredovisningar 2008-2012.....	34
Figur 15: Budgetavvikelser inom Kungälvs och Skaraborgs sjukhus	39

1. Inledning

I det här avsnittet ges en överblick över bakgrunden till uppsatsämnet, vad syftet med uppsatsen är och hur ämnet avgränsas. Det presenteras även en kortfattad redovisning av varför vi valde det här uppsatsämnet. I slutet av avsnittet redovisas dispositionen för uppsatsen.

1.1 Bakgrund

Styrningen av ekonomiska verksamheter kan idag vara väldigt avgörande för hur framgångsrik verksamheten kommer vara i framtiden. Att ha koll på resurserna som går åt innan och veta vad dessa resursåtgångar kommer att generera för verksamheter underlättar styrningen. Vilken typ av styrning varierar beroende av vilken typ av verksamhet, därför har dagens verksamheter ibland lika men på detaljnivå väldigt skräddarsydda styrningsmodeller. Oavsett typ av styrning genomgår nästan alla verksamheter någon form av budgetprocess oberoende av om det är en verksamhet med vinstintresse eller inte. Budgetens funktion i olika verksamheter varierar också beroende av olika faktorer som omgivning, bransch, organisationsstruktur med mera. För många av de aktiva verksamheterna är genomförandet av budgeten självklar men under senare tid har det även riktats mycket kritik mot budgeten. Verksamheter har börjat använda sig av budgetlös styrning och det har visat sig funka bra för vissa verksamheter. En av kritiken som riktas mot budgeten är den att de är inget annat än gissningar vilket leder till avvikelser för ofta. Budgeten i icke vinstdrivande verksamheter som kommuner, landssting och andra organisationer är utan tvekan ett viktigt styrmedel, kanske läggs det mer vikt på budgeten i dessa verksamheter.

En viktig fråga som dyker upp i det här fallet är hur precisa och säkra budgeterna är i dessa verksamheter är och därmed hur mycket budgeten avviker. Vilken påverkan budgetavvikelsen har på verksamheterna är också viktigt och kan bero på vad syftet är med budgeten i verksamheten. Många verksamheter som inte opererar med ett vinstintresse utgår ifrån budgeten som ställs eller tilldelas de av till exempel allokering av skattemedel. I dessa verksamheter hamnar budgeten i fokus då dessa är av stor betydelse vid utvärdering av verksamheterna. Faktorer som kan orsaka budgetavvikelser kan variera mycket men är viktigt för verksamheten att veta både för förebyggande syfte och som en mer rättvis bild av vad som har hänt vid budgetuppföljningar.

1.2 Problemformulering

Kritiken som har väckts mot budgeten och styrningen med budget gör ämnet aktuellt och kanske mer intressant. Med grunder i den teoretiska referensramen (se nedan) väljer vi att redogöra för faktorer som orsakar budgetavvikelsena och som beror på organisationsstrukturen, ekonomistyrningen, budgetprocessen och makroförhållanden. För att kunna redovisa faktorer som kan orsaka budgetavvikelser väljer vi att ta oss an två icke-vinstdrivande verksamheter i sjukvården och formulerar följande frågor:

- Hur ser organisationsstrukturen ut?
- Hur är ekonomistyrningen i sjukhusen?
- Hur går budgetprocessen till?
- Hur mycket budgetavvikelser har sjukhusen upplevt?

1.3 Syfte

Budgeten uppfyller många och varierande syften för olika verksamheter, för vissa är det ett viktigt styrmedel för andra utvärdera eller kanske både och för vissa. Vad vi tycker är intressant är, hur avvikelser från budgeten uppstår och vad som orsakar dessa. Vad avvikelserna får för påverkan på verksamheten är mindre viktigt i det här arbetet men hur dessa konsekvenser påverkar avvikelserna tror vi kommer vara väsentliga. Därför formulerar vi ett huvudsyfte som följs av andra väsentliga faktorer som vi tror är avgörande för huvudsyftet. Huvudsyftet med uppsatsen är att analysera och redovisa faktorer som kan bidra till budgetavvikelser för icke vinstdrivande verksamheter i Västra Götalandsregionen. För att kunna redogöra för vilka faktorer som ligger bakom avvikelserna tror vi att vissa frågor angående verksamheterna behöver besvaras. Dessa angår organisationsstrukturen, ekonomistyrningen och budgetprocessen. Genom en kartläggning av två verksamheter som opererar i samma bransch och ungefär samma region tror vi att vi kan uppfylla uppsatsens huvudsyfte som är en redovisning av faktorer som orsakar budgetavvikelser. Uppsatsen kommer även att behandla hur avvikelserna hanteras i dessa verksamheter. En viss fokus kan också riktas mot hur det kan skilja mellan verksamheter med vinstintresse och verksamheter som inte har vinstintresse.

1.4 Val av uppsatsämne

Intresset för ämnet som vi valde att lära oss mer om väcktes under ekonomistyrningskursen som ingår i fördjupningskursen i redovisning vid Handelshögskolan. Vi fick som grupp en uppgift att kartlägga styrmixen för Västra Götalandsregionen, inom ramen för uppgiften fick vi träning inför uppsatsen med val av intervjupersoner inom verksamheter, formulera frågor samt bemötande av personerna som vi intervjuade. Vi fick också möjligheten att utveckla ytterligare förståelse för hur icke-vinstdrivande verksamheter drivs och vad som används som styrmedel. Utan att vi på något sätt menade att avgränsa arbetet till budgetering och planeringsprocessen blev utfallet på det viset, vi tolkade detta som att budgeten var ett väldigt viktigt styrmedel som var intressant att analysera. Kritiken som riktas mot budgeten kom vi för första gången i kontakt med under en föreläsning av controller från Handelsbanken som underströk att man kunde styra stora verksamheter utan att budgetera, genom budgetlös styrning. Under föreläsningen riktades kritik mot hur mycket budgeten avviker och på ett skämtsamt sätt, att de egentligen inte är något annat än kvalificerade gissningar. Detta väckte stort intresse hos oss båda och vi ville därefter fördjupa oss i budgetering och vikten av dessa. Vi blev intresserade av vad som händer när budgeten avviker och vad det är som orsakar detta. Efter att ha reflekterat efter detta och haft vårt tidigare arbete i åtanke valde vi att förstå oss på budgetering och avvikelserna genom att empiriskt studera två icke-vinstdrivande verksamheter och jämföra dessa.

1.5 Avgränsning

I det här arbetet vill vi avgränsa oss till en särskild form av verksamhet och bransch då vi redan innan vi genomför uppsatsen antar att budgeten är ett viktigt styrmedel. Arbetet kommer att rikta fokus mot icke vinstdrivande verksamheter, vi väljer att analysera två olika sjukhus som är verksamma inom samma geografiska område. Avvikelserna kommer att vara i fokus för arbetet men vi kommer även att kartlägga och analysera andra delar som vi tror kan påverka budgetavvikelser. För att kunna konkretisera och göra en mer rättvis bedömning kan det även förekomma jämföranden och slutsatser som berör vinstdrivande verksamheter också. Förutom att rikta fokus

mot vad som åstadkommer avvikelser vill vi även redovisa och analysera hur dessa verksamheter hanterar budgetavvikelserna. Uppsatsen avgränsas till faktorer som beror på organisationsstrukturer, ekonomistyrningen, budgetprocessen och makroförhållande.

1.6 Disposition

Ordningen på uppsatsen är som följande:

Inledning: I det här kapitlet beskriver vi ämnet för uppsatsen, vilka problemformuleringar vi vill besvara samt syftet med uppsatsen.

Metod: Det här kapitlet redovisar kort och konsist hur vi tänker genomföra uppsatsen, vi beskriver hur vi går tillväga för att samla in data och analysera resultatet.

Teoretisk referensram: Vi redovisar de teorier som ligger till grund för uppsatsen, vi redovisar tidigare studier på ämnet och de analysmodeller som vi kommer att använda.

Empiri: Här redovisas våra sjukhus som vi kartlägger genom intervjuer och insamlad data.

Analys och slutsats: Vi analyserar våra tidigare redovisade empiriska resultat utifrån teorier och egen dragna antaganden samt drar slutsatser för att besvara våra problemformuleringar.

Referenser: I det här kapitlet redovisas de källor som vi har använt oss av för att kunna genomföra uppsatsen.

Bilagor: I det här avsnittet bifogas intervjufrågorna som ställdes under intervjuerna för kartläggningen av verksamheterna

2. Metod

Kapitlet handlar om att ge läsaren en inblick i vår forskningsstrategi och de metodval som vi har gjort för att genomföra arbetet. Vi beskriver kortfattat tillvägagångssättet för genomförandet av uppsatsen.

2.1 Forskningsstrategi

Vi är intresserade av vad som orsakar avvikelser och hur dessa hanteras, därför tror vi att en kvalitativ strategi för att besvara våra frågor kommer att passa bättre. Bryman och Bell (2010, 40) beskriver den kvalitativa strategin som en metod som betonar ett induktivt synsätt på relation mellan teori och forskning där tyngden läggs på generering av teorier istället för att testa teorier. Den kvalitativa metoden tar även avstånd från den naturvetenskapliga modellen normer som är mer objektivistiskt betonat, istället föredrar strategin att lägga tonvikten på hur individer tolkar och uppfattar verkligheten. Det är dock inte helt lätt att fastslå vad kvalitativ forskning är och inte är precis som Bryman och Burgess (1999, 56) menar. De viktigaste stegen i kvalitativ forskning som vi kommer att tillämpa på våra problemformuleringar är enligt följande; det första steget är att formulera mer generella frågeställningar, som potentiellt blir snävare ju längre man har hållit på med arbetet. Nästa steg är att välja relevanta platser eller personer att undersöka därefter sker insamlingen av data som sedan tolkas och till slut sammanställs som någon form av rapport med slutsatser och resultat Bryman och Bell (2010, 312).

Även om den kvalitativa forskningsstrategin betonas av ett induktivt synsätt så väljer vi att inte binda vår strategi till detta. Vi väljer att använda olika teorier angående organisationsstrukturer, styrmetoder och planeringsprocesser att vara vägledande i vår analysmodell. Vi kommer dock inte att gå så långt så att vi försöker få data att passa de teorier och idéer som redovisas i vår teoretiska referensram. Vi försöker istället att få förståelse för bakomliggande mönster i våra fallverksamheter, samt beskriva i så detaljerad och relevant form som möjligt hur processer sker i den miljö som vi ämnar studera. Vi tar oss an och förstår kritiken att kvalitativ forskning ibland kan vara för subjektiv (Bryman och Bell 2010) och därför försöker att se saker och ting utifrån tidigare gjorda studier kring ämnet som redovisas i vår teoretiska referensram.

2.2 Tillvägagångssätt

Uppsatsen ämnar redovisa faktorer som orsakar budgetavvikelser, för att kunna göra detta inleder vi arbetet med några frågeställningar som vi formulerar. En så tydlig och relevant teoretisk referensram som möjligt presenteras, teorierna angår organisationsstrukturer, ekonomistyrning och budgetering. Den teoretiska referensramen utgör sedan perspektivet och grunden för analyseringen av kartläggningen av verksamheterna. Kartläggningen av sjukhusen och Västra Götalandsregionen genomförs genom att samla in primärdata genom intervjuer och genom sekundärdata i form av offentliga dokument som är relevanta för uppsatsen. Intervjuerna och insamlingen av data genomförs för att kartlägga sjukhusen och Västra Götalandsregionen. Syftet med kartläggningen är att på ett tydligare sätt redovisa och analysera faktorer som kan påverka sjukhusens budgetavvikelser. Kartläggningen genomförs för tre verksamheter, den första är en kortare och mer

övergripande sådan som redovisar Västra Götalandsregionens organisationsstruktur, hur organisationen styrs, vilka som planerar och beslutfattar samt hur resurserna fördelas i regionen. Den andra verksamheten som kartläggs är Kungälv's sjukhus som är ett av två sjukhus som valdes för att genomföra uppsatsen. Kartläggningen berör sjukhusets organisationsstruktur, styrning, budget/planeringsprocess samt budgetavvikelsena som har uppstått de senaste fem åren. Kartläggningen av Skaraborgs sjukhus som är det andra sjukhuset berör också organisationsstruktur, styrning, budget/planeringsprocess samt budgetavvikelser. Genom intervjuer som genomförs med ekonomichefer som är insatta i ämnet redovisas även personliga åsikter från ekonomicheferna om hur de uppfattar styrningen från Västra Götalandsregionen och vad de tror kan ha orsakat avvikelsena som har uppstått de senaste åren. Intervjuerna som genomfördes i person och telefon ger oss möjligheten att på ett djupare sätt nå verkligheten i sjukhusen. Vi kommer åt mer personliga åsikter och en mer detaljerad bild av sjukhusen.

Efter genomförda intervjuer och insamling av data inleds redovisningen av den kartläggning som har gjorts. För att få så tydlig bild som möjligt av kartläggningen börjar redovisningarna med en inledande del som först beskriver Västra Götalandsregionen och sedan sjukhusen. Inledningen följs av redovisningen av verksamheterna enligt ordningen; organisationsstruktur, styrning, planeringsprocess och avvikelser. Sedan analyseras kartläggningen med grund från de teorier som redovisas i den teoretiska referensramen för att kunna dra slutsatser angående faktorer som kan orsaka budgetavvikelser.

2.3 Fallorganisationer

Verksamheterna som vi har valt är två sjukhus, sjukhusen ingår båda i Västra Götalandsregionen men opererar i olika områden i regionen. Det första sjukhuset är Kungälv's sjukhus som opererar i områdena Tjörn, Stenungsund, Ale, Kärra-Rödbo och Kungälv. Sjukhuset har ungefär 1400 anställda och omsätter ungefär 1 miljard kronor per år. Det andra sjukhuset är Skaraborgs sjukhus. Skaraborgs Sjukhus erbjuder behövande patienter specialiserad hälso- och sjukvård av högsta kvalitet inom kommunerna och sjukhusen i Falköping, Lidköping, Mariestad och Skövde. Sjukhuset omsätter ungefär 3,5 miljarder kronor. Mer detaljerad redovisning av sjukhusen finns i empiri-avsnittet. Vi valde dessa för att ett sjukhus representerar en icke vinst-drivande verksamhet på ett bra sätt. Att de finns i samma region kan vara en nackdel då skillnaderna mellan sjukhusen är avgörande för uppsatsen, dock tror vi att områdena som de opererar i skiljer sig tillräckligt mycket för att vi ska komma åt detta. Vid val av fallorganisationer var det även viktigt för oss att verksamheterna inte var för komplexa, det skulle försvåra vår kartläggning och skifta fokus från avvikelsena till kartläggning i uppsatsen.

2.4 Val av intervjurespondenter

Vid valet av intervjurespondenterna var den första viktiga egenskapen vi sökte att personen var insatt, den andra var att de var högst delaktiga i planerings och budgetprocessen. Att respondenterna skulle vara delaktiga i styrningsdelen och vara beslutsfattare skulle vara en stor fördel för uppsatsen. De personerna vi valde och fick möjlighet att intervjua är ekonomichefen för Kungälv's sjukhus, Anders Hillberg och ekonomichefen för Skaraborgs sjukhus, Åsa Ranbro Jansson.

2.5 Litteraturstudie

Datainsamlingen inleddes med att läsa på om relevanta teorier och tidigare studier som kan stå till grund för uppsatsen och sedan redovisa dessa i den teoretiska referensramen. Dessa hittades till stor del från kurslitteratur från tidigare kurser andra populära böcker som behandlar ämnet ekonomistyrning och organisation. Tidigare studier på ämnet hittade genom användningen av olika databaser för vetenskapliga artiklar samt tidigare skrivna uppsatser på ämnet.

2.6 Datainsamling

De empiriska data som är specifikt för uppsatsens ämne hämtades först och främst från offentliga dokument från internet i form av sekundärdata. De offentliga dokumenten samt de teorier som redovisades i den teoretiska referensramen stod till grund för frågeformuleringarna som ställdes till respondenterna under intervjun. De primära data som samlades in genom intervjuer inleddes med intervju med ekonomichefen på Kungälv's sjukhus i Kungälv. Förutom intervjun som genomfördes i person användes möjligheten att samla in mer data genom både telefon och email. Den andra intervjun som gjordes med ekonomichefen för Skaraborgs sjukhus genomfördes genom telefon samt e-mail. En del av data som berör Västra Götalandsregionen hämtades från tidigare studier som genomfördes av oss under terminen. Dessa data baseras till stor del på offentliga dokument men också på intervju med biträdande ekonomidirektör för Västra Götalandsregionen för tidigare studier.

2.7 Bemötande

Efter valet av ämne och beslutet om vad för typ av verksamheter som skulle användas för fallstudien, inleddes kontakten med controller på Västra Götalandsregionen. Efter en förklaring om uppsatsämnet och syftet rekommenderades två sjukhus, dessa var Kungälv's sjukhus och Skaraborgs sjukhus. Vi ville ha en möjlighet att intervju nyckelpersoner för både sjukhusen och detta fick vi, genom rekommendation från controllern i Västra Götalandsregionen kom vi i kontakt med ekonomicheferna för både sjukhusen. Den här processen sköttes genom kontakt via email vilket ledde till längre svarstider. Efter en långvarig process fick vi till slut bokad tid med både respondenterna.

Den första intervjun genomfördes i en ganska avslappnad stämning i ekonomichefens kontor på Kungälv's sjukhus. Respondentens välvilja och tydlighet i sina svar på våra frågor är värt att noteras. Vi fick utförliga svar på våra frågor och kom ibland in på tidigare erfarenheter om ämnet vilket gjorde att vi fick mer förståelse också. Efter intervjun erbjöd ekonomichefen oss att kunna besvara eventuella frågor som kunde dyka upp genom email eller telefon.

Den andra intervjun genomfördes en vecka efter den första och var med ekonomichefen för Skaraborgs sjukhus. I den här upplevde vi problem att genomföra i person och fick därför ta den via telefon och email. Även välviljan hos den här ekonomichefen är värt att notera. Det visades fullt förståelse för vår situation och ämnet och frågorna besvarades med utförliga och tydliga svar. Även den här respondenten erbjöd sig att stå till tjänst vid eventuella frågor som skulle dyka upp under uppsatsens gång. Vi hade inga frågor som inte besvarades av någon av respondenterna och fick tillåtelse att spela in intervjuerna för att inte missa detaljer.

2.8 Validitet och reliabilitet av uppsatsen

Uppsatsens överensstämmelse med verkligheten är avgörande för hur pålitlig den är, vi har försökt att vara objektiva under kartläggningen och ställa samma frågor till båda ekonomicheferna. Vi har självklart förtroende för vad de hade att berätta för oss men vi tror samtidigt att det ibland kan vara svårt att erkänna nackdelar och problem i sin egen verksamhet. För att kunna försäkra oss ännu mer om det som stämde har vi valt att dubbelkolla vad som berättades angående avvikelserna och faktorerna som kan ha orsakat dessa i årsredovisningarna för varje sjukhus. Dessa är producerade av sjukhusen men i samarbete med oberoende ansvariga.

Vad vi med säkerhet kan säga är att en del av slutsatserna och kartläggningen som redovisas i uppsatsen är genomförda på subjektiva åsikter, dessa stämmer inte alltid överens med hur verkligheten är. Vi uppmanar läsaren att ha i åtanke att det kan vara vilken av de faktorer vi nämner i uppsatsen som helst som har orsakat avvikelserna eller kanske ingen av dem. Uppsatsen ämnar inte kartlägga vilka faktorer som har orsakat budgetavvikelser för de två sjukhusen utan är snarare en redovisning av vilka faktorerna skulle kunna vara. De åsikterna som uttrycktes av ekonomicheferna bör endast binda de och årsredovisningarna binder endast sjukhusen därför tycker vi att resultatet av den här uppsatsen är endast tillämplig på dessa två sjukhus i Västra Götalandsregionen.

