



Universitetet  
i Stavanger

**HANDELSHØGSKOLEN VED UiS**  
**MASTEROPPGAVE**

STUDIEPROGRAM: Executive MBA

ER OPPGAVEN KONFIDENSIELL?

Ja:.....

Nei:...X.....

TITTEL: Budsjettet som styringsverktøy i kommunesektoren. En casestudie av Bergen kommune

ENGELSK TITTEL: The budget as management tool in the municipal sector. A case study of Bergen municipality

FORFATTER:

VEILEDER:

Terje Heskestad

Kandidatnummer:

263726

Navn:

Gredys Molina Gaulen

## Forord

Denne masteroppgaven er skrevet i forbindelse med EMBA masterstudiet ved Universitetet i Stavanger (UiS), med fordypning innenfor strategisk økonomistyring. Masteroppgaven er en obligatorisk del av studiet som utgjør 30 studiepoeng, og går over alle tre semestrene i EMBA-programmet siden det er et deltidstudium.

Studien analyserer ledernes holdninger til budsjett som styringsverktøy i Bergen kommune, og er basert på lederne som har bidratt i undersøkelsen med sin erfaring og kompetanse. Arbeidet med avhandlingen har vært krevende, men det har til gjengjeld vært spennende og lærerikt. Gjennom prosessen har jeg fått anledning til å fordype meg i økonomistyring i kommunesektoren. Jeg har lært mye om bruken av budsjett som styringsverktøy og andre alternative verktøy i økonomistyringen i kommunesektoren.

Først og fremst vil jeg gjerne gi en stor takk til de som tok seg tid til å besvare spørreundersøkelsen, noe som har vært helt avgjørende for oppgaven. De har bidratt til en verdifull datainnsamling gjennom deres erfaring og kunnskap om bruken av budsjett som styringsverktøy i Bergen kommune.

Jeg vil også rette en stor takk til min veileder Terje Heskestad, for raske, svært gode innspill og rådgivning underveis i prosessen. Dette setter jeg stor pris på. Jeg vil også takke min arbeidsgiver for hjelp og støtte gjennom studietiden, og ikke minst for å ha gitt meg muligheten til å skrive oppgave om egen organisasjon.

Avslutningsvis vil jeg rette en spesiell takk til min ektemann som alltid har støttet meg i mine valg og bidratt med mye hjelp og gode råd. Din støtte og oppmuntring underveis har vært uvurderlig for min drivkraft til å fullføre mastergraden. Takk for din tålmodighet.

Bergen-Stavanger, juli 2023.

Gredys Molina Gaulen

## Sammendrag

Det har de siste årene vært reist kraftig kritikk mot det tradisjonelle budsjettet.

Budsjettkritikken gjelder hovedsakelig i private virksomheter, og i mindre grad i offentlig sektor. Formålet med denne avhandlingen er å belyse i hvilken grad kritikken mot budsjettet har fått oppslutning i Bergen kommune. Dette basert på ledernes erfaring med bruk av dette styringsverktøyet. Dessuten vil studien bidra til forskningen på ledernes holdning til økonomistyring i kommunesektoren. Dette er belyst gjennom følgende problemstilling:

*Hvordan er ledernes holdninger til budsjett som styringsverktøy i Bergen kommune?*

Det er gjennomført en casestudie, hvor både kvantitativ og kvalitativ metode er benyttet. En spørreundersøkelse ble sendt ut til 20 enhetsledere i en utvalgt etat i Bergen kommune. Innsamlet data ble behandlet i Excel-program ved bruk av deskriptiv statistikk illustrert i tabeller. Min studie tar utgangspunkt i stegene i den ideelle styringssirkelen (Rudaa, 2021) og teoretiske rammeverk innen økonomistyring i kommunesektoren. Det rettes også fokus mot ledernes holdninger til økonomistyring i kommunesektoren. Det gjøres videre rede for kritikk mot budsjettet, andre alternative verktøy til budsjettet som Beyond Budgeting, samt prinsipal-agent-teori.

Mine funn viser at kritikk mot det tradisjonelle budsjettet som hovedsakelig gjelder i privat sektor, også har fått oppslutning i Bergen kommune. Likevel er lederne positive til deler av arbeidet med budsjettet som styringsverktøy, men innser at de har begrenset myndighet til å påvirke det. Likeledes at lederne er innforstått med at budsjettarbeider i kommuner er regulert i kommuneloven, og ikke noe man kan utelate. Funnene i denne studien kan antyde at lederne oppfatter toppledelsens overordnede mål som uklare, noe som kan føre til at ulike nivåer i virksomheten prioriterer målsetninger forskjellig.

**Nøkkelord:** Økonomistyring, budsjett i kommunesektoren, budsjettkritikk, Bergen kommune.

## Innhold

Forord.....	1
Sammendrag .....	2
1. Innledning.....	7
1.1 Bakgrunn for oppgaven .....	7
1.2 Problemstilling og avgrensninger .....	9
1.3 Oppgavens struktur .....	10
2. Teoretisk rammeverk for analyse.....	12
2.1 Økonomistyring i kommunesektoren .....	12
2.2 Budsjett som styringsverktøy.....	15
2.2.1 Formålet med budsjettet .....	16
2.3 Kommunalt budsjettarbeid.....	18
2.3.1 Budsjettoppfølging .....	19
2.3.2 Kritikken mot budsjettet .....	20
2.4. Alternative verktøy i økonomistyringen.....	23
2.4.1 Rullerende prognoser .....	24
2.4.2 Balansert målstyring i kommunesektoren.....	25
2.5 Beyond Budgeting .....	26
2.6 Prinsipal-agent-teori.....	30
2.7 Oppsummering av teori.....	31
3. Metodisk tilnærming.....	32
3.1 Vitenskapsteoretisk ståsted .....	32
3.2 Forskningsdesign .....	33
3.2.1 Casestudie .....	34
3.3 Forskningsmetode.....	34
3.3.1 Kvantitativ metode .....	35
3.3.2 Primærdata .....	36
3.3.3 Sekundærdata .....	36
3.4 Datainnsamling .....	37
3.4.1 Spørreundersøkelse .....	37
3.4.2 Utforming av spørreundersøkelsen .....	37
3.4.3 Innsamlingsprosessen.....	39
3.4.4 Undersøkelsens populasjon .....	39
3.4.5 Svarprosent .....	40
3.5 Studiens kvalitet.....	41
3.5.1 Reliabilitet .....	41

3.5.2 Validitet.....	41
3.6 Forskningsetikk og juridisk ansvar.....	42
4. Casebeskrivelse: Bergen kommune .....	44
4.1 Organisering.....	44
4.2 Budsjettprosessen .....	45
5. Presentasjon av empiri.....	47
5.1 Bakgrunnsinformasjon om enhetene og respondentene.....	47
5.2 Fra strategi til budsjett.....	50
5.3 Deltakelse i strategi- og budsjettprosesser .....	51
5.3.1 Ressursallokering.....	52
5.3.2 Kritikken mot budsjett som styringsverktøy.....	52
5.4 Fra budsjett til handling.....	55
5.5 Oppfølging og rapportering .....	56
5.5.1 Formell rapportering og oppfølging .....	57
5.5.2 Uformell rapportering og oppfølging.....	58
5.5.3 Hvilken type styringsinformasjon brukes .....	58
5.5.4 Hva brukes informasjonen til .....	60
5.5.5 Oppfølging og styringsmessige konsekvenser av merforbruk.....	61
5.6 Holdninger til økonomistyring .....	63
6. Diskusjon .....	66
6.1 Strategisk planlegging.....	66
6.2 Planlegging og budsjett .....	67
6.3 Handling.....	71
6.4 Rapportering og evaluering .....	72
6.5 Oppsummering av hovedfunnene.....	74
7. Konklusjon .....	75
7.1 Forslag til videre forskning.....	79
8. Referanseliste.....	81
9. Vedlegg.....	85
Vedlegg 1. Spørreskjema .....	85

## Tabelliste

Tabell 1. Forskjeller og likheter mellom offentlig og privat sektor knyttet til budsjettering/Beyond Budgeting.....	29
Tabell 2. Spørreskjemaets 5 kapitler (Nyland og Østergren, 2008).....	38