2.9 Metodkritik

Intresset för uppsatsämnet dök upp under terminen när andra studier genomfördes med liknande ämnen i fokus. Eftersom vi hade varit och skrapat på ytan på det här ämnet tidigare hade vi någorlunda koll på teorin angående styrningen, budgeteringen och organisationsstrukturer. Vad som var nytt var budgetavvikelser och analysen av dessa, vi inledde därför med att rikta fokus mot dessa vilket vi tror kan ha drabbat resterande delar. Terminologin som används i uppsatsen är till väldigt stor del erhållen av tidigare studier, inläsningen av teorier och tidigare studier om ekonomistyrning, budgetering och organisationsstrukturen begränsades därför på grund av att fokus riktades mot avvikelserna. Uppsatsen bygger på antaganden om att de tre ovan nämnda ämnena har en påverkan på avvikelserna, att ta antagande med vår begränsade inläsning inför uppsatsen kan ha drabbat genomförandet och slutsatsen på ett dåligt sätt. Vi valde att i den teoretiska referensramen redovisa de teorier som våra antaganden baserades på, dessa gjordes innan uppsatsen genomfördes och slutsatserna var dragna vilket kan leda till att vissa delar i den teoretiska referensramen upplevs mindre väsentliga.

Avsnittet i uppsatsen som tog mest tid och krävde mest arbete var utan tvekan kartläggningen, det var från början meningen att göra en mindre detaljerad kartläggning av två sjukhus och utifrån teorierna kunna dra slutsatser för att uppfylla huvudsyftet med uppsatsen. Vi märkte under genomförandets gång att ämnet var mer komplicerat än våra antaganden och fick därför rikta mer fokus på att kartlägga verksamheterna och omgivningen. Vad gäller valet av sjukhusen tror vi att man skulle kunna genomföra en uppsats med tydligare gränsdragningar och slutsatser genom att välja två sjukhus som inte ligger i samma region. Detta skulle möjliggöra för oss att dra slutsatser mer från skillnaderna än från likheterna som det kan verka i den här uppsatsen.

För att på ett mer detaljerat sätt komma åt faktorer som påverkar sjukhusens budgetavvikelser men som sjukhusen inte kan påverka skulle man kunna genomföra flera intervjuer med nyckelpersoner från Västra Götalandsregionen. Genomförandet av intervjuerna är också en del av metoden som vi upplevde problem med, att ena intervjun gjordes via telefon skulle kunna påverka uppsatsen. För att vara så rättvisande som möjligt bör samma frågor ställas till båda cheferna i ungefär samma omgivning.

En begränsning som vi upplevde var att kunna redovisa den mer detaljerade kartläggningen vi gjorde, dessa inkluderar våra uppfattningar om sjukhusen och ekonomicheferna. Vi kände att det skulle bli för svårt att redovisa dessa uppfattningar i empiri-avsnittet och valde därför att inte redovisa dessa där. Istället dyker några av dessa uppfattningar upp i analys-avsnittet.

3. Teoretisk referensram

I det här avsnittet presenteras teorier som behandlar, ekonomistyrning, organisationsstrukturer budget samt tidigare studier som gjorts på ämnet. Dessa teorier utgör grunden för analyseringen för resultatet som presenteras i nästa avsnitt.

3.1 Organisationsstrukturer

Att organisera verksamheten i olika enheter kan enligt Zetterquist et al. (2006, 10) vara ett viktigt instrument för att uppmuntra samarbete och engagera medarbetarna inom en organisation att sträva efter ett och samma mål. Organisationsbegreppet har omarbetats ett flertal gånger genom åren med nya inslag och tolkningar. Den allra vanligaste definitionen har enligt Zetterquist et al. (2006, 10-11) upparbetats av Chester Barnard som menar att människor tvingas till samarbete på grund av begränsningar som omöjliggör självständigt arbete.

Mathieu och Zajac (1990) menar att deltagande inom organisationen har en avgörande roll i huruvida man uppnår de ekonomiska målsättningarna och andra diverse mål som finns för verksamheten eller inte. Mowdy et al. (1982) skriver i sin artikel att deltagande i organisationen gynnar både medarbetarna och organisationen. Medarbetarna gynnas ur det perspektiv att de uppnår personliga målsättningar, har möjlighet att erhålla belöningar samt att det bidrar till att skapa goda relationer och en positiv kultur inom organisationen. Detta i sin tur gynnar organisationen som till följd av denna kultur och delaktighet främjar framgångsrika prestationer och resultat.

3.2 Ekonomistyrning

Samuelson (1997, 10) skriver i sin bok att styrning är situationsberoende och handlar om att styra verksamheten i önskad riktning för att uppnå de målsättningar man har satt upp för verksamheten. Kullvén(2001, 7-8) definierar styrning som ett verktyg för att påverka medarbetarnas beteende i en viss riktning. Nedan beskrivs de metoder som används vid styrning i moderna verksamheter.

3.2.1 Målstyrning

Målstyrning som styrmedel innebär enligt Samuelson(1997, 15) att medarbetarna får tydligt definierade mål som de skall uppnå och ger fria tyglar för vilka verktyg de skall använda sig av för att uppnå dem. Tosi et al. (1970, 70) beskriver målstyrning som en process där medarbetarna i en organisation, identifierar mål och koordinerar sina insatser för att uppnå dem. Merchant och Van Der Stede(2012, 312-313) menar att det är viktigt det finns en länk mellan mål och motivation och att denna förbindelse kan uppnås genom att sätta mål som är utmanande, men även uppnåbara. De får medhåll från McNair-Connolly et al. (2009, 31) som menar att när svårighetsgraden på målsättningarna ökar, påverkas medarbetarnas prestationer negativt ur ett motivationsperspektiv.

3.2.2 Programstyrning

Programstyrning bygger enligt Samuelson(1997, 15) på samma principer som direktstyrningen och går ut på att ledningen styr genom att använda sig av ett ”program” som medarbetarna skall tillämpa vid olika tillfällen. Bergstrand(1997, 10-11) att denna styrmetod används i större företag och innebär att man upprättar underliggande organisationsnivåer som ansvarar för utformningen av styrmedel och uppföljning för att säkerställa att medarbetarna följer dem. Uppföljningen sker i form av budgetuppföljningar, kvalitetskontroller eller andra likartade analysmetoder.

3.2.3 Direktstyrning

Direktstyrning är bäst lämpad i mindre företag och innebär att ledningen i samråd med medarbetarna definierar vad de skall åstadkomma den kommande tiden (Samuelson 1997, 15). Bergstrand(1997, 9-10) menar att tillämpning av denna metod kräver att ledningen inger förtroende hos medarbetarna genom att ”vara detaljkunnig och veta bäst”. Det krävs även att ledaren arbetar aktivt med uppföljning för att säkerställa att saker och ting blir gjorda och att de blir gjorda på ett tillfredsställande sätt. För att denna styrning skall kunna fungera i större företag krävs att företagsledaren varit med och upparbetat verksamheten från dess början. Detta innebär att ledaren har den kunskap och kännedomen som krävs för att övertyga medarbetarna. På lång sikt måste företaget så småningom överge direktstyrningen och övergå till en alternativ metod som är bättre anpassad för ett expanderande företag (Bergstrand 1997, 9-10).

3.3 Finansiella ansvarsenheter

Att fördela organisationen i underliggande ansvarsenheter är ett viktigt styrmedel i organisationer. Vi kommer nedan att redogöra för de allra vanligaste ansvarsenheterna, nämligen kostnadsansvar, intäktsansvar, resultatansvar och räntabilitetsansvar.

3.3.1 Kostnadsansvar

Utgångspunkten för detta ansvarsområde är att chefen för en viss enhet hålls ansvarig för vissa element av kostnaderna som denna enhet ger upphov till och därigenom belastar företaget (Merchant och Van De Stede 2012, 265). Mer konkret ansvarar chefen för enhetens särkostnader(Greve 2011, 171) som enligt Nationalencyklopedin(2012) innebär ”*kostnad för ett enskilt objekt eller en enskild åtgärd som på viss kalkyl skulle tillkomma eller bortfalla om objektet eller åtgärden valdes respektive valdes bort*”. Det kan exempelvis röra sig om administrativa och tillverkande avdelningar på lägre organisationsnivåer som ger upphov till kostnader för inventarier och övriga materiella resurser (Ax et al. 2009, 49). Enligt Greve(2011, 172) bör också chefen hållas ansvarig för kostnaderna för varor och tjänster som tillhandahålls internt inom företaget för att skapa en kostnadsmedvetenhet. Han menar även att budget- och uppföljningsprocessen skall separera på de kostnader som kan och inte kan påverkas. (Greve 2011, 172)

3.3.2 Intäktsansvar

Samuelson(1997, 76) skriver att ett intäktsansvar innebär att chefen hålls ansvarig för att generera intäkter via försäljningsåtgärder. Enligt Ax et al. (2009, 49) är denna typ av ansvar ovanligt förekommande i det praktiska livet. Istället använder man sig av ett s.k. bidragsansvar som innefattar den sålda varans intäkt med undantag för dess tillverknings- eller varukostnad. Intäktsansvaret innefattar i en viss utsträckning även ett kostnadsansvar för enheten som innebär att cheferna hålls ansvariga lönekostnader och diverse liknande kostnader. En nackdel med intäktsansvar är att det kan ge upphov till ett beteende som uppmuntrar de anställda att sälja de varor/tjänster som är enklast att sälja, istället för de som är mest lönsamma (Merchant och Van Der Stede 2012, 265).

3.3.3 Resultatansvar

Avdelningar som har ett resultatansvar är ansvariga för att generera intäkter som är större i förhållande till kostnaderna (Kullvén 2001, 62). Resultatet som erhålls kan sedan användas för att utvärdera verksamheten ur både interna och externa aspekter. Enligt Greve(2011, 177) kräver resultatansvar att den ansvarige har en viss frihet att själv avgöra vilka verktyg och tillvägagångssätt denne vill använda för att åstadkomma de önskade resultaten. Ax et al. (2009, 48-49) menar att resultatansvaret har genomgått en utveckling mot ett artificiellt resultatansvar, vilket innebär att även enheter som ägnar sig åt försäljning av varor och tjänster internt, har ett resultatansvar. Ursprungligen syftade enheter med resultatansvar att avgränsa sig till den externa sektorn, s.k. rent resultatansvar. Tanken med detta var att resultatansvaret endast skulle innefatta intäkter från externa kunder och att man skulle erhålla full bestämmande rätt över intäkterna och kostnaderna inom enheten. I själva verket använder man varken rent eller artificiellt resultatansvar utan tillämpar istället en kombination av dessa. Enligt Greve(2011, 177) kan resultatansvar ge upphov till ett skadligt beteende som hämmar långsiktigt tänkande.

Merchant och Van der Stede(2012, 264) menar att målet för resultatansvariga inom icke-vinstdrivande organisationer är få intäkter och kostnaderna att gå jämnt ut. Exempelvis kan sjukhus upprätta resultatenheter för att samordna patientrelaterade kostnader med intäkterna från exempelvis statliga subventioner. Målet för icke-vinstdrivande organisationer är med andra ord inte att maximera resultatet, utan att istället erbjuda vård inom gränserna för de resurser man har tillgång till.

3.3.4 Räntabilitetsansvar

Räntabilitetsansvar innebär enligt Kullvén(2001, 62) att den ansvarige, på en högre organisatorisk nivå, exempelvis divisioner ställs till svar för att generera en viss räntabilitet, dvs. avkastning. Greve(2011, 181) menar att syftet med detta ansvar är att ställa enhetens resultat mot det förbrukade kapitalet för att skapa en medvetenhet för att främja åtgärder som är till fördel för verksamheten. Ax et al. (2009, 48) skriver att de ansvariga har fria händer att påverka resultatet och kapitalet i önskade riktningar. Kullvén(2001, 62-63) hävdar dock att deras handlingsfrihet endast kan utövas inom de

ramar som de tilldelats. En nackdel med räntabilitetsansvar är att det kan ge upphov till att investeringar uteblir då det innebär en lägre räntabilitet (Greve 2011,183).

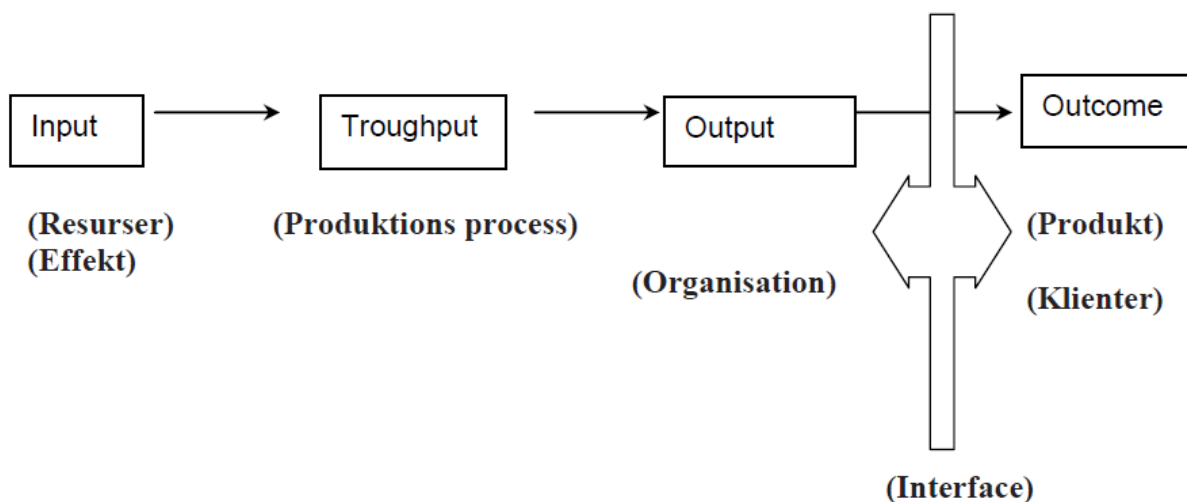
3.4 Decentralisering och centralisering

Centralisering är en organisatorisk struktur som innebär en förskjutning av beslutsfattande till ledningen som sitter högst upp inom organisationen. Detta är enligt Merchant och Van Der Stede(2012, 15) vanligt inom småföretag och inom verksamheter där chefen vill ha mycket kontroll och styra stramt. Zetterquist et al. (2006, 182) skriver att denna centralisering är vanligt förekommande inom organisationer med *"en mycket komplex och osäker omvärld"*. Merchant och Van Der Stede(2012, 15) menar att centralisering är något som förekommer i alla organisationer, men i olika utsträckning. När en organisation är centraliserad tar de som sitter högst upp i organisationen beslut oberoende av medarbetarna för att undvika att de tar felaktiga beslut. De betonar även att det inte är möjligt att centralisera alla beslut, oavsett storleken på organisationen. Russell och Russell (1992) menar att centralisering svårgör innovativt tänkande och förhindrar chefer som vill vara kreativa att komma med idéer.

Decentralisering innebär att makt och beslutsfattande som den centrala ledningen inte kan handskas med själva och som kräver mycket arbete, förflyttas till lägre organisatoriska nivåer (Zetterquist et al. 2006, 182). Gordon och Narayanan (1984) beskriver decentralisering som graden av chefernas deltagande inom beslutsprocesser i organisationen. Merchant och Van der Stede(2012, 31) skriver att decentralisering i kombination med ett belöningsystem är av yttersta vikt vid resultatstyrning för att det skall motivera cheferna till att uppnå de önskade resultaten. De betonar även vikten av att förena decentralisering och belöningsystem och menar att det ena inte kan fungera utan det andra. Även Zetterquist et al. (2006, 182) ser decentralisering som ett viktigt motivationsinstrument och menar att det kan ge upphov till bättre prestationer från medarbetarna. Utöver motivationsfaktorn menar de även att decentralisering underlättar och påskyndar processerna för att verksamheten ska kunna anpassa sig till eventuella förändringar som påverkar hur verksamheten bedrivs, exempelvis konjunktursvängningar. Bruns och Waterhouse(1975, 13) skriver att decentralisering och deltagande i budgetprocessen är något som många organisationer använder sig av för att motivera cheferna. I vilken utsträckning man tillämpar detta varierar dock mellan organisationer. Tidigare studier som gjorts inom området har visat att inte alla chefer är bekväma med decentraliserade processer och deltagande inom budgetprocessen. Detta kan ge upphov till missnöjdhet och negativa utfall gällande resultat (Shields and Shields 1998; Otley och Wilkinson 1988). Generellt har studier visat att en ökning av decentralisering tenderar att öka engagemanget hos medarbetarna. Studier som gjorts av Bateman och Strasser (1984) och Morris och Steers (1980) har visat på en positiv korrelation mellan decentraliserade organisationer och organisatoriskt engagemang och åtagande. Graden av korrelation har dock visat sig variera mellan olika studier (Morrow 1993; Mathieu och Zajac 1990). Att involvera medarbetare och chefer i budgetprocessen kan bidra till att minska eventuella avvikelser inom verksamheten. Empiriska studier tyder på att chefer är mer involverade och motiverade att uppnå målsättningar som de själv varit med och utarbetat. (Brownell 1982).

3.5 Styrning i verksamheter utan vinstintresse

Styrning i vinstdrivande verksamheter skiljer sig på många olika sätt från de som inte är vinstdrivande. Jansen(2004, 55) menar att beslutsfattande och styrning inom organisationer utan vinstintresse inte är prestationsorienterad. Istället är den inriktad på att skapa input, dvs. skapa resurser för ändamålet. Utvecklingen har med tiden gått mot en process som Jansen(2004, 56) kallar för transformationsprocessen och som sätter sambandet mellan input och outcome, dvs. utfallet i fokus.



Figur 1: Transformationsprocessen (Jansen 2004, 56).

Jansen (2004, 56) skriver vidare att man bör flytta fokus från input till andra element inom transformationsprocessen. Var fokuset förflyttas beror på användarna av informationen. Politiker som sitter högt upp inom den organisatoriska strukturen och som har makt över hur mycket input som skall tilldelas är vanligtvis intresserade av förhållandet mellan output och outcome, dvs. resultatet genererade av resurserna. För chefer som agerar på lägre organisationsnivåer och som ansvarar för effektiviteten är troughput, produktionsprocessen av större intresse. En väsentlig skillnad mellan vinstdrivande och icke-vinstdrivande organisationer är enligt Jansen (2004, 57) existensen av en marknad. Organisationer med vinstintresse har vanligtvis en marknad där de kommer i kontakt med kunder och har möjlighet att sälja in sina produkter. Denna sortens interaktion förekommer inte inom organisationer utan vinstintresse och detta enligt Jansen (2004, 57) medför svårigheter till att mäta och kvantifiera output.

3.6 Budget

En budget enligt Ax et al. (2009, 204) "uttrycker förväntningar och åtaganden för en organisation gällande ekonomiska konsekvenser för en kommande period".

Enkelt uttryckt visar den vad vi förväntar oss kommer att ske de kommande åren baserat på tidigare händelser eller budgetar. Dessa förväntningar skapar i sin tur ett åtagande för de anställda i form av ett ekonomiskt ansvar för att åstadkomma de önskade budgeterade resultaten. En budget uttrycker även ekonomiska konsekvenser i form av finansiella eller icke-finansiella termer. Dessa ekonomiska utfall kan sedan användas för att förutse eller prognostisera framtida händelser under

kommande period och ge en fingervisning i företagets tillväxt och utveckling under de kommande åren uttryckt i finansiella termer (Ax et al. 2009, 204).

En budget kan ha många olika syften och dessa kan skifta mellan företag beroende på en mängd olika faktorer. Ett av de mest centrala syftena är planering och samordning. Det förstnämnda innebär att budgeten fungerar som en planeringsprocess som har sin grund i företagets strategier och målsättningar. Det sistnämnda innebär att budgeten främjar samarbete mellan företagets olika enheter och får dem att sträva mot ett gemensamt mål. Ett exempel på hur detta kan ske är genom att exempelvis försäljningsavdelningen på ett företag presenterar en budget för försäljning som underlättar för produktionsavdelningen då de får en antydning på hur stora kvantiteter de skall producera. Detta är ett tydligt exempel på samordning som får enheterna att sträva mot ett och samma håll (Ax et al. 2009, 208).

Ett annat viktigt syfte enligt Bergstrand(1997, 84) uppföljning. Detta ger företaget möjligheten att jämföra det budgeterade resultatet med det faktiska resultatet och finna orsaker till avvikelserna som uppstått. Ax et al. (2009, 208) menar att uppföljningen också kan ske löpande under verksamhetsåret för att undvika att det faktiska resultatet inte avviker för mycket från det budgeterade. Uppföljningen är även viktig ur det perspektivet att man i framtiden kan göra mer pricksäkra budgetar som är så identiska som möjligt med det faktiska resultatet. Budgeten har också viktiga syften utifrån medarbetarnas synvinkel. Den kan exempelvis utgöra en viktig faktor ur ett motivationsperspektiv. Ax et al. (2009, 209) och Bergstrand(1997, 84) menar att man kan motivera medarbetarna genom att involvera medarbetarna i budgetprocessen, framtagandet av budgeten och få dem att känna sig delaktiga. Här kan man också dra paralleller till belöningssystem då motivation till stor del också styrs av belöningar. Genom att utfärda belöningar baserat på medarbetarnas prestation och resultat så kan man få motiverade medarbetare som kommer att anstränga sig för att uppnå de mål man har satt upp och bidra till företagets tillväxt och utveckling.

Ax et al. (2009,208) menar även att budgeten kan möjliggöra kommunikation inom företaget. Genom att engagera medarbetarna i budgetprocessen så kan de komma med idéer som skulle kunna gynna företaget då de genom att ha arbetat i företaget har koll på vad som skulle kunna förbättras för att leda företaget i rätt riktning. Det kan t.ex. handla om investeringar i utrustning som skulle underlätta arbetet i en viss enhet. Genom att kommunicera fram dessa behov och idéer kan man bygga upp en strategi som skulle kunna leda företaget till ekonomisk framgång.

Sammanfattningsvis och enkelt uttryckt kan man säga att syftet med budgeten är att fungera som en planeringsprocess för att integrera olika delar av verksamheten till att sträva efter ett gemensamt mål med hjälp av olika processer som utarbetats inom företagets strategi. Trots dessa, till synes väldigt goda syften så har det riktats kritik mot att upprätta budgetar som har gett upphov till en svag övergång till budgetlös styrning, som vi går in på lite djupare senare i arbetet.

Studier som gjorts inom detta område visar att kritiken som riktats mot budgetering främst är riktad mot budgeteringen som ett verktyg för att utvärdera verksamheten. För att svara på frågan varför man då fortsätter att använda sig av budgetar hävdar Sivabalan et al. (2009, 850) att budgetarna utgör ett viktigt instrument för att planera och styra inom organisationen snarare än att utvärdera verksamheten. Även undersökningar som man gjort visar enligt Sivabalan et al. (2009, 850) att organisationer som är stora eller mellanstora upprättar budgetar i planeringssyfte och som nämnt

ovan, inte för att utvärdera verksamheten. Förespråkarna av budgetar menar även att rullande prognoser kan användas som ett substitut till budgetar för att göra budgeteringen mer pricksäker och realistisk (Sivabalan et al. 2009, 850). En undersökning som gjorts inom sjukvården av Jones(1998, 97) visar dock något annat. När frågan om varför de använder budgetar ställdes till ekonomicheferna i olika företag visade det sig att budgetar i första hand används för att utvärdera prestationer och som ett styrmedel.

Table 1

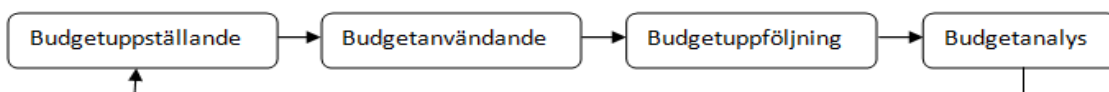
Why do you use budgets?

Answers	Percentage
To evaluate performance	93
To aid control	89
To motivate managers	77
To aid long-term planning	68
To aid short-term planning	59
To communicate plans	52
To co-ordinate the operation	52

Figur 2: Visar procentuell fördelning på frågan: Varför använder ni budgetar? (Jones 1998, 97).

3.6.1 Budgetprocessen

Budgetprocessen är en process där man planerar och kommunicerar målsättningarna för de olika enheterna inom verksamheten (Samuelson 1997, 73). Bergstrand(1997, 86) anser att budgetprocessen har en viktig roll i ett företag då den uppmuntrar samarbete och kommunikation mellan verksamhetens olika ansvarsenheter, vilket är av stor vikt för att budgetprocessen skall fylla sin funktion. Generellt sätt är graden av deltagande hög, men kan variera mellan olika företag. Ax et al. (2009, 250) menar att det är viktigt att alla medarbetare får vara med i budgetprocessen för att ge dem kunskap och förståelse, men även för att de skall kunna komma med förslag till förbättringar eller andra syn på saker och ting. Budgetprocessen innefattar uppställning av budgetuppställande, budgetanvändande, uppföljning av budgeten och budgetanalys (Ax et al. 2009, 248).



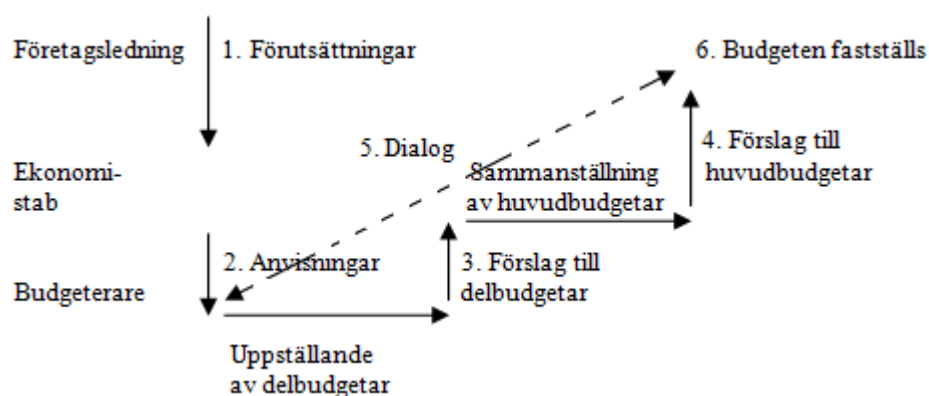
Figur 3: Budgeteringsfaser (efter Ax et al. 2009, 248).

3.6.2 Metoder för budgetuppställande

Nedan presenteras de metoder som används vid uppställandet av budgeten, denna redovisning bygger på litteraturstudier och tidigare studier som behandlar budgetering inom olika organisationer.

3.6.3 Uppbyggnadsmetod

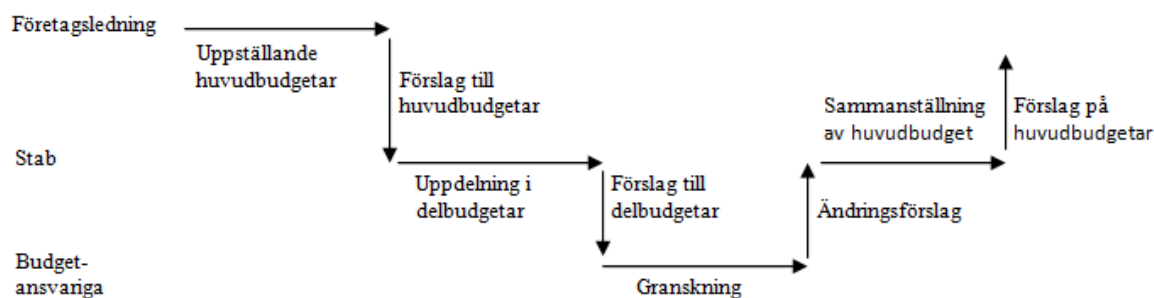
Upprättande av budgetar genom användning av uppbyggnadsmetoden innebär att budgetarbetet inleds genom att ledningen och budgetcheferna, som sitter högst upp i organisationen kommunicerar uppgifter som skall ligga till grund för budgetupprättandet. Det exempelvis röra sig om ekonomiska omständigheter på marknaden eller konjunktursbedömningar som kan vara av betydelse vid upprättandet av budgeten (Bergstrand 1997, 93). Bergstrand och Olve(1994, 39) beskriver att budgeterna sedan upprättar förslag till delbudgetar för de olika enheterna med utgångspunkt från uppgifterna från företagsledningen. Dessa delbudgetar sammanställs sedan och resulterar i ett komplett budgetförslag för verksamheten som helhet och presenteras för ledningen. Samuelson(1997, 95) betonar att det är viktigt att de förslag som presenteras går i linje med de planer och mål man har för verksamheten. Om ledningen anser att budgetförslagen avviker från detta och inte är realistiska kommer korrigeringar att göras, varpå de sedan presenteras på nytt för ledningen som eventuellt godkänner den (Ax et al. 2009, 252). Bergstrand(1997, 94) menar även att uppbyggnadsmetoden främjar demokratiskt tänkande genom att involvera medarbetarna i budgetprocessen och ta emot förslag från medarbetare på många olika organisationsnivåer.



Figur 4: Uppbyggnadsmetoden (efter Ax et al. 2009, 251).

3.6.4 Nedbrytningsmetod

Tillämpning av nedbrytningsmetoden innebär enligt Bergstrand och Olve(1994, 39) att man får specifika riktlinjer från ledningen som sitter högst upp i organisationen för hur budgeten skall upprättas. Dessa riktlinjer baseras på de rådande omständigheterna på marknaden, exempelvis konjunkturläge. Budgetprocessen inleds med att man upprättar förslag till huvudbudgetar för verksamheten som sedan fördelas och resulterar i förslag delbudgetar för de olika underliggande enheterna. Dessa förslag korrigeras och omarbetas eventuellt och utmynnar i förslag till huvudbudgetar som sedan accepteras och lägger grunden för hur man skall arbeta det kommande verksamhetsåret, Ax et al.(2009, 252).



Figur 5: Nedbrytningsmetoden (efter Ax et al. 2009, 252).

Nedbrytningsmetoden kan upplevas som väldigt strikt i förhållande till uppbyggnadsmetoden. Både Bergstrand(1997, 95) och Ax et al. (2009, 253) skriver att man har starka riktlinjer för hur man skall arbeta och medarbetarnas deltagande i budgetarbetet är begränsat vilket kan ge upphov till motivationsdämpande effekter.

Enligt Macintosh(1995) visade en undersökning av National Industrial Conference Board i USA att nedbrytningsmetoden, även kallad top-down skapade missnöje och sjunkande motivation bland cheferna.

3.6.5 Iterativ metod

Den iterativa metoden är enligt Ax et al. (2009, 253) den vanligaste formen för budgetuppställande. Huvudprincipen för denna metod är att man sätter samman ledningens vision för verksamheten med medarbetarnas tankar och idéer för att upprätta lämpliga målsättningar. Metoden innebär ständiga förändringar i budgeten som har sin grund i omvärldsanalysen och som är gemensamt upparbetade i samspråk mellan organisationens överordnade och de underliggande enheterna (Ax et al. 2009, 253). Bergstrand(1997, 95) menar att detta kan föranleda till väldigt tidskrävande budgetprocesser som ständigt är i behov av förändringar för att anpassa dem till de rådande omständigheterna.

3.6.6 Metod för budgetuppställande inom sjukvården

För att ta reda på huruvida majoriteten av företag använder en uppbyggnadsmetod eller nedbrytningsmetod vid upprättande av budgetar har man gjort undersökningar som visas i figuren nedan (Jones 1998, 98).

A comparison of budgetary planning methods used

	UK (Jones, 1997) (%)	USA (Schmidgall et al., 1987) (%)	USA (Schmidgall et al., 1996) (%)	Scandinavia (Schmidgall et al., 1996) (%)
Top-down	13.6	13.3	4.5	4.0
Bottom-up	54.6	56.7	79.5	64.0
Combination	31.8	26.7	16.0	28.0
Other	0.0	3.3	0.0	4.0
(Total not using bottom-up approach)	45.4	43.4	20.5	36.0

Figur 6: Procentuell fördelning av metoder för budgetanvändande i olika länder (Jones 1998, 98).

Utfallet av undersökningarna visar på en trend för uppbyggnadsmetoden, även kallad Bottom-up. Detta innebär som nämnts tidigare att budgetarna byggs upp på lägre organisationsnivåer för att sedan successivt upparbetas och godkännas på högre nivå (Jones 1998, 98).

Att involvera medarbetarna på lägre organisationsnivåer i budgetprocessen kan vara fördelaktigt ur motivationsperspektiv. Nor Yahya et al. (2008, 661) skriver att studier som gjorts visar på att det finns ett positivt samband mellan medarbetarnas delaktighet i budgetprocessen och motivation. De menar vidare att denna motivation i sin tur kan ligga till grund för bättre prestationer och underlätta verksamhetens strävan efter mål.

3.6.7 Metoder för upprättande av anpassningsbara budgetar

När budgeten för kommande verksamhetsår upprättas finns det en del modifieringar som kan göras för att göra budgeten så realistisk och precis som möjligt. Detta för att anpassa budgeten utifrån de händelser som kan komma att påverka budgetavvikelseerna i olika riktningar. För att visa hur gapet mellan den budgeterade och faktiska utfallet kan påverkas genom olika åtgärder följer fyra typer av budgetar.

3.6.8 Rörlig budget

En rörlig budget är ”beroende av verksamhetsvolymen” och korrelerar med de budgeterade värdena. Samuelson(1997, 83) menar att den rörliga budgeten skall indikera på kostnaden för olika åtgärder. Utgångspunkten för denna metod enligt Ax et al. (2009,262) är att budgeten fastställs utifrån den faktiska produktionen för att täcka de kostnader som uppstår i samband med produktionen. De budgeterade värdena är beroende av de rörliga intäkterna och kostnaderna medan de fasta kostnaderna inte på något sätt är beroende av verksamhetsvolymen. Dess användningsområden är högst lämpliga då det finns en ovisshet om marknadens förutsättningar och potential. Detta kan exempelvis ske vid utveckling av nya produkter då det kan vara svårt att avgöra hur stor efterfrågan kan komma att bli. Ett utmärkande kännetecken för denna budget är att man korregerar de budgeterade värdena för att ge en mer korrekt bild i förhållande till de faktiska värdena.

3.6.9 Flexibel budget

En flexibel budget är väldigt lik den rörliga budgeten i olika avseenden. Att upprätta flexibla budgetar innebär enligt Ax et al. (2009, 262-267) att man liksom den rörliga budgeten tar hänsyn till verksamhetsvolymen, men även andra produktionsavgörande faktorer som exempelvis kvalitetsförändringar och mängden kundorder. Även här gör man korrigeringar för att visa på en mer relevant skillnad mellan de budgeterade och faktiska värdena.

3.6.10 Reviderad budget

Att använda sig av en reviderad budget innebär enligt Greve(2011, 198) att man genomför löpande förändringar av budgeten, vanligtvis varje kvartal för att anpassa den till de förhållanden som råder på marknaden. Ax et al. (2009, 267) menar att dessa s.k. uppdateringar av budgeten skall göra den mer realistisk i förhållande till det faktiska utfallet och resultera i en mindre avvikelse. Att revidera budgeten kan ha en väldigt viktig roll ur ett motivationsperspektiv. Det är väldigt viktigt att

budgeten är realistisk, utmanande och uppnåbar, om inte, så finns en risk att den inte spelar ut sin roll i verksamheten.

3.6.11 Rullande budget

Enligt Kullvén(2001, 86) innebär upprättande av rullande budgetar man alltid har en budget för de kommande 12 månaderna. Principen som rullande budgetar bygger på innebär att man för varje kvartal som går upprättar nya budgetar för det kommande kvartalet samt korregerar de tre kommande kvartalen vid behov. Detta gör enligt Ax et al. (2009, 269) man får budgetar långt in i framtiden som hela tiden är uppdaterade till de omständigheter som råder i dagsläget. Att använda sig av denna typ av budgetar kräver dock enligt Greve(2011, 198) mycket resurser i form av aktivt arbete och uppföljning av budgetar. Det är dock viktigt att betona att fördelarna väger tyngre än nackdelarna i detta fall.

3.6.12 Uppföljning av budget

Att arbeta med budgetuppföljning går enligt Bergstrand och Olve(1994, 81) ut på att ställa de budgeterade värdena mot de faktiska värdena som sedan används som beslutsunderlag för den kommande perioden. De övergripande syftena med budgetuppföljningen kan vara många och variera mellan olika verksamheter. Ett syfte kan vara att använda uppföljningen som ett lärandeverktyg för att upprätta precisare budgetar för nästa verksamhetsår (Bergstrand 1997, 111). Ax et al. (2009, 257) skriver att uppföljningsrapporten kan användas för att kartlägga eventuella avvikelser och dess orsaker för att undvika att samma misstag begås vid framtida budgetuppställningar. Både Ax et al. (2009, 257) och Bergstrand(1997, 111) menar att uppföljningen bidrar till att skapa ett ansvar inom organisationen vid eventuella avvikelser. Detta har sin grund i att när avvikelser uppstår hålls alltid någon ansvarig och ställs till svars av chefen. Detta får den ansvarige att inse allvaret och skapar en form av rädsla som bidrar till att undvika att detta sker vid upprepade tillfällen. Budgetuppföljningen kan även enligt Samuelson(1997, 102) användas som underlag för att belöna medarbetarna med budgeten som bedömningspunkt.

Bergstrand(1997, 111) skriver att uppföljningen av budgeten skall ske löpande, antingen varje månad, kvartal, tertial eller inom annan lämplig tidsperiod. Uppföljningsprocessen sker i form av en diskussion mellan chefen och de resultatansvariga inom verksamheten. Denna diskussion har sin grund i de finansiella rapporterna och framtida prognoser. Bergstrand(1997, 111) och Samuelson(1997, 100) menar även att det är viktigt att alla är informerade om när uppföljningen kommer ske så att det inte kommer som en överraskning, och även att de finansiella rapporterna getts ut i god tid så att de hunnit bli korrigerade och analyserade innan uppföljningen äger rum.

När uppföljningen väl äger rum ställs de resultatansvariga till svars av chefen. Man diskuterar bl.a. vad som lade grunden för de budgeterade värdena och söker förklaringar till de faktiska värdena. Man söker även lösningar för att minimera avvikelserna och överväger vilka åtgärder man skall vidta för att uppnå det ursprungliga budgetmålet eller huruvida det skall omformuleras (Bergstrand 1997, 112). Om gapet mellan det budgeterade och faktiska utfallet skiljer sig markant kan man genomföra en avvikelseanalys (Greve 2011, 206).

3.6.12 Budgetanalys

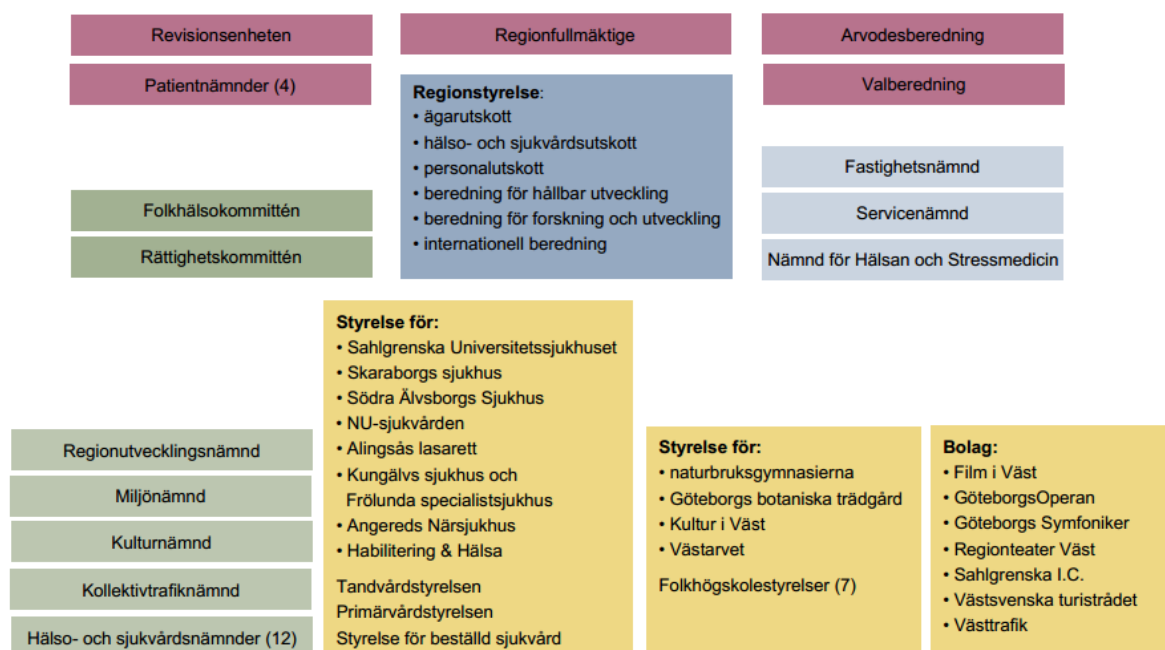
En budgetanalys kan genomföras i form av en avvikelseanalys. Avvikelseanalysen kan variera i komplexitet och används enligt Ax et al. (2009, 259) och Greve(2011, 217) till att kartlägga och söka förklaringar till avvikelserna som antingen uttrycks i procent eller absoluta termer. Dessa används sedan som utgångspunkt för att genomföra eventuella revideringar av budgeten.

4. Empiri

I det här avsnittet presenteras kartläggningen som har gjorts enligt frågeformuleringarna som redovisades ovan. En övergripande redovisning av Västra Götalandsregionens organisationsstruktur, styrning och egenskaper presenteras. Vidare redovisas kartläggningen som har gjorts av Kungälvssjukhus och Skaraborgs sjukhus. Kartläggningen av sjukhusen har gjorts enligt frågeformuleringarna som angår organisationsstrukturen, verksamhetsstyrningen, planeringsprocessen och budgetavvikelserna.

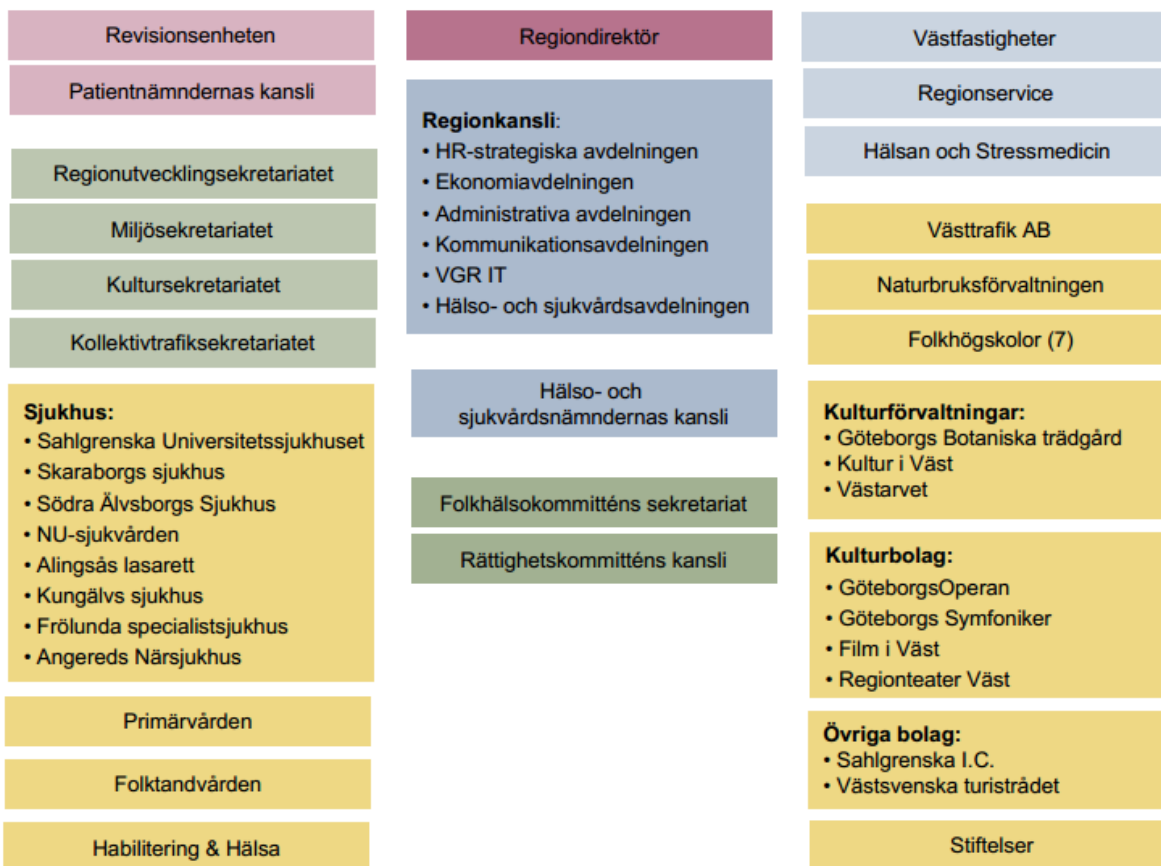
4.1 Västra götalsregionen

Västra Götalandsregionen bygger på en politisk grund där stommen består av den politiska organisationen och tjänstemanna organisationen som är indelad i en verksamhets- och kansliorganisation.



Figur 7: Politisk organisation för Västra Götalandsregionen (Västra Götalandsregionen 2012).

Den politiska organisationen inom Västra Götalandsregionen består av regionfullmäktige som inkluderar 149 ledamöter som medborgarna valt genom demokratiskt tillämpade processer. Dessa befinner sig längst upp i hierarkin inom Västra Götalandsregionen. De framröstade ledamöterna i regionfullmäktige har olika partipolitisk bakgrund som lägger grunden för de styrande partierna inom Västra Götalandsregionen baserat på majoritet, vilket kräver 75 av 149 mandat. Regionfullmäktiges huvudsakliga uppgift består till stor del av ansvar, formulera målsättningar, fördela de ekonomiska resurserna och bestämma vilka politiker som skall representera verksamhetens nämnder, styrelser, kommittéer och andra liknande områden. De utvalda politikerna som uppgår till omkring 1100 till antalet har som uppdrag att utveckla och presentera riktlinjer för Västra Götalandsregionen, däribland målsättningar och ramar för den ekonomiska resursförbrukningen inom de olika verksamhetsområdena. (Västra Götalandsregionen 2012).

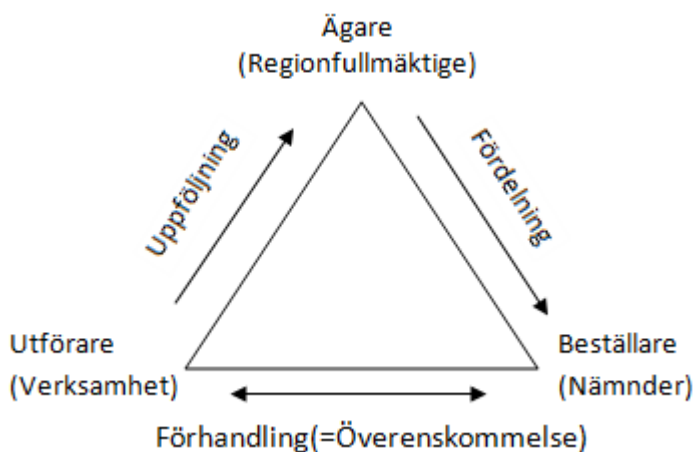


Figur 8: Tjänstemanna organisationen för Västra Götalandsregionen (Västra Götalandsregionen 2012).

Tjänstemanna organisationen innefattande omkring 50 000 anställda inom Västra Götalandsregionen består av en regiondirektör och är som nämnt ovan, indelad i en verksamhets- och kansliorganisation. Verksamhetsorganisationen innefattar de olika verksamheterna inom Västra Götalandsregionen, däribland sjukvården och andra underliggande organisationer. Kansli- och sekretariat organisationen skall förse politikerna med beslutsunderlag, idéer och arbeta för att leda verksamheten i linje med politikernas önskemål. (Västra Götalandsregionen 2012).

4.1.1 Resursfördelning

Inkomsterna till Västra Götalandsregionen kommer till stor del från skatteintäkter och andra statliga bidrag. Fördelningen av de ekonomiska resurserna inom Västra Götalandsregionen sker enligt beställar-utförarmodellen som beskrivs i figuren nedan:



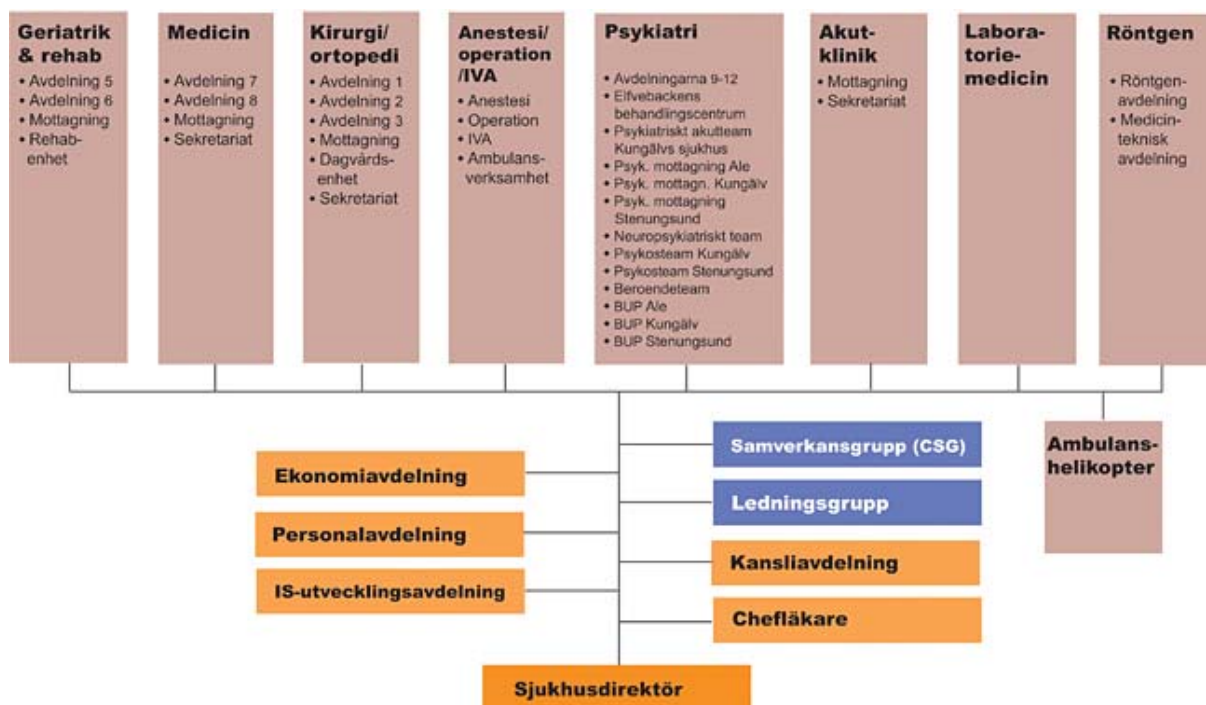
Figur 9: Beställar-utförarmodellen (Egen modell).

Denna modell som illustreras i ovanstående figur innebär att *ägarna* som sitter högst upp inom organisationen, dvs. regionfullmäktige fördelar de ekonomiska resurserna som finns till förfogande till *beställarna* enligt en resursfördelningsmodell. Denna resursfördelningsmodell tar hänsyn till olika faktorer som kan tänkas påverka behovet av ekonomiska resurser. Beställarna inom Västra Götalandsregionen innefattar 12 nämnder där varje nämnd representeras av uppskattningsvis 20 förtroendevalda politiker, däribland Hälso- och sjukvårdsnämnden. Dessa politiker inom respektive nämnd agerar som medborgarföreträdare inom tilldelade ansvarsområden och arbetar i syfte att få en överblick i medborgarnas önskemål och behov. Medborgarnas behov lägger sedan grunden för beställarnas förhandlingar med *utförarna* som motsvarar sjukhus inom Västra Götalandsregionen eller andra verksamheter. Förhandlingarna mellan beställare och utförare resulterar så småningom i en överenskommelse som enkelt uttryckt innefattar "beställningen" och utförarnas ekonomiska vinning för uppdraget. Det sista steget i beställar-utförarmodellen är en uppföljning till regionfullmäktige och regionstyrelsen som sker för att utvärdera utförarnas prestation i förhållande till överenskommelsen.

4.2 Kungälv Sjukhus

Kungälv Sjukhus är ett moderniserat sjukhus i Västra Götaland som ständigt arbetar för att erbjuda patienterna vård av högsta kvalitet. Man har en balansomslutning som är ständigt ökande och uppgår idag till omkring 1 miljard SEK. Antalet anställda inom Kungälv Sjukhus uppgår enligt Hillberg(2012) till cirka 1400. Sjukhuset har ett upptagningsområde som man betjänar och detta område innefattar kommunerna Tjörn, Stenungsund, Ale, Kärra-Rödbo och Kungälv. Dessa kommuner motsvarar uppskattningsvis cirka 120 000 invånare och som hela tiden ökar. Hillberg(2012) menar att det är fria patientströmmar vilket innebär att även patienter från andra kommuner kommer till Kungälv Sjukhus. Han betonar dock att den största andelen av patienterna kommer från upptagningsområdet.

4.2.1 Organisationsstruktur



Figur 10: Organisationsschema Kungälv Sjukhus (Västra Götalandsregionen 2012).

Inom Kungälv Sjukhus sitter sjukhusdirektören högst upp inom organisationen och en administration bestående av ekonomiavdelningen, personalavdelningen, informationssystem-/utvecklingsavdelningen och kansliavdelningen. Sjukhusdirektören har i sin tur understöd av en chefläkare och den s.k. ledningsgruppen. Chefläkaren gör kontinuerliga uppföljningar och ser överprocesserna för att säkerställa att man har en patientsäker vård. Ledningsgruppen består enligt Hillberg(2012) av sjukhusdirektören och cheferna för de olika klinikerna och övriga avdelningar inom sjukhuset. Kungälv Sjukhus har även en Samverkansgrupp(CSG) som är arbetstagarnas organisation innefattande fackliga förbund som ledningen i Kungälv Sjukhus har kontinuerliga möten med. Dessa möten sker på sjukhusövergripande nivå, men även på verksamhetsnivå. Hillberg(2012) betonar dock att i grunden har varje arbetsplats träffar där man diskuterar olika aspekter i verksamheten som sedan utmynnar i en lokal samverkan med hela administrationen.

Kungälv Sjukhus erbjuder utöver en bassjukvård, specialistvård inom 8 kliniker: Geriatrik- och rehabilitering, Medicin, Kirurgi/ortopedi, Psykiatri samt serviceverksamheter som fungerar som stöd till den övriga vården: Anestesi/Operation/Intensivvård, akutklinik, laboratoriemedicin och Röntgen. Psykiatrikliniken är den största enskilda kliniken och motsvarar omkring 20-25% av sjukhusets omslutning. Man har dock inte alla specialiteter inom Kungälv Sjukhus vilket medför att vissa patienter får vända sig till andra kommuner. Sjukhusets balansomslutning inkluderar även en helikopter som kostar 50 miljoner SEK att driva och som serverar hela Västra Götalandsregionen.

4.2.2 Styrningen

Hillberg(2012) beskriver Kungälv Sjukhus som någorlunda decentraliserat och menar att delaktighet är grunden till att få en acceptans inom verksamheten. Han betonar samtidigt att

decentralisering är svårimplementerat och att det kräver att det finns förtroende, förståelse och en dialog mellan de ansvariga och medarbetarna. Enligt Hillberg(2012) förekommer avvägningar för att avgöra om processerna skall hanteras centralt i verksamheten eller inte. Exempelvis har man inom Kungälv Sjukhus lagt ansvaret för hyreskostnader centralt eftersom man upplever att det inte skulle ha någon effekt att ha dessa på decentraliserad nivå.

”I grunden tycker jag att det är bra att ha det decentraliserat, har man inte det så har man hela ansvaret i knäet centralt.”

I samband med upprättande av budgetar och ekonomiska ramar för de enskilda klinikerna inom Kungälv Sjukhus förekommer demokratiska processer där alla är delaktiga och kommunicerar sina behov. Hillberg(2012) menar att man försöker ta alla åsikter i åtagande men att det inte alltid är möjligt på grund av de begränsade ekonomiska resurserna. Det viktigaste är att alla får säga sitt.

4.2.3 Balanserat styrkort

Budgeten inom Kungälv Sjukhus är enligt Hillberg(2012) uppställd och baserad på det balanserade styrkortet. De perspektiv man har baserat det balanserade styrkortet på inom Kungälv sjukhus är följande: Ekonomiska perspektivet, medborgarperspektivet, verksamhetsperspektivet och medarbetarperspektivet.

Ekonomiska perspektivet – Kungälv Sjukhus har som mål att sträva efter, och åstadkomma en ekonomisk situation som karaktäriseras av stabilitet, långsiktighet och hållbarhet. För att uppnå detta skall varje enhet inom verksamheten ha ett kostnadsansvar där de ansvarar för de kostnader som de ger upphov till. Den ekonomiska politiken man bedriver skall ge upphov till gynnsamma förutsättningar inför framtiden och bidra till en utveckling som kännetecknas av kvalitet och effektivitet. Man skall även driva ekonomin i en riktning som möjliggör investeringar och satsningar som krävs för att upprätthålla en långsiktighet, stabilitet och effektivitet i verksamheten. För att kunna åstadkomma ovanstående målsättningar krävs att man har byggt upp ett eget kapital i form av reserver för att kunna överleva ekonomiska kriser vid behov och vid investeringstillfällen. Man har även fått ekonomiska ramar och effektiviseringskrav att förhålla sig till från regionfullmäktige som skall underlätta strävan efter målsättningarna.

Medborgarperspektivet – Målsättningen för Kungälv Sjukhus är att medborgarna skall leva ett hälsosamt och gott liv. Sjukvård skall ges vid behov och sätta patienten i fokus för att undvika långa väntetider, vårdrelaterade skador och bristande kvalitet. Sammanfattningsvis skall Kungälv Sjukhus erbjuda vård vid rätt tidpunkt och arbeta effektivt i kombination med en hög kvalitet och service. Hillberg(2012) menar att man hela tiden arbetar för att förbättra sina processer. Detta sker genom tillämpning av benchmarking för att utvärdera och analysera vilka som är bäst inom ett område och försöka implementera det på Kungälvs Sjukhus.

Verksamhetsperspektivet - Det huvudsakliga målet för Kungälv Sjukhus är patientsäkerhet och erbjuda medborgarna tillgänglig vård vid rätt tidpunkt samt av högsta kvalitet med hjälp av kontinuerliga uppföljningar. Exempel på prioriterade målsättningar är att vårdrelaterade infektioner

skall reduceras samt att patientens delaktighet i vården skall öka. Man skall även förespråka jämlikhet genom att erbjuda och bemöta alla patienter vård under samma förutsättningar.

Medarbetar- och lärande perspektivet – Detta perspektiv har sin utgångspunkt i att alla medarbetare ansvarar för att leda verksamheten och arbeta utifrån de riktlinjer och målsättningar som fastställs. Kungälv Sjukhus skall ständigt arbeta för att skapa en jämställdhet, attraktiv arbetsmiljö och uppmuntra till individuell utveckling för personalen. Exempel på en prioriterad målsättning är att löneskillnaderna mellan kvinnor och män skall reduceras. För att uppnå dessa målsättningar krävs att man har en ledning som behärskar ledarskap och är aktivt engagerad för att leda medarbetarna i linje med målsättningarna.

4.2.4 Ansvarsenheter

Kungälv Sjukhus har inga enskilda ansvarsenheter utan riktar istället fokus på kostnadsansvar i verksamhetens alla delar. Hillberg(2012) säger att man inte kan öka intäkterna utan istället måste arbeta med kostnaderna. Överenskommelsen mellan nämnderna och Kungälv Sjukhus styr förutsättningarna för sjukhuset och de ramar man har att agera inom för att genomföra de uppdrag som finns i överenskommelsen. Överenskommelsen och de ekonomiska ramarna inför 2013-2014 uppgår till 865 miljoner SEK. Dessa är indelade på följande vis: En stor del är ett basåtagande varav 50 % av basåtagandet är prestationsersatt. De övriga 50 % får man oavsett prestation. Man har även målrelaterade intäkter som uppgår till 2-3% och som motsvarar kvalitetsmål och tillsist riktade uppdrag som motsvarar uppdrag man skall göra. Om man inte uppnår de krav som är formulerade i överenskommelsen vid uppföljningstillfället så får man inte heller pengarna. Man gör dock löpande uppföljningar under året för att säkerställa att man är på god väg. Hillberg(2012) menar att resursfördelningen är problematisk ur det perspektivet att om man gör mer än vad som står i överenskommelsen får man inte mer intäkter, utan endast mer kostnader. Detta har drivit verksamheten mot en kostnadsstyrning i allra högsta grad. Det finns dock en tendens att detta ”tak” överskrids. Anledningen till detta enligt Hillberg(2012) är den växande befolkningen, ökning av äldre personer samt en ökning av tillströmningen av patienter som inte tillhör sjukhusets upptagningsområde. Kostnaderna för Kungälv Sjukhus vad gäller exempelvis garantivård har skjutit i höjden de senaste åren. Bakgrunden till detta är ökningen av primärvårdsremisser och antalet patienter i behov av akut vård i kombination med skärpta krav gällande vårdgaranti. Enligt Hillberg(2012) är budgeten ett viktigt styrmedel för Kungälv Sjukhus även som ett verktyg för att utvärdera verksamheten.

4.2.5 Budgetprocessen

Enligt Hillberg(2012) är budgeten ett viktigt styrmedel för Kungälv Sjukhus även som ett verktyg för att utvärdera verksamheten. Budgetprocessen inom Kungälv Sjukhus har sin utgångspunkt i beställar-utförarmodellen som beskrivits tidigare. Processen inleds med att regionfullmäktige och tjänstemän i den centrala regionstyrelsen gör en omvärldsanalys där de kartlägger de rådande förutsättningarna. Baserat på denna omvärldsanalys sammanställs sedan ett material med förutsättningarna som utdelas till politikerna och tjänstemännen runt månaden Mars. Sedan är det till stor del politikerna med majoritet som styr och upprättar ett budgetförslag under månaden maj som eventuellt fastställs av regionfullmäktige i juni. Detta lägger sedan grunden för de ekonomiska förutsättningarna som tilldelas nämnderna, exempelvis Sjukvård- och hälsonämnden som även

innefattar primärvården och tandvården. Baserat på de ekonomiska resurserna som tilldelats beställarna sker förhandlingar mellan Hälso- och sjukvårdsnämnden och Kungälv Sjukhus i augusti. Detta resulterar i september, i en överenskommelse baserat på förutsättningarna som avgör uppdraget och hur mycket pengar Kungälv Sjukhus har att förhålla sig till. Denna överenskommelse gäller i 2 år för att skapa en långsiktighet i budgetarbetet och istället fokusera resurserna på uppföljning och analys. Hillberg(2012) menar också att revideringar kan förekomma av överenskommelsen om det sker något oförutsett som påverkar verksamhetens strävan mål.

Detta leder i slutet på året till ett internt budgetarbete där ledningsgruppen, samverkansgruppen(CSG) och representanter från de olika verksamhetsområdena får ta del av de ekonomiska ramarna man tilldelats. I det interna budgetarbetet förekommer diskussioner där de olika klinikcheferna och övriga representanterna är delaktiga presenterar sina behov. Hillberg(2012) menar dock att verkligheten är en annan.

”Om vi skulle följt deras önskan skulle vi behöva oerhört mycket pengar men de vet ju att verkligheten är en annan och vi försöker göra det bästa av det vi har.”

De ekonomiska ramar som tilldelas till de olika enheterna baseras på en klinikram som man upprättar. Dessa ramar baseras på olika index som finns för Sveriges kommuner och landsting, exempelvis personalkostnader, men även andra ställningstaganden som kan påverka behovet av ekonomiska resurser. Hillberg(2012) menar även att man upprättar investeringsbudgetar som varje enskild klinik kan agera inom. Detta tillsammans med de behov som uttryckts lägger sedan grunden för fördelningen av de ekonomiska resurserna till de enskilda klinikerna. Man har även upprättat effektiviseringskrav som skall bidra till en balanserad ekonomi genom att implementera en långsiktighet i tänkandet och arbetet. Enligt Hillberg(2012) är den en upprättade budgeten för verksamheten och de underliggande klinikerna fast. Sker det någonting under årets gång som ger upphov till avvikelser får man ha överseende med detta.

”Händer det någonting under året som gör att det uppstår avvikelser så får man ha en förståelse för detta internt. Men vi fördelar inte om budgeten för då måste vi tänka om och detta berör då alla.”

4.2.6 Budgetuppföljning

Uppföljningen av budgeten som man erhållit från regionfullmäktige sker månadsvis i form av en avvikelserapport som skickas till regionstyrelsen. Hillberg(2012) beskriver denna rapport som ganska enkel och menar att en djupare rapport skickas i samband med bokslutet under delåret. En sådan rapport lämnas två gånger per år under månaderna april och september. I samband med detta sker även ett omfattande uppföljningsarbete internt. Kungälv Sjukhus har upprättat en ”Controller-Group” som innebär att ekonomiavdelningen har ett möte med verksamhetscheferna i april och september. Under dessa möten sker diskussioner och analyser av den ekonomiska situationen och produktionen. Hillberg(2012) beskriver mötet som en slags internrevision där alla klankar ner lite på varandra.

4.2.7 Budgetavvikelser

Nedan följer det prognostiserade resultatet och det faktiska resultatet för Kungälv Sjukhus de senaste 5 åren.

År	Prognostiserat resultat	Faktiskt resultat	Avvikelse
2012	- 45 000 000		
2011	- 35 000 000	- 24 900 000	10 100 000
2010	- 15 000 000	- 600 000	14 400 000
2009	- 4 000 000	6 741 000	10 741 000
2008	- 3 000 000	- 958 000	2 042 000

Figur 11: Budgetavvikelser från Kungälvs sjukhus årsredovisningar 2008-2012

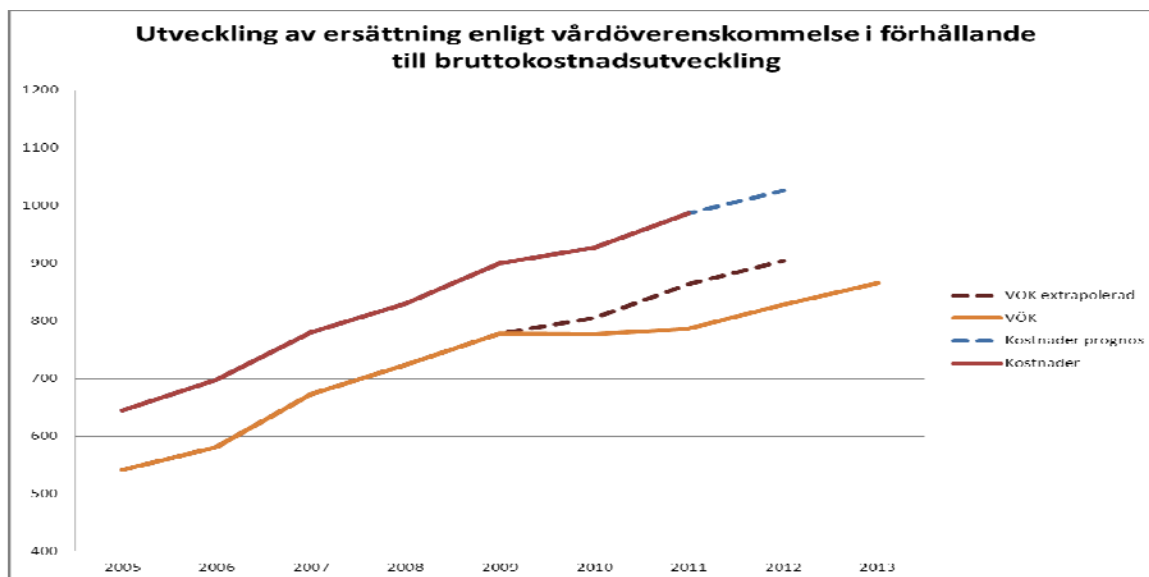
Den ekonomiska situationen för Kungälv Sjukhus har de senaste åren visat underskott och över tiden försämrats. Hillberg(2012) menar att underskottet beror på den ökande befolkningen vilket i sin tur resulterat i att tillströmningen av patienter som behöver vård ökat. Detta har gjort det svårt att styra kostnaderna då man inte kan reglera mängden patienter. En annan anledning till underskottet enligt Hillberg(2012) är att regionfullmäktige inte haft tillräckligt med ekonomiska resurser att fördela till Hälso- och sjukvårdsnämnden. Detta har skapat ett gap mellan nämndernas beställning och sjukhusets produktion.

Hillberg(2012) säger att Kungälv Sjukhus trots detta redovisat resultat som visat på ekonomisk balans de senaste åren. Under 2009 skulle man egentligen redovisat sämre siffror än vad man gjort då de ekonomiska resurserna som tilldelats inte var tillräckliga för att hänga med sjukhusets utveckling. Detta har sin grund i att man täckt förlusterna med oförutsägbara intäkter i form av återbetalningar av försäkringar och överskott som helikoptern genererat. Sammantaget har Kungälv Sjukhus visat en bild av en ekonomisk balans som egentligen inte fanns. I tabellen ovan kan man avläsa att det ekonomiska resultatet försämrats radikalt. Bakgrunden till detta enligt Hillberg(2012) är att gapet mellan produktion och beställning fortsatt att öka samtidigt som oförutsägbara intäkter minskat.

I början på 2000-talet genererade verksamheten även ett överskott som infördes i sjukhusets egna kapital. För att använda detta kapital krävs att man får godkännande av regionstyrelsen. Om denna ansökan beviljas innebär det rent resultatmässigt att man förbrukar mer pengar än vad man har budgeterat. Hillberg(2012) menar att detta är en anledning till varför man redovisat negativa resultat. Han kritiserar även fördelningsmodellen för att inte ta hänsyn till befolkningsutvecklingen som i stor utsträckning påverkar behovet av ekonomiska resurser.

”Tittar man på västra Götalandsregionen totalt sett finns det oerhörda skillnader vad gäller befolkningsutveckling. Denna modell tar ju inte hänsyn till detta vilket innebär att vi inte har fått de pengar som vi anser oss att behöva. Därför har vi de senaste åren gått med ett underskott.”

Detta innebär för Kungälv Sjukhus att man hela tiden måste arbeta med att effektivisera verksamheten genom kostnadsreducerande åtgärder på flera organisationsnivåer.



Figur 12: Utveckling av ersättning enligt vårdöverenskommelse i förhållande till bruttokostnadsutveckling (Hillberg 2012).

Kungälv Sjukhus har i dagsläget en ekonomisk situation som visar på en obalans. I figuren ovan kan man avläsa att en ekonomi i balans skulle uppnåts genom en ökning av överenskommelsen enligt linjen **- -**. Bristen på ekonomiska resurser gav de efterföljande åren upphov till en obalans **—** som man än idag försöker komma tillrätta med. Hillberg(2012) menar dock att detta kan vara svårt att åtgärda om inte intäkterna ökar. Kungälv Sjukhus har därför genom en överenskommelse med regionstyrelsen fått tillåtelse att generera ett underskott som uppgår till 30 miljoner SEK. Kungälv Sjukhus arbetar enligt Hillberg(2012) med ständiga kostnadseffektiviserande åtgärder för att reducera kostnaderna genom att minska inströmningen av patienter och remisser till Kungälv Sjukhus.

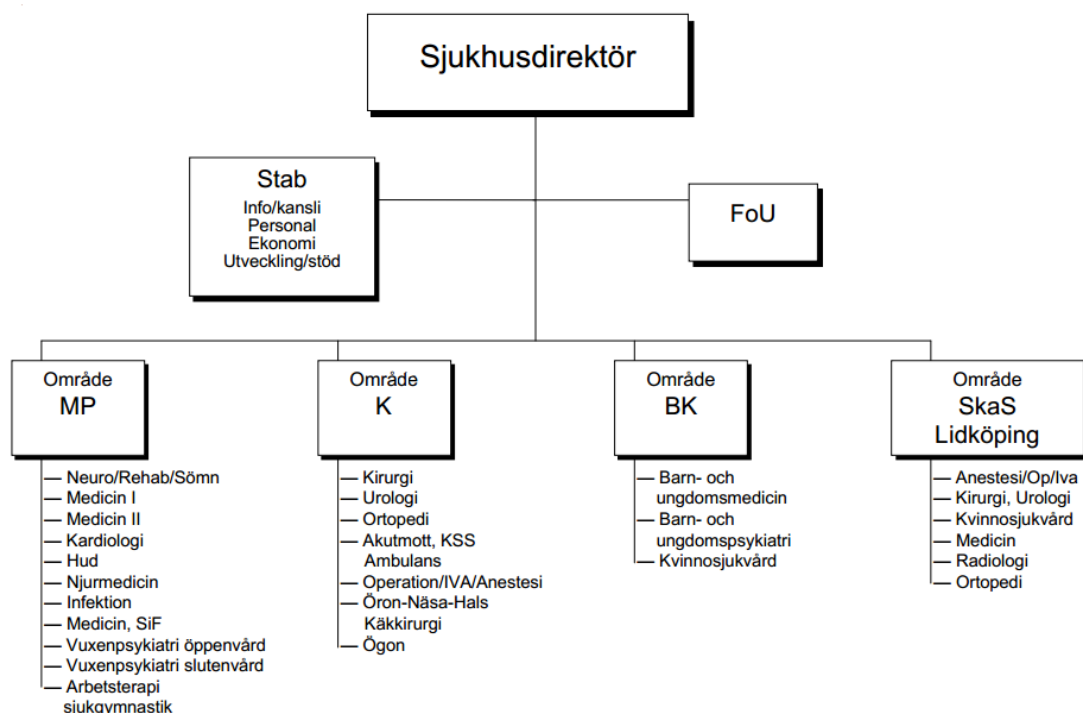
Budgetavvikelser inom verksamheten är enligt Hillberg(2012) ganska svåra att hantera. Han menar att förutsättningarna kan ändras väldigt mycket under året vilket gör det mer eller mindre omöjligt att uppnå en budget i balans. Han betonar istället vikten av att alla gör sitt bästa och arbetar för att effektivisera processerna i de enskilda enheterna. Kungälv Sjukhus arbetar aktivt med att motivera och uppmuntra medarbetarna genom att erbjuda möjligheter till att bedriva projekt och andra utvecklingsfrämjande åtgärder. Hillberg(2012) anser vidare att man inte har några större avvikelser i förhållande till andra sjukhus.

En framgångsfaktor för Kungälv Sjukhus enligt Hillberg(2012) är att man arbetar utifrån ett helhetsperspektiv där varje enskild klinik arbetar för sjukhusets bästa. Det kan vara svårt att få detta styrsätt att gå ihop med ett decentraliserat synsätt och där varje enhet ständigt arbetar med krav på att hålla budgeten. I vissa fall kan detta styrsätt drabba enskild enhet som får ta vissa kostnader för verksamhetens bästa. För att kunna styra på detta sätt krävs att det finns en god sammanhållning inom ledningsgruppen och att alla är överrens. Hillberg(2012) anser trots svårigheterna med att implementera detta, att det är en framgångsfaktor för att minimera avvikelserna och leda verksamheten till framgång.

4.3 Skaraborgs sjukhus

Skaraborgs Sjukhus erbjuder behövande patienter specialiserad hälso- och sjukvård av högsta kvalitet inom kommunerna och sjukhusen i Falköping, Lidköping, Mariestad och Skövde. Sjukhuset i Skövde är den största enskilda enheten. Skaraborgs Sjukhus har enligt Jansson(2012) omkring 4500 anställda. Balansomslutningen uppgick för år 2011 till 3,5 miljarder SEK och är ständigt ökande. De fyra sjukhusen i respektive kommun betjänar ett upptagningsområde som motsvarar cirka 450, 000 invånare.

4.3.1 Organisationsstruktur



Figur 13: Organisationsstruktur Skaraborg Sjukhus (Jansson 2012).

Inom Skaraborgs Sjukhus sitter sjukhusdirektören högst upp inom organisationen med understöd av en stab bestående av en kansliavdelning, personalavdelning, ekonomiavdelning och informationssystem-/utvecklingsavdelning. Parallellt med denna stab finns en FoU avdelning som arbetar med forskning och utveckling inom patientrelaterade processer. De innehar även en roll som innebär ansvarstagande, stöd och främjande av forsknings- och utvecklingsrelaterade frågor.

Skaraborgs Sjukhus har även 2 årliga möten som är en del av budgetuppföljningen och där sjukhusledningen och verksamhetscheferna träffas och diskuterar olika aspekter av verksamheten. Skaraborgs Sjukhus har 4 olika områden som man erbjuder vård inom och dessa innefattar: Medicin/Psykiatri(MP), Kirurgi(K), Barn- och Kvinnosjukvård(BK) samt Sjukhuset i Lidköping som bland annat erbjuder vård inom ortopedi och Anestesi/Operation/Intensivvård. Dessa 4 områdena innefattar i sin tur verksamhetsområden som ansvaras av verksamhetschefer. Specialiteterna inom de 4 sjukhusen är spridda vilket innebär att patienter kan behöva åka till andra kommuner för att få den vård de är i behov av.

4.3.2 Styrningen

Jansson(2012) beskriver Skaraborgs Sjukhus som en kombination av centralisering och decentralisering. Centraliseringen gör sig främst uttryckt i budgetprocessen och den budgetram som Sjukhusdirektören upprättar för de olika områdena baserat på historik, index och eventuella effektiviseringskrav. Jansson(2012) menar att medarbetarna har väldigt lite att säga till om vad gäller de interna budgetramarna. Även beslut gällande interna effektiviseringskrav och förändringar av budgetar sker på central nivå. Jansson(2012) menar att budgetarbete på decentraliserad nivå kan ge upphov till svårigheter.

”Decentraliserad budget kan innebära att beslut om förändringar för att minska kostnader tas utifrån ett allt för snävt perspektiv, utan helhetssyn och med risk för suboptimering av resurser.”

Decentralisering är enligt Jansson(2012) vanligt förekommande vid planering av eventuella åtgärder och förändringar för att åstadkomma en balanserad ekonomisk situation och arbeta enligt den budget som upprättats på central nivå. Detta arbete sker löpande under året och innefattar både chefer och medarbetare som genom att framföra sina förslag och idéer ger upphov till diskussioner. Skaraborgs Sjukhus överlämnar enligt Jansson(2012) en stor del av ansvaret till medarbetarna, men försöker samtidigt att standardisera processerna för att effektivisera, öka patientsäkerheten samt förbättra den ekonomiska situationen i verksamheten.

4.3.3 Balanserat styrkort

Det balanserade styrkortet har enligt Jansson(2012) en väldigt central roll i budgetuppställandet och verksamhetens strävan efter målsättningar. Skaraborgs Sjukhus har riktat fokus mot följande 4 perspektiv som de anser är mest relevant för att uppnå målsättningen med en verksamhet i balans: Patientperspektiv, Processperspektiv, Medarbetar/lärandeperspektiv och ekonomiperspektiv.

Patientperspektiv – Målsättningen för Skaraborgs Sjukhus är att tillämpa ett hälsofrämjande synsätt och erbjuda patienterna vård av hög kvalitet i kombination med ökad patientdelaktighet. Sjukhuset skall sträva efter ökad tillgänglighet för att erbjuda patienterna vård vid behov utan längre väntetider.

Processperspektiv – Utgångspunkten för detta perspektiv är att verksamhetsområdena inom sjukhuset skall arbeta för att utveckla processerna inom verksamheten. Jansson(2012) menar att detta sker på både intern och extern nivå. Det kan exempelvis röra sig om kvalitetsmått i syfte att förbättra resultaten och leda verksamheten till framgångsrika resultat. Skaraborgs Sjukhus skall utöver detta även erbjuda patienterna patientsäker vård och arbeta i linje med de uppsatta miljömålen för sjukhuset.

Medarbetar/lärandeperspektiv – Skaraborgs Sjukhus skall enligt Jansson(2012) sträva efter en kultur som främjar jämlikhet, kommunikation, samverkan och gott bemötande. Medarbetarna skall även agera utifrån Skaraborgs Sjukhus bemanningsstrategi som innebär att medarbetarna ska anpassa sig efter behov, förutsättningar och uppdrag. Man skall i samband med detta även upprätta en kompetensförsörjningsplan för att motivera och säkerställa att medarbetarna har den kompetens

som krävs för uppnå de tilldelade uppdragen i överenskommelsen. Slutligen är målsättningen att medarbetarna skall genomgå ett utbildningsuppdrag som är en slags praktik för att integrera personal i arbetssättet och öka kvaliteten i vården.

Ekonomiperspektiv – En av de viktigaste målsättningarna för Skaraborgs Sjukhus är att åstadkomma en ekonomi i balans. Detta skall ske genom att säkerställa att det ekonomiska utfallet och kostnadsutvecklingen ligger i linje med de budgeterade värdena. Verksamheten skall även arbeta kontinuerligt med effektiviserings- och produktivprocesser för att minimera eventuella förluster. Detta innebär att samtliga verksamheter skall arbeta i syfte att reducera onödig resursförbrukning och öka sparmedvetandet i sjukhuset. Slutligen är kostnadskontroll en viktig aspekt att ha i åtanke enligt Jansson(2012). Detta innebär att alla verksamheter skall arbeta för att hålla ner kostnadsnivåerna och säkerställa att de inte överstiger de budgeterade kostnaderna.

4.3.4 Ansvarsheter

Skaraborgs Sjukhus har enligt Jansson(2012) utfördelat ett decentraliserat kostnadsansvar till alla enheter inom verksamheten. Chefer på samtliga organisationsnivåer har ett ansvar att hålla de ekonomiska ramar som tilldelats. Detta innebär att sjukhuset ständigt måste arbeta med kostnaderna inom verksamheten då de ekonomiska resurserna som sjukhuset fått till förfogande genom överenskommelsen med hälso- och sjukvårdsnämnden inte kan ökas. De ekonomiska ramarna som man har att agera inom lägger grunden för de förutsättningar man har att agera inom för att uppnå de uppdrag som finns i överenskommelsen.

Den ekonomiska ersättningen uppgår för år 2013-2014 uppgår till omkring 3,2 miljarder SEK. Omkring 80 % av dessa 3,2 miljarder SEK är ett basåtagande varav 50 % av basåtagandet är prestationsersatt. De övriga 50 % är fasta och de erhåller man oavsett prestation. De resterande 20 % är uppdelade i målrelaterad ersättning och riktade uppdrag, varav cirka 3 % är målrelaterad ersättning. Målrelaterad ersättning innefattar bland annat kvalitet, tillgänglighet och patientnöjdhet medan riktade uppdrag är överenskomna uppdrag som finns formulerade i överenskommelsen som man skall genomföra. Uppföljningen av målen sker med hjälp av s.k. DRG-poäng som innebär att man poängsätter prestationerna.

Jansson(2012) menar att det är av yttersta vikt att samtliga verksamhetsområden tar ansvar för att leda sjukhuset i riktning mot de målsättningar som finns för verksamheten. Detta är även en viktig pusselbit i jakten på att uppfylla de krav som finns i överenskommelsen för att erhålla hela ersättningsbeloppet.

Om man skulle producera mer än vad som angetts överenskommelsen medför detta inte mer intäkter per automatik utan endast mer kostnader. Det är därför viktigt ur Skaraborgs Sjukhus perspektiv att man ständigt arbetar med kostnadsreducerande åtgärder för att inte överstiga detta tak. Detta ”tak” är enligt Jansson(2012) baserat på en ersättningsmodell som beräknar ”takbeloppet” per nämndområde och tar befolkningsmängd, ålder och civilstånd i beräkning. Sammanfattningsvis kan man säga att kostnadsansvar är en viktig byggsten för att åstadkomma en ekonomi i balans.

4.3.5 Budget

Budgeten är enligt Jansson(2012) ett viktigt styrmedel som anger de ekonomiska restriktioner och ramar verksamheten kan agera inom. Budgeten utgör tillsammans med styrkortet och övriga planer, verksamhetsplanen för Skaraborgs Sjukhus under ett kalenderår. Trots betydelsen av budgeten som styrmedel menar Jansson(2012) att det finns möjligheter att tillämpa en budgetlös styrning genom upprättande av tydliga måttal för kostnader, produktivitet och effektivitet. Hon menar vidare att fördelar med budgeten är att den visar tydligt vilka restriktioner verksamheten har vilket underlättar kontroll över kostnadsnivåerna. Nackdelen med budgeten enligt Jansson(2012) är att den i stor utsträckning baseras på historiska data vilket omöjliggör rättvis omfördelning av de ekonomiska resurserna.

”De chefer som håller sin budget riskerar att få minskad ram kommande år”

De chefer som finns inom Skaraborgs Sjukhus är enligt Jansson(2012) trots detta väldigt tävlingsinriktade och ser positivt på att agera inom de ekonomiska ramar som tilldelats. Detta kan dock vara svårt vid begränsade resurser och stora effektiviseringskrav.

4.3.6 Budgetprocessen

Budgetprocessen inom Skaraborgs Sjukhus följer beställar- utförar principen. Detta innebär att regionfullmäktige utifrån de rådande förutsättningarna beslutar om de ekonomiska ramarna som ska tilldelas hälso- och sjukvårdsnämnden. Budgetarbetet har sin utgångspunkt i april/maj där regionstyrelsen bedömer de ekonomiska förutsättningarna under innevarande år och inför kommande budgetår. I samband med detta sker även en identifiering av effektiviseringsbehov inom Skaraborgs Sjukhus och de underliggande verksamheterna. I augusti/september lämnas interna preliminära budgetramar för respektive område. I samband med detta inleds även förhandlingar mellan beställarna, hälso- och sjukvårdsnämnden och utförarna, Skaraborg Sjukhus. I slutet på september har man nått en vårdöverenskommelse som innefattar uppdraget för Skaraborg Sjukhus för kommande året och den ekonomiska ersättning de erhåller för att utföra dessa uppdrag. Överenskommelsen leder vidare till att sjukhusdirektören som ansvarar för upprättande av interna budgetar inom de olika områdena fastställer de interna budgetramarna. De interna budgetramarna baseras enligt Jansson(2012) på historisk budget med justering för effektiviseringskrav, index för prisförändringar och eventuella verksamhetsförändringar. I november månad sker en serviceöverenskommelse med regionservice som är en serviceleverantör inom inköp, administration, transport och andra liknande tjänster. Skaraborg Sjukhus upprättar även ett styrkort och en detaljbudget vid denna tid på året. Detaljbudgeten för respektive enhet skall senast införas i budgetsystemet i januari. Vid årsskiftet avslutas denna upprättande process med att man upprättar ett styrkort för varje område och de underliggande verksamhetsområdena som lämnas till sjukhusdirektören. Därefter sker inga budgetförändringar förutom vid revideringar som exempelvis lönerrevisioner. Jansson(2012) menar att de upprättade budgetarna för verksamheten och verksamhetsområdena är rörlig.

”Det finns möjlighet för respektive område att budgetera om mellan enheter och mellan konton. I praktiken ligger dock oftast den historiska budgeten kvar och räknas upp med index”.

4.3.7 Budgetuppföljning

Skaraborg Sjukhus arbetar enligt Jansson(2012) med kontinuerliga uppföljningar på både extern och intern nivå. Externa uppföljningar sker månadsvis till regionstyrelsen enligt en överenskommelse.

Uppföljningar som sker internt är mer omfattande och innefattar både uppföljningar av verksamheten som helhet samt verksamhetens olika områden. Skaraborg Sjukhus genomför löpande uppföljningar i form av standardiserade rapporter och diagram som visar budgetavvikelser och kostnadsutveckling för hela verksamheten. Dessa rapporter och diagram som upprättas av ekonomiansvariga skickas vidare till budgetansvariga chefer månadsvis och visar utvecklingen för varje månad samt hela perioden. Det är budgetchefernas ansvar att vidta eventuella åtgärder om exempelvis kostnaderna överstiger de budgeterade kostnaderna. Detta material är åtkomligt för alla medarbetare.

Utöver detta lämnar varje område en ekonomisk rapport 5 gånger per år som sker i mars, maj, augusti, oktober och december. Denna rapport upprättas med utgångspunkt från målsättningarna som formulerats i det balanserade styrkortets ekonomiperspektiv. Denna rapport är mer komplex än den som sker månadsvis och innefattar bland annat en ekonomisk prognos för året, kostnadsutvecklingen i förhållande till tidigare år och kostnadsutfall jämfört med de budgeterade värdena. Den ekonomiska rapporten skall även innefatta en djupare analys där man redogör för de bakomliggande faktorerna till utvecklingen samt hur man hanterar eventuella avvikelser. Budgetavvikelser som uppstår för sjukhuset som helhet rapporteras månadsvis till regionstyrelsen och kräver att alla verksamhetsområden vidtar åtgärder för att korrigera denna obalans.

Den centrala sjukhusledningen på Skaraborgs Sjukhus har även 2 årliga möten tillsammans med områdescheferna och verksamhetscheferna. I dessa möten förekommer diskussioner, uppföljning och eventuella handlingsplaner kring de mål som formulerats i verksamhetens balanserade styrkort.

4.3.8 Budgetavvikelser

Nedan följer det prognostiserade resultatet och det faktiska resultatet för Skaraborgs Sjukhus de senaste 5 åren:

År	Prognostiserat resultat	Faktiskt resultat	Avvikelse
2012	0		
2011	- 35 000 000	- 26 069 000	8 931 000
2010	0	29 813 000	29 813 000
2009	- 85 000 000	- 43 448 000	41 552 000
2008	- 30 000 000	- 44 437 000	14 437 000

Figur 14: Budgetavvikelser från Skaraborgs sjukhus årsredovisningar 2008-2012

I tabellen ovan kan man avläsa att den ekonomiska situationen för Skaraborgs Sjukhus ur ett helhetsperspektiv förbättrats i positiv riktning. Jansson(2012) menar att den vanligaste av anledningarna till underskott är att de tilldelade ekonomiska resurserna från Hälso- och Sjukvårdsnämnden inte räcker till.

Inför 2011 var förutsättningarna ganska tuffa med ett effektiviseringskrav på omkring 30 miljoner SEK. Man skulle även genomföra omfattande satsningar, bland annat för att uppfylla vårdgarantikraven och korta ner väntetiderna för patienterna. Detta gjorde att man genererade ett resultat på -26,1 miljoner SEK. Jansson(2012) menar att resultatet i själva verket skulle bli ännu sämre än utfallet men att vissa oförutsägbara händelser förhindrat detta. De största faktorerna till detta var att man erhöll ett tillskott på 5,7 miljoner SEK samtidigt som kostnaderna för de sociala avgifterna minskade med cirka 50 % motsvarande 7,9 miljoner SEK. Detta kan ge en bild av verksamheten som inte överensstämmer med verkligheten.

Enligt Jansson(2012) genomför Skaraborgs Sjukhus löpande uppföljningar under året för att upptäcka och korrigera eventuella avvikelser i ett tidigt skede. Överskridelser av budgeten hanteras genom att cheferna upprättar handlingsplaner på sjukhusövergripande nivå för att försöka redovisa en ekonomi i balans.

År 2010 genererade Skaraborgs Sjukhus ett överskott på 29,8 miljoner SEK som vanligtvis förs in i verksamhetens egna kapital. För att använda detta kapital sker en prövning i samband med upprättandet av detaljbudgeten som eventuellt godkänns av regionstyrelsen. Målsättningen för Skaraborgs Sjukhus är att åstadkomma en ekonomi i balans utan användning av det egna kapitalet.

Under åren 2008 och 2009 genererade man ett underskott på omkring 44 miljoner SEK. De bakomliggande faktorerna till detta var att intäkterna som man hade förväntat sig uteblev samtidigt som kostnaderna sköt i höjden. Jansson(2012) menar återigen att detta har sin grund i att man inte erhöll de ekonomiska resurserna som man begärde från hälso- och sjukvårdsnämnden i kombination med stora effektiviseringskrav. Sjukhuset gjorde även omfattande satsningar för att uppfylla kraven för vårdgaranti som krävde en hel del ekonomiska resurser. Under år 2008 ökade även antalet patienter på akutmottagningen vilket gav upphov till högre kostnader än det som budgeterats.

Hantering av avvikelser inom Skaraborgs Sjukhus innebär enligt Jansson(2012) att man genomför interna omfördelningar. Om verksamheten ger upphov till negativa avvikelser innebär det inte per automatik att man erhåller fler ekonomiska resurser. Istället ställs det krav på ansvarig chef att vidta åtgärder för att korrigera avvikelserna.

”Ny, utökad budget erhålls i princip bara om ett uppdrag utökats via beställning eller om medel tillförts regionalt t.ex. för en ny kostnadskrävande medicinsk metod.”

Detta sker dock väldigt sällan vilket ställer krav på cheferna att genomföra effektiviseringar och verksamhetsrelaterade förändringar. Jansson(2012) menar vidare att det läggs för mycket fokus på analys av budgetavvikelser snarare än fokus på analys av den verkliga kostnadsförändringen och eventuella åtgärder för att effektivisera verksamheten. En framgångsfaktor för Skaraborgs Sjukhus är enligt Jansson(2012) att skapa en verksamhet där samtliga medarbetare och chefer har ett ansvar för att leda verksamheten i linje med de uppsatta mål som finns för sjukhuset.

5. Analys och slutsatser

Ovan redovisades kartläggningen av de två verksamheterna som valdes för att kunna besvara våra frågor som formulerades. Frågorna formulerades för att på ett tydligare sätt kunna komma åt vad som kan orsaka avvikelser för sjukhusen, det finns självklart andra frågor som är väsentliga som kan bidra till att fler faktorer hittas men vi valde dessa för att vi tror att organisationsstrukturen, styrningen och processerna i verksamheten påverkar verksamhetens effektivitet, flexibilitet och förmåga att anpassa sig på ett tydligt sätt.

Båda sjukhusen agerar i samma region och opererar under Västra Götalandsregionens riktlinjer, dessa i sig styrs först och främst av regionfullmäktige och därefter av olika nämnder som består av politiker, se ovan för mer detaljerad beskrivning. Resurserna som är i form av skatteintäkter fördelas av nämnderna med en särskild resursfördelningsmodell som är utvecklad för regionen. Alla sjukhus utan undantag blir tilldelade sina resurser från regionen på samma sätt. Sjukhusen kan till en väldigt begränsad nivå generera egen intäkt, men dessa intäkter är väldigt begränsade. Resursfördelningsmodellens egenskaper har redovisats ovan. Sättet som sjukhusen blir tilldelade resurser kan orsaka bekymmer för sjukhusen, särskilt ekonomiavdelningarna.

5.1 Västra Götalandsregionen

I den teoretiska referensramen ovan beskrevs en modell för hur icke vinstdrivande verksamheter såg på sina processer. Politikerna som utvärderar verksamheterna fokuserar endast på utförandet och kanske framförallt utfallet av processerna i verksamheten. I en verksamhet som i våra fallorganisationer, där sjukhusen inte kan eller till en begränsad nivå kan påverka intäkterna skiftas det fokus mot transformationen av de resurserna. Hillberg nämner detta för Kungälv's sjukhus där processerna är det enda viktiga som han kan fokusera på som ekonomichef. Istället för att försöka generera intäkter fokuseras det alltså mer på att effektivisera processerna så att resurserna genererar så mycket utfall som möjligt.

Den beställar- utförarmodell som alla sjukhus befinner sig i beskrevs också i tidigare avsnitt. Nämnderna fungerar som beställare, men har också en uppgift att genom undersökningar försöka ha koll på hur mycket sjukvård som kommer att behövas i regionen. Efter undersökningarna och resultatet av dessa beställer man sjukvård från sjukhusen i enlighet med resultaten. Detta innebär att sjukhusen och särskilt ekonomin för sjukhusen är beroende av att de undersökningarna ger rättvisande resultat. En plötslig förändring såsom influensa eller andra sjukdomar som drabbar regionen kan plötsligt leda till avvikelser från den förutspådda mängden sjukvård som behöver produceras. De avvikelser som kan uppstå i de undersökningarna kan drabba sjukhusens ekonomi och därmed budgeten. Detta utgör alltså en ytterligare faktor som kan förklara avvikelserna för sjukhusen. Sjukhusen har utförarrollen i modellen och därmed ansvariga för produktionen av den mängden sjukvård som beställs. Den mängden sjukvård och hur mycket resurser som kommer att tilldelas sjukhusen avtalas om i den så kallade förhandlingen. Ansvariga från sjukhusen förhandlar med beställarna om hur mycket resurser som kommer att behövas för att producera den mängden sjukvård som önskas av beställarna. Den här processen innebär att de ansvariga som representerar sjukhusen i förhandlingarna bär ansvaret för att veta vad den mängden sjukvård som beställs kommer att kosta att producera eller om sjukhusen har kapacitet att producera detta. Det finns en möjlighet att de ansvariga missbedömer hur mycket sjukvården som beställs kommer att kosta för sjukhusen att producera. En missbedömning om kostnaden kan innebära mer eller mindre resurser till sjukhusen efter förhandlingarna. Vid eventuell allokering av för lite resurser som orsakas av missbedömningen av kostnaderna från de ansvarigas sida skulle kunna leda till avvikelser i budgeten.

Sjukhusen utvärderas senare av politiker och ansvariga från Västra Götalandsregionen, vad förhandlingarna kommer att grundas på under kommande år och hur mycket resurser som kommer att fördelas till sjukhusen är starkt beroende av sjukhusens effektivitet. Effektivitet kan i det här fallet uppfattas som ett abstrakt begrepp men sjukhusen utvärderas efter olika mått som mäter effektiviteten. Hälften och ibland mer än hälften av ersättningen som sjukhusen får för den sjukvården de har producerat är rörlig och baseras dels på hur mycket sjukvård som har producerats men också kvaliteten på sjukvården är avgörande. På det här viset skapar Västra Götalandsregionen incitament för sjukhusen att producera sjukvård med hög kvalitet. Förutom utvärderingarna som görs för att tilldela ersättning till sjukhusen har även sjukhusen starkt bindande direktiv som måste genomföras. Ett exempel på detta är sjukvårdsgarantin som innebär en garanterad sjukvård inom 90 dagar för behovande. Det finns flera exempel på direktiv som detta. Allt detta uttrycker en starkt centraliserad form av styre av sjukhusen. När det handlar om sjukvård kan den här formen av styrning vara väldigt bra. Ekonomiska avvikelser är sådana som kan accepteras och åtgärdas men avvikelser i sjukvården skulle vara förödande för sjukhusen och patienterna. Den strama styrningen med mycket uppföljningar både inom sjukhusen och från Västra Götalandsregionen är väldigt avgörande för så lite avvikelser som möjligt i sjukvården. Men den här uppsatsen fokuserar på det ekonomiska perspektivet och från det perspektivet innebär allt det här ännu mer bundna händer för ekonomiavdelningarna inom sjukhusen.

Kraven som ställs på sjukvården och sjukhusen kan finnas vara naturliga och välformulerade men detta kan även innebära svårigheter för ekonomiavdelningarna i sjukhusen att hålla budgeten. Tidigare nämndes hur ekonomiavdelningarna för sjukhusen, särskilt i icke-vinstdrivande verksamheter fokuserade på transformationsprocessen. En problematik som uppstår i transformationsprocessen är de direktiven och tydliga kvalitetskraven som ställs. Man har alltså begränsade resurser men är också relativt begränsade när det gäller handlingsutrymme för att förändra processerna. Ekonomiavdelningar som har riktat fokus mot processerna, måste ha kvalitén i sjukvården och har begränsade resurser. Detta skulle kunna vara ytterligare en faktor som försvårar för ekonomiavdelningarna att hålla budgeten.

I tidigare avsnitt beskrevs olika metoder för att styra verksamheterna, varje metod karakteriseras av olika egenskaper. Vad som kan uppfattas som mindre bra i styrningen i Västra Götalandsregionen är den bristande delaktigheten av sjukhusen i olika beslutsprocesser. En delaktighet i olika planerings och budgeteringsprocesser kan vara en faktor till mindre avvikelser. Detta för att de som sköter planeringen och målsättningen för sjukhusen i Västra Götalandsregionen skulle kunna ha mindre koll på sjukhusens situation än vad till exempel ekonomicheferna har. Varje sjukhus har till en viss del olika demografi och kliniker att anpassa sig efter, detta bör medföra en mindre generell planeringsprocess. Ovan nämns att allokeringssmodellen var en beställar- och utförarmodell där planeringen gjordes mellan parterna genom en förhandling eller överenskommelse. Delaktigheten från sjukhusens sida kan tyckas brista vid planeringsprocesser högre upp i organisationen. Ett exempel skulle kunna vara platsgarantin, det kan finnas sjukhus som har mindre platser och fler patienter som behöver sjukvård i sjukhuset under längre period vilket skulle till exempel försvåra möjligheten att betjäna nya patienter. Med delaktighet från sjukhusens sida skulle sådana problem tas upp och mer skraddarsydda målsättningar skulle kunna sättas upp för sjukhusen. Med det sagt bör det inte uppstå någon uppfattning om att sjukhusen inte är delaktiga överhuvudtaget, den kan tyckas vara otillräcklig, inte obefintlig. I kartlägningsavsnittet ovan finns organisationsstrukturen för Västra Götalandsregionen, den uttrycker komplexiteten som finns inom organisationen. Det är en organisation som ansvarar för många sjukhus, skolor och annat som finns i området. Organisationen finansieras med skatteintäkter vilket adderar en politisk dimension i verkligheten. Med komplexitet i det här fallet menar vi dels att det finns många verksamheter i organisationen och att verksamheterna agerar i olika branscher och delvis olika geografiska områden. Med hög komplexitet i verksamheten och en dynamisk omgivning kan en mer central styrning som utförs

med noggrannhet och av kunniga människor leda till en mer jämn nivå i kvaliteten som produceras. Detta skulle också innebära en mer kostnadseffektiv form av styrning, istället för att dela på planeringsprocessen och låta den genomföras flera gånger av olika verksamheter som skulle innebära högre kostnader. Dock kan det, precis som uttryckt ovan leda till mer påfrestningar för sjukhusen.

Undersökningen som har gjorts både för kartläggningen av sjukhusen och för att förstå oss på avvikelserna visar även på att det finns makrofaktorer som kan ha stor påverkan på avvikelserna. Ovan redovisas ekonomiavdelningarnas situation där ekonomiavdelningarna i sjukhusen ofta utsätts för situationer som de inte har någon, eller väldigt liten påverkan på. Detta gäller för makrofaktorer också, nämligen att inte kunna påverka men att det finns förutsättningar för att förebygga eventuella risker. En sådan makrofaktor som framgick för båda sjukhusen är demografin. Vissa områden i regionen har en mer såkallad dynamisk demografi, en demografi som fluktuerar över tid. För sjukhusen innebär detta öknings i befolkningen, särskilt en ökning av äldre befolkning. Då efterfrågan på sjukvård hos äldre är mer orsakar en ökning av äldre befolkning en högre efterfrågan på sjukvården i området vilket blir en påfrestning för sjukhusen. Påfrestningen som uppstår till följd av ökad efterfrågan innebär en ökning i mängden resurser som behövs. Det blir alltså förutom arbetsbörda en ekonomisk påfrestning, vid de fallen då dessa faktorer har missats vid förhandlingsprocessen och i överenskommelsen kan dessa medföra budgetavvikelser. Demografiska dynamiken i området är en relativt lätt händelse att förutse av både Västra Götalandsregionen och sjukhusen, inte minst genom de undersökningar som görs inför varje kommande år och tillgången till data som finns för dagens intressenter. En annan faktor som kanske inte kan ses som makro men är definitivt bortom sjukhusens och regionens möjlighet att påverka är plötsliga sjukdomar som drabbar området. Ett sådant exempel är influensor, som under de senaste åren har drabbat världen med jämna mellanrum. Dessa är saker som uppstår och utvecklas utanför sjukhusen och oftast ibland regionen som till högsta grad påverkar sjukhusen. Detta skulle också innebära en påfrestning för sjukhusen både som arbetsbörda och ekonomiskt. Den stora nackdelen med den här formen av händelser jämfört med till exempel demografin är att dessa är väldigt svåra och nästan omöjliga att förutse. Det är med andra ord omöjligt för sjukhusen och regionen att införa en sådan händelse i överenskommelsen. Dock skulle man kunna förebygga en sådan risk med att lämna en buffert i resurspaketet som är till för att täcka kostnaderna för en sådan situation, men detta kan vara lättare sagt än gjort med tanke på de knappa resurser som ibland finns i regionen.

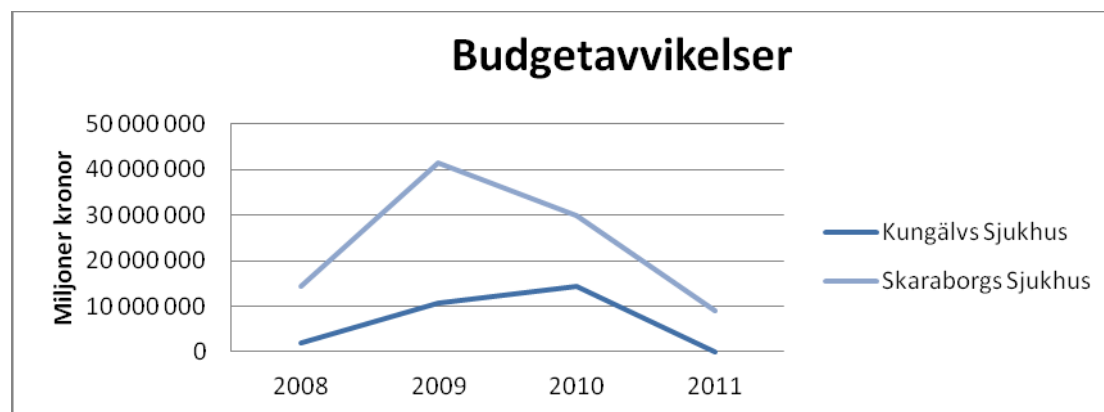
En annan faktor som kan leda till budgetavvikelser och är högst relevant för sjukhusens budget är behovet av nya inventarier, båda sjukhusen redovisar årligen sina investeringar som har gjorts under året. Av redovisningen framgår det att båda sjukhusen har investerat varje år de senaste åren. Dessa investeringar berör till stor del investeringar som görs för att kunna producera den sjukvård som efterfrågas. För att kunna uppfylla kraven och producera sjukvården behövs det ibland en till eller flera till av redan befintliga inventarier eller en ersättning av en inventarie som inte fungerar väl. Investeringarna kan även beröra nya lokaler för fler utrymme eller ibland flera anställda för att kunna erbjuda önskad sjukvård. Vilka inventarier som kommer att behövas under kommande period är på grund av undersökningarna redan tydliga för Västra Götalandsregionen och sjukhusen. Därför orsakar inte dessa former av investeringar eller köp av inventarier särskilt mycket avvikelser i budgeten. Däremot vid de fall då några inventarier slutar fungera och behöver ersättas kan det uppstå problematik att finansiera dessa. Detta skulle kunna innebära en plötslig och oplanerad förbrukning av resurser vilket kan orsaka avvikelser i budgeten.

Förutom plötsliga behov kan plötsliga förändringar i prisnivåer vara av stor betydelse för sjukhusens budget. Fluktueringar i prisnivåer är en risk som många verksamheter utsätts för, inte minst sjukhusen. Prisökning i läkemedelspriser eller annat som används frekvent av sjukhusen skulle kunna komma med antingen en efterfrågeshock som kan orsakas av till exempel influensor men också av utbudshock till följd av bristande produktion. Dessa är risker som definitivt kan

orsaka avvikelser i budgeten. I sjukhusens årsredovisningar framgår det vissa åtgärder för att hantera risken. Risken kan hanteras på många sätt men även hanteringen av den här risken innebär ökade kostnader för sjukhusen, då eliminering av risk inte alltid är gratis. Inköp av ett större lag då man förväntar sig prisökningar skulle kunna vara en sådan metod, lägga undan reserver för att täcka dessa prisökningar en annan.

Ovan analyserades de faktorer som kan påverka sjukhusens budget utifrån Västra Götalandsregionens perspektiv och den generella makrotillvaron. I den teoretiska referensramen beskrivs planerings och budgeteringsfaser. Budgetuppföljning och kanske budgetanalysfasen skulle kunna ha en påverkan på budgetavvikelsena som sjukhusen upplever. Påverkan av uppföljning och analysfasen på budgetavvikelsena skulle kunna vara i två nivåer. Den första som är från ett styrningsperspektiv är mer en psykologisk påverkan. För verksamheter vars tillvaro inte är beroende av vinst och ekonomisk resultat som sjukhusen i det här fallet kan det uppstå problem att ge incitament till ekonomiavdelningarna i sjukhusen att agera efter Västra Götalandsregionens vilja. Detta problem uppstår delvis av bristande möjlighet i sådana verksamheter att införa incitamentsystem till skillnad från andra verksamheter. Ett exempel på incitamentsystem som kan införas i vinstdrivande verksamheter är bonussystem. Självklart ska man förvänta sig att personalen som jobbar på ekonomiavdelningarna sköter sitt jobb på bästa möjliga sätt. Men vad är det egentligen som får ekonomichefen att uppnå så lite avvikelse i budgeten som möjligt från ett styrningsperspektiv? Svaret på den frågan är till en väldigt stor del chefernas professionalitet men också uppföljningen av budgeten och konsekvenser som dessa får från Västra Götalandsregionen. Under intervjun som genomfördes för att kartlägga både sjukhusen och ekonomichefernas perspektiv framgick det att cheferna tillsammans med andra chefer från andra sjukhus och en ledare från Västra Götalandsregionen har månatliga möten för att både planera och utvärdera. En utvärdering som innebär ett krav på att förklara avvikelserna kan vara incitament för ekonomicheferna att försöka hålla budgeten. En annan faktor som inte framgick av intervjun men som möjligen kan finnas är konkurrensen mellan ekonomicheferna för sjukhusen. Utvärderingarna görs både personligen och i grupper, just utvärderingarna i grupp skulle kunna utveckla någon form av grupptryck. Dessa incitament skulle kunna vara en faktor för varför det kan uppstå mindre avvikelser. Den andra nivån av uppföljningsfasen som kan ha påverkan på avvikelserna är en mer systematisk sådan. Det är nämligen hur, var och hur ofta dessa utvärderingar genomförs av Västra Götalandsregionen. En mer stram styrning i form av mer frekventa utvärderingar och uppföljningsmöten kan leda till mer skärpta ekonomichefer vilket kan påverka budgetavvikelsena. Vad gäller var och hur, skulle uppföljningsmöten i både grupp och för varje ekonomichef för sig kunna vara till fördel. Anledningen till detta angavs ovan.

Ovan gjordes analyser om andra faktorer än just sjukhusens specifika situation. Den här delen av analysavsnittet kommer att ägnas åt sjukhusen. Först och främst kan vi konstatera att Skaraborgs sjukhus har under de senaste fem åren haft större avvikelser än Kungälvssjukhus. Detta visas grafiskt i figuren nedan.



Figur 15: Budgetavvikelser inom Kungälv och Skaraborgs sjukhus

Grafen ovan redovisar avvikelserna som har uppstått i sjukhusens budget från 2008 och framåt. På grafen syns det tydligt att Skaraborgs sjukhus upplever högre avvikelser än Kungälv Sjukhus. Vilka faktorer som kan orsaka detta diskuteras nedan.

5.2 Kungälv sjukhus

Vi har kartlagt de två utvalda sjukhusens organisationsstruktur, ekonomistyrning, budgetprocess och avvikelserna som har uppstått de senaste åren. I tidigare avsnitt har vi försökt dra slutsatser kring vilka faktorer som kan ha orsakat avvikelser men som sjukhusen inte direkt kan påverka. I den här delen av analysavsnittet analyserar vi resultatet av kartläggningen av sjukhusen.

Kungälv sjukhus ansvarar över ett område som har ungefär 120 000 invånare och omsätter ungefär 1 miljard kronor. Sjukhusets organisation består av totalt 8 enheter och därtill ungefär 7 supportavdelningar som ansvarar för allt från ekonomin till personal (se figur ovan). En enhet som skiljer sig en hel del från andra sjukhus är ambulanshelikoptern som är under sjukhusets styre. En mindre komplex verksamhet skulle kunna innebära en verksamhet som är lättare att styra och därmed lättare att nå mindre avvikelser i både sjukvård och ekonomi. Den mindre komplexa (i förhållande till Skaraborgs sjukhus) organisationen som Kungälv sjukhus har, gör det möjligt för ledningen att styra decentraliserat men samtidigt behålla sammanhållning och kontroll över enheterna. Varje enhet har en ansvarig, ansvarsområdet för dessa är dels kvaliteten på sjukvården men också resursåtgången. Att fördela ansvar till de personer som sitter i och därmed har bättre insikt i enheterna kan vara till fördel för sjukhusets budget. Den relativt lilla verksamheten möjliggör för sjukhusen att ha möten och träffar med de olika enhetsansvariga mer frekvent. Detta betonas även av Hillberg som en aspekt vilket underlättar administrationens uppgifter. Så även om enhetsansvariga sitter på ansvar har administrationen möjlighet till en mer central och kanske stramstyrt genom nära kontakt med dessa. En annan fördel med mindre verksamheter är möjligheten för ledningen att skapa en bättre sammanhållning i sjukhusen. Detta skulle sedan kunna leda till närmare samarbete. Samarbetet är avgörande för Kungälv sjukhus, då sjukhuset får resurser tilldelade till hela sjukhuset och inte till varje enhet. Hur mycket varje enhet erhåller diskuteras sedan fram av enhetscheferna och ledningsgruppen. Hillberg betonar att solidaritet i sjukhuset är ibland väldigt avgörande för att budgeten skall hållas, enheterna som behöver mer resurser kan alltså bli tilldelade detta med stöd av andra enheter. Just den här sammanhållningen som sedan kan leda till solidaritet och därmed påverka budgeten kan ha och göra med hur stor organisationen är.

Kungälv sjukhus har i grunden ett decentraliserat styre, även om möjligheterna till centralt styre finns (se ovan). Demokratiska processer i samband med planeringen och budgeteringen i sjukhusen tror vi är avgörande för budgetavvikelserna. Även om detta är ett mindre sjukhus och ledningens möjlighet att detaljplanera är större delaktighet från enhetscheferna fortfarande väldigt avgörande. Delaktigheten kan vara en motiverande faktor för enhetscheferna men framförallt är det en möjlighet för de att kommunicera deras behov. Genom en Samverkansgrupp (CSG) där representanter från alla aspekter i sjukhuset är med kommunicerar man fram lösningar på olika problem som uppstår. Vilket skulle kunna vara en lösning på problemet med delaktighet.

Sjukhuset styrs med ett balanserat styrkort som innehåller olika perspektiv (se ovan). Detta är en generell form av styrning som gäller för alla sjukhus som finns i Västra Götalandsregionen. Detta skulle kunna vara ett bra exempel på hur ett centralt styre kan vara, det är samma modell för

styrning i alla sjukhus. Dessa är reglerade av Västra Götalandsregionen. Även om sjukhusen i det här fallet blir tilldelade en styrmodell har man möjligheter att modifiera och anpassa dessa för verksamheten. Att få stöd centralt med sådana saker tror vi kan vara bra för sjukhusen om de får möjlighet att anpassa. Styrkortet fungerar på något sätt som en utgångspunkt för alla sjukhus, detta kan leda till att alla sjukhus rör sig på samma riktning. Vad gäller styrningens påverkan på budgeten kan den decentraliserade formen av styrning som man har tillsammans med den sammanhållning som man har lyckats skapa i sjukhuset leda till mindre avvikelser i budgeten.

Ovan diskuterades förskjutning av ekonomiavdelningarnas perspektiv från intäkt till kostnad och transformationsprocesser som sker i verksamheter utan vinstintresse. Detta syns klart och tydligt i Kungälv's Sjukhus också, sjukhuset har inga enskilda ansvarsenheter utan man har valt att rikta fokus på kostnadsansvar i verksamhetens alla delar. Den här förskjutningen kan vara påfrestande för sjukhuset och begränsande för ekonomiavdelningarna att påverka budgetavvikelser. Man har endast ett verktyg i handen för att hålla budgeten och det är att ha så låga kostnader som möjligt. Kungälv's sjukhus till skillnad från andra sjukhus har dock en annan enhet som genererar intäkter, det är ambulanshelikoptern. Sjukhuset bär på allt ansvar angående helikoptern och erhåller därmed alla intäkter. Detta kan vara en väldigt bra möjlighet för sjukhuset att kunna balansera budgeten genom intäkter som genereras av helikoptern.

Budgetprocessen för Kungälv's sjukhus inleds efter överenskommelse som utförs enligt beställar-utförarmodellen. Den överenskommelsen som gäller i två år detta leder till att man i sjukhuset kan skapa en långsiktighet i budgetarbetet och fokusera på resursernas uppföljning och analys. Den här kunskapen om hur mycket resurser som erhålls de kommande två åren underlättar budgetarbetet och påverkar därmed budgetavvikelsena positivt. En annan faktor som kan ha en positiv påverkan på budgetavvikelsena är strukturen på det interna budgetarbetet som genomförs efter överenskommelsen. Man har en hög delaktighet i budgetprocessen där representanter från alla enheter presenterar sina behov, detta kan vara avgörande för mindre budgetavvikelser. För vidare egenskaper om budgetuppställande med uppbyggnadsmetoden se den teoretiska referensramen. Där presenteras även en studie som redovisar vilka metoder som är vanligast inom sjukvården. Den dominerande metoden i Skandinavien är uppbyggnadsmetoden. Delaktighet som uppbyggnadsmetoden innebär tror vi är mycket avgörande för budgetavvikelsena i Kungälv's sjukhus. En annan faktor som kanske inte påverkar verksamhetens ekonomi särskilt mycket men kan ha väldigt avgörande påverkan på budgetavvikelsena är om budgeten är rörlig eller fast. En rörlig budget som anpassas under perioden kan leda till att avvikelserna visas som små eller obefintliga men kommer att ha en väldigt liten påverkan på resursåtgången. En fast budget kan leda till att sjukhusen riktar ännu mer fokus mot effektiviteten när det gäller resursåtgången i sjukhusen, då man vet att budgeten är fast och inga andra resurser kommer att tillkomma. Vårt att notera är att rörliga budgetar är uteslutna för sjukhusen då resurserna som tillkommer redan är bestämda två år innan, genom överenskommelsen.

Kungälv's sjukhus befinner sig även i ett, för budgeten väldigt dynamisk omgivning. Man förklarar sin produktion över tak med ett snabbt växande behov av sjukvård i sjukhusets upptagningsområde till följd av befolkningstillväxten. Detta är en faktor som kan leda till budgetavvikelser som presenterades ovan men den är särskilt viktig för Kungälv's sjukhus. Man menar att söktrycket på sjukhusets akutmottagning har nått historiskt höga nivåer, man har under många år försökt att minska akuta patienter genom ett aktivt arbete med korta vårdtider. Detta verkar inte vara tillräckligt mycket på grund av att Kungälv's sjukhus opererar i regionens mest befolkningsmässigt expansiva område. Det är inte bara befolkningen som ökar kraftigt i området utan även andelen äldre befolkning har ökat kraftigt. Den demografiska faktorn är alltså högst relevant för budgetavvikelsena i Kungälv's Sjukhus fall. Sjukhusen som under de senaste åren har haft en bra ekonomisk balans har hamnat i en svår situation där efterfrågan på sjukvården har ökat men ersättningen inte har ökat tillräckligt mycket för att täcka detta. Sjukhusets eget kapital som

motsvarade 30 miljoner kronor och användes för att balansera budgeten är nu helt borta och man förväntar sig sämre tider rent ekonomiskt om inte ersättningen höjs inom en snar framtid. Trots detta ser vi en minskning i budgetavvikelser (se figur ovan). Detta kan bero på att noggrannheten har ökat i sjukhuset till följd av det dåliga ekonomiska läget vilket kan ha lett till att sjukhuset har ansträngt sig ännu mer och skärpt processerna ännu mer. Detta i sin tur kan ha lett till mindre avvikelser i budgeten.

5.3 Skaraborgs sjukhus

Skaraborgs sjukhus opererar också i Västra Götalandsregionen och betjänar ett upptagningsområde som motsvarar cirka 450 000 invånare. Sjukhuset omsätter ungefär 3,5 miljarder kronor. Sjukhusets ledning består av sjukhusdirektören. Enheterna och klinikerna i organisationen är uppdelade i fyra områden och stöds av stab och FoU enheterna. I varje område ingår tre till tio olika kliniker beroende av vilket område det är (se ovan). Varje enhet har verksamhetschefer som bär på ansvaret för enheterna. Enheterna är utspridda, geografiskt i Västra Götalandsregionen detta innebär att patienter ibland kan få åka till en annan kommun för att få sjukvård. Organisationsstrukturen för Skaraborgs sjukhus är betydligt mer komplex än Kungälv sjukhus. I en mindre komplex organisation har man större möjlighet att kontrollera enheterna, man har möjlighet att skapa sammanhållning som kan leda till att alla enheter jobbar mot samma direction och bär på solidariskt ansvar gentemot varandra. Detta är betydligt svårare i Skaraborgs sjukhus fall, då sjukhuset är stort och komplext med många enheter som till och med är rent geografiskt är från avstånd till varandra. Sammanhållningen och samarbetet som kan behövas för att hålla budgeten (som i Kungälv sjukhus) kan vara svårare att erhålla i Skaraborgs sjukhus.

I avsnittet där vi redovisar kartläggningen av sjukhusen beskriver ekonomchefen styrningen i sjukhuset som en kombination av centraliserat och decentraliserat styre. Vår kartläggning visar att besluten angående effektiviseringarna av processer i sjukhuset och budgetarbetet sker på central nivå. Hon betonar även att medarbetarna har väldigt lite att säga om det interna budgetarbetet och effektiviseringskravet. Vi finner det som ekonomchefen betonar om problematiken med decentralisering punktligt, särskilt för större organisationer som Skaraborgs sjukhus där enheterna opererar med ett avstånd från varandra. Att lämna över ansvar om budgetarbetet till enheterna i verksamheterna, när organisationen är stor och man inte har stark sammanhållning vilket kan leda till bristande helhetssyn kan leda till att varje enhet drar åt varsitt håll. Det här är ett väldigt bra exempel på hur decentralisering kan vara negativt precis som decentraliseringen i Kungälv sjukhus var ett bra exempel på fördelar med decentralisering. Mindre precision i budgeten som gäller för hela sjukhus som kan uppstå ifall varje enhet får möjlighet att bedriva budgetarbetet själva kan leda till budgetavvikelser för sjukhuset.

Det balanserade styrkortet som används som styrmedel för sjukhuset bygger på de fyra perspektiven som är det samma som i alla andra sjukhus i Västra Götalandsregionen. Ekonomichefen för Skaraborgs sjukhus betonar viktighet av det balanserade styrkortet för budgetuppställandet och budgetavvikelseerna. Perspektiven bygger på olika målsättningar från patient, process, medarbetar och ekonomiperspektivet. Vi tror att dessa påverkar budgetavvikelseerna, högre krav eller målsättningar i medarbetar och patientperspektivet kan leda till en belastning för budgeten. Även om budgeten sätts efter de målsättningarna som ställs för sjukhusen tror vi att det ibland kan vara svårt att beräkna vad dessa målsättningar och krav kan kosta för sjukhusen.

Den decentraliserade delen i styrningen för Skaraborgs sjukhus syns vid vilka ansvar som enheterna och klinikerna bär på. Man har precis som i Kungälv sjukhus fall delat upp organisationen i ansvarsenheter som bär på ett kostnadsansvar. Ekonomichefen betonar att chefer på samtliga organisationsnivåer har ett ansvar att hålla de ekonomiska ramar som tilldelats. Eftersom en del av ersättningen erhålls efter hur sjukhuset har presterat utefter de målsättningar som finns i

överenskommelsen är det viktigt att alla enheter i sjukhuset tar ansvar och leder sjukhuset i riktningen för att uppfylla kraven. Detta är ytterst viktigt för budgetavvikelseerna, även om enhetscheferna har möjlighet att styra hur de ska hålla budgeten bör de även ta hänsyn till de krav som har ställts sjukhuset från beställarna. Vi väljer att sammanfatta det här stycket med ungefär det som betonas av ekonomichefen, nämligen att kostnadsansvar är en viktig byggsten för att åstadkomma en ekonomi i balans och därmed mindre budgetavvikelseer.

Budgetarbetet i Skaraborgs sjukhus inleds efter överenskommelsen och i samband med detta börjar en process där effektiviseringsbehoven identifieras för att hålla budgeten. Efter de identifierade effektiviseringsbehoven och skillnader i prisnivåer justeras den historiska budgeten efter dessa index och interna budgetramarna upprättas. Vi tror att den här processen kan vara avgörande för budgetavvikelseerna, hur väl man har kunnat identifiera vad som behöver effektiviseras och hur prisnivåerna har förändrats kan leda till eller förebygga budgetavvikelseer. Budgeten utgör ett viktigt styrmedel för sjukhuset, men ekonomichefen betonar att det mycket väl finns möjligheter att tillämpa budgetlös styrning i verksamheten, vad man går miste om i sådana fall är tydligheten i budgeten om vilka restriktioner verksamheten har. Restriktionerna underlättar kontroll över kostandsnivåerna. Vad som är väsentligt för budgetavvikelseerna är i det här fallet nackdelen med att styra med budget, det är nämligen att budgeten baseras på historiska data vilket försvårar en rättvis allokering av resurserna. Vid felallokering av ekonomiska resurser kan budgetavvikelseer uppstå. En väldigt viktig faktor som vi stötte på under kartläggningen är att de chefer som håller sin budget riskerar att få mindre resurser kommande år. Detta skapar incitament för cheferna att inte hålla budgeten för att få det lättare kommande år. Till följd av det här incitamentet kan budgetavvikelseer skapas av chefer. Vad som behövs för att förebygga detta skulle kunna vara en tävlingsanda som man kan se i Skaraborgs sjukhus vilket leder till att cheferna ser positivt till att agera inom ekonomiska ramar som har tilldelats.

Budgetuppföljningarna i Skaraborgs sjukhus sker både internt och externt (se ovan). Där den externa görs av regionstyrelsen månadsvis. Den externa uppföljningen är mindre omfattande medan den interna behandlar både uppföljningar av verksamheten som helhet och verksamhetens olika områden. Uppföljningarna internt sker löpande i form av standardiserade rapporter och diagram som följer kostandsutvecklingen, dessa är sedan tillgängliga för alla medarbetare. Vi tror detta är en metod som kan vara till fördel för mindre budgetavvikelseer. Kontroll över kostnadsutvecklingen och resursåtgången för varje enhet kan vara en möjlighet att undvika överraskningar angående budgeten i slutet av året. Det ger även budgetansvariga möjlighet att reagera på utvecklingen och åtgärda om det behövs. Uppföljningarna som behandlar målsättningarna som formuleras i det balanserade styrkortet sker i form av ekonomisk rapport fem gånger per år. I rapporten redovisas kostnadsutvecklingen, kostnadsutvecklingen i förhållande till föregående år men också en djupare analys där ansvariga önskas redogöra för vad som har lett till just det här utfallet. Att låta ansvariga reflektera och redogöra för vad som orsakar problematiken tror vi är ett bra steg inför lösningen av problemet.

Under de senaste åren har Skaraborgs sjukhus även upplevt andra händelser som orsakade budgetavvikelseer. Dessa händelser blev faktorer som orsakade budgetavvikelseer på grund av svårigheten att förutse händelserna i prognosen. Kostnadsökningen med ungefär 12,3 miljoner kronor för bemanningsföretag i förhållande till föregående år ett exempel på detta. Orsaken till dessa anses vara en nationell brist på specialistläkare inom vissa specialiteter. Detta anser vi vara ett problem vars lösning kan nås på långsikt, antingen genom att rikta olika läkare mot specialiteter som det är brist på eller genom att värva arbetskraft utomlands. I vilket fall som helst bör den här faktorn tas i beaktning under budgetuppställandet för att inte orsaka budgetavvikelseer. Händelser som positivt har drabbat sjukhuset är sänkningen av de sociala avgifterna vilket innebär kostnadsreduceringar för sjukhusen.

6. Förslag till vidare studier

Vi har i uppsatsen försökt redogöra för vilka faktorer som kan orsaka budgetavvikelser i sjukhusen som vi har undersökt. Fokuset har riktats mot organisationsstrukturer, ekonomistyrningen, budgetprocessen och makroförhållanden. En tydlig avgränsning för uppsatsen var att fallstudien gjordes på två icke vinstdrivande verksamheter vilket kan ha en påverkan på budgetens funktion och faktorer som orsakar budgetavvikelse. Det vore intressant att vidare undersöka två vinstdrivande verksamheter och jämföra budgetavvikelser och faktorer som orsakar budgetavvikelser med två icke vinstdrivande verksamheter. En annan infallsvinkel till budgetavvikelser skulle kunna vara vad det finns för incitament i verksamheter att hålla budgeten.

7. Referenser

7.1 Böcker

- Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H.** (2009): *Den nya ekonomistyrningen*. 4:e uppl. Malmö: Liber.
- Bergstrand, J., Olve, N.** (1994): *Styr bättre med bättre budget*. 3:e uppl. Malmö: Liber-Hermod.
- Bergstrand, J.** (1997): *Ekonomisk styrning*. 2:a uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Bryman och Bell** (2010): *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 1:a uppl. Liber AB.
- Bryman och Bruggess** (1999): *Qualitative Research*. SAGE Publications.
- Eriksson-Zetterquist, U., Kalling, T., Styhre, A.** (2006): *Organisation och organisering*. 2:a uppl. Malmö: Liber.
- Greve, J.** (2011): *Budget*. 2:a., [omarb.] uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Kullvén, H.** (2001): *Ekonomisk styrning: grunder och perspektiv*. 1:a uppl. Malmö: Liber ekonomi.
- Merchant, K., Van der Stede, W.** (2012): *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. 3: e uppl. Harlow, England: Pearson Education.
- Mintzberg, H.** (2000): *The Rise and fall of Strategic Planning*. London: Prentice Hall, cop.
- Samuelson, L.** (1997): *Budgetering & intern redovisning*. 4:e., [omarb.] uppl. Stockholm: Sveriges verkstadsindustrier: Industrilitteratur.

7.2 Artiklar

- Bateman, T.S. and Strasser, S.** (1984), "A longitudinal analysis of the antecedents of organisational commitment", *Academy of Management Journal*, 27, pp. 95-112. (2013-01-11)
- Brownell, P.** (1982), "Participation in the budgeting process: when it works and when it doesn't", *Journal of Accounting Literature*, 1, pp. 124-53. (2013-01-11)
- Bruns, W.J. and Waterhouse, J.H.** (1975), "Budgetary control and organisational structure", *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 177-203. (2013-01-11)
- Gordon, L.A. and Narayanan, V.K.** (1984), "Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organisational structure: an empirical investigation", *Accounting, Organisations and Society*, 9, pp. 33-47. (2013-01-11)
- Jansen, P.E.** (2004): "Performance measurement in governmental organizations: a contingent approach to measurement and management control", *Managerial Finance*, 30, 8, pp. 54 – 68, (2012-11-26)

- Jones, T.A.** (1998): “UK hotel operators use of budgetary procedures”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 10, 3, p.96, Business Source Premier, EBSCOhost, (2012-11-20)
- Macintosh, N.B.** (1995), *Management Accounting and Control Systems*, John Wiley, Chichester. (2013-01-11)
- Mathieu, J.E. and Zajac, D.M.** (1990), “A review and meta-analysis of the antecedents, correlates, and consequences of organisational commitment”, *Psychological Bulletin*, 108, pp. 171-94. (2013-01-11)
- McNair-Connolly, C, Watts, T, & Polutnik, L.** (2009): “Moving targets: The dynamics of goal setting and performance”, *Journal Of Corporate Accounting & Finance (Wiley)*, 20, 3, pp. 25-33, Business Source Premier, EBSCOhost, (2012-11-25)
- Morris, J.H. and Steers, R.M.** (1980), “Structural influences on organisational commitment”, *Journal of Vocational Behaviour*, 17, pp. 50-7. (2013-01-11)
- Morrow, P.C.** (1993), “The theory and measurement of work commitment”, *Monographs In Organisational Behavior and Industrial Relations*, 15, pp. 213-20. (2013-01-11)
- Mowday, R.T., Porter, L.W. and Steers, R.M.** (1982), *Organisational Linkages: The Psychology of Commitment, Absenteeism and Turnover*, Academic Press, New York, NY. (2013-01-11)
- Nor Yahya, M, Nik Ahmad, N, & Hamid Fatima, A.** (2008): “Budgetary participation and performance: some Malaysian evidence”, *International Journal Of Public Sector Management*, 21, 6, pp. 658-673, Business Source Premier, EBSCOhost, (2012-11-22)
- Otley, D.T. and Wilkinson, C.** (1988), “Organisation behaviour: strategy, structure and environment and technology”, in Ferris, K.R. (Ed.), *Behavioural Accounting Research: A Critical Analysis*, Century Publishing, Columbus, OH. (2013-01-11)
- Randall, D.M.** (1990), “The consequences of organisational commitment: methodological Investigation”, *Journal of Organisational Behaviour*, 11, pp. 361-78. (2013-01-11)
- Russell, R.D. and Russell, C.J.** (1992), “An examination of the effects of organisational norms, organisational structure and environmental uncertainty on entrepreneurial strategy”, *Journal of Management*, 18, pp. 639-56. (2013-01-11)
- Shields, J.F. and Shields, M.D.** (1998), “Antecedents to participative budgeting”, *Accounting, Organizations and Society*, 23, pp. 49-76. (2013-01-11)
- Sivabalan, P, Booth, P, Malmi, T, & Brown, D.** (2009): “An exploratory study of operational reasons to budget”, *Accounting & Finance*, 49, 4, pp. 849-871, Business Source Premier, EBSCOhost, (2012-12-20)
- Tosi, H, Rizzo, J, & Carroll, S.** (1970): “Setting Goals in Management by Objectives”, *California Management Review*, 12, 4, pp. 70-78, Business Source Premier, EBSCOhost, (2012-11-25)

7.3 Internt material

7.3.1 Kungälv's sjukhus

Årsredovisningar 2008-2012

Detaljbudgetar 2008-2012

7.3.2 Skaraborgs sjukhus

Årsredovisningar 2008-2012

Detaljbudgetar 2008-2012

7.4 Elektronisk

Västra Götalandsregionen (2012): *Den politiska organisationen. (Elektronisk). Tillgänglig:* <<http://www.vgregion.se/upload/Regionkanslierna/informationsavdelningen%20RK/organisationskisser/Politisk%20organisation%20120924.pdf>> (2012-12-14)

Västra Götalandsregionen (2012): *Tjänstemannaorganisation. (Elektronisk). Tillgänglig:* <<http://www.vgregion.se/upload/Regionkanslierna/informationsavdelningen%20RK/organisationskisser/Tj%C3%A4nstemannaorganisation%20121128.pdf>> (2012-12-14)

Västra Götalandsregionen (2012): *Kungälv Sjukhus: Organisationsplan. (Elektronisk). Tillgänglig:* <<http://www.vgregion.se/sv/Kungalvs-sjukhus/Kungalvs-sjukhus1/Om-sjukhuset/Organisationsplan/>> (2012-12-14)

7.5 Upplagsverk

Särkostnad (Elektronisk). I Nationalencyklopedin. Tillgänglig: <<http://www.ne.se/sarkostnad>> (2012-11-29)

7.6 Intervjuer

Hillberg, Anders 2012-12-13. Intervju.

Ranbro Jansson, Åsa 2012-12-20. Telefon- och emailintervju.

8. Bilaga

Intervjufrågor

Inledning

1. Kan du berätta lite om sjukhuset?
2. Vad uppgår balansomslutningen till?
3. Hur många anställda finns inom sjukhuset?
4. Hur stort upptagningsområde betjänar sjukhuset?

Organisationsstruktur

5. Hur ser organisationsstrukturen ut inom sjukhuset?
6. Vilken uppgift har de olika avdelningarna och hur samverkar dem?
7. Inom vilka specialiteter erbjuder sjukhuset vård inom?

Ansvarsenheter och styrning

1. Vilka ansvarsenheter består sjukhuset av?
2. Ligger ansvaret på varje enhet eller på lokal nivå?
3. Hur utvärderas de olika enheterna inom sjukhuset?
4. Har de anställda på sjukhuset mycket ansvar eller försöker man detaljreglera processer?
5. Anser du att verksamheten är decentraliserad eller centraliserad?
6. Hur agerar ni för att uppfylla de målsättningar som finns för verksamheten?
7. Vilken roll spelar det balanserade styrkortet i verksamheten?

Budget- och planeringsprocesser

8. Vad har budgeten för roll i verksamheten enligt dig?
9. Vilka fördelar och nackdelar har budgeten?
10. Hur går budgetprocessen till?
11. Vilka deltar i budgetprocessen och vad har de för roll?
12. Hur fördelas de ekonomiska resurserna till sjukhuset och vad baseras de på?
13. Hur fördelas de ekonomiska ramarna inom sjukhusets olika enheter/områden?
14. Skulle du beskriva budgetarbetet som centraliserat eller decentraliserat?
15. Är den upprättade budgeten för verksamheten fast, rörlig eller flexibel?
16. Finns det möjligheter att revidera budgeten?
17. Hur mycket tid läggs på budgeten?
18. Anser du det möjligt att styra utan budget?

Uppföljning av budget

19. Vem ansvarar för uppföljningen av budgeten och vilka deltar?
20. Hur sker uppföljningen av budgeten?
21. Sker uppföljningen av budgeten löpande under året för att upptäcka eventuella avvikelser i ett tidigt skede?
22. Hur hanteras eventuella överskott/underskott?
23. Hur har den ekonomiska situationen sett ut för sjukhuset de senaste 5 åren och varför?
24. Vilka åtgärder vidtas vid eventuella överskridelser av budgeten?
25. Hur ser du på budgetuppföljningen?
26. Vad är enligt dig en framgångsfaktor för sjukhuset?