Tabell 3. Respondentenes års ledererfaring.....	47
Tabell 4. Enhetene fordelt på størrelse på vedtatt budsjett 2023.....	48
Tabell 5. Enhetene fordelt på størrelse på årsverk i 2023.....	48
Tabell 6. Hvordan har din enhet gjort det i forholdet mellom budsjett og regnskap i 2022?...49	
Tabell 7. Hvilken forventning har din enhet i forholdet mellom budsjett og prognose for 2023?.....	49
Tabell 8. Hvilke signaler har toppledelsen i Bergen kommune sendt til enheten i 2023?.....	50
Tabell 9. I hvilken grad er du enig i følgende påstander om budsjettprosess i din enhet?.....	51
Tabell 10. I hvilken grad er lederne enig i følgende påstander om kritikk mot budsjett som styringsverktøy.....	53
Tabell 11. Angi hvor enig du er i følgende påstander om hva du som enhetsleder faktisk har gjort i 2023 for å tilpasse driften til vedtatt budsjett.....	55
Tabell 12. Angi hvor ofte du har hatt tilgang til følgende rapporter/analyser/informasjon i 2023.....	57
Tabell 13. Angi hvor ofte du har hatt tilgang til følgende uformelle rapporter og informasjon i 2023.....	58
Tabell 14. Angi i hvor stor grad du bruker følgende typer av informasjon som grunnlag for styring.....	59
Tabell 15. Angi i hvilken grad du bruker regnskap- og prognoserapporter, avviksanalyser og andre analyser på følgende måter.....	60
Tabell 16. Angi i hvor stor grad følgende tiltak er blitt iverksatt i enheten på grunn av at ressursforbruk har vært høyere enn budsjettet i 2022.....	62
Tabell 17. Angi hvor enig/uenig du er i følgende påstander om økonomistyring for din enhet i 2023.....	63
Tabell 18. Angi hvor enig/uenig du er i følgende påstander om økonomistyring for din enhet i 2023 (forts.).....	64

## Figurliste

Figur 1. Økonomisk styring – styringssirkelen (basert på Rudaa, 2021).....	14
Figur 2. BMS-modellen til Kaplan og Norton, 1996 (i Oppedal og Mellingen, 2017).....	25
Figur 3. Beyond Budgeting 12 prinsipper (Hoff m. fl., 2021).....	27
Figur 4. Organisasjonskart Bergen kommune (Bergen kommune Dokument: SD-18-1588, 2022).....	44
Figur 5. Bk – Generelt om budsjettprosessen (Bergen kommune ID 4955, 2022).....	46

## 1. Innledning

I dette kapittelet vil jeg presentere bakgrunnen for studien. Videre vil jeg presentere problemstillingen og avgrensninger jeg har gjort. Til slutt vil jeg gi en presentasjon av oppgavens struktur.

### 1.1 Bakgrunn for oppgaven

Budsjett- og regnskapsarbeidet er en viktig del av økonomiforvaltningen og økonomistyring i det offentlige. Økonomistyring i en kommune skal bidra til å ivareta kommunelovens generelle krav til langsiktighet i økonomiforvaltningen (Bush m. fl. 2009). Økonomisk styring går ut på å skape en funksjonell sammenheng og et samspill i organisasjonen, som ideelt sett skal legge forholdene til rette for felles innsats om å nå de målene som er satt, med minst mulig ressursbruk. Det forutsetter motiverte og engasjerte medarbeidere, både som bidragsytere i selve planleggingsprosessen og som positive og målrettede utøvere i gjennomføringsfasen. Økonomiforståelse og en godt anlagt planleggingsprosess blir derfor viktige virkemiddel for å få det til (Hoff og Helbæk, 2021). En nødvendig forutsetning for at en kommune kan oppnå sine økonomiske målsettinger, er at kommunalt ansatte har god medvirkning i den daglige driften. Deres atferd er avgjørende for resultatene som nås.

Det kommunale regnskapet er finansielt orientert og bygger på andre regnskapsprinsipper enn regnskapsloven (Dahle, T., 2019). Driften av kommunene er basert på budsjett vedtatt av kommune- og fylkespolitikere, og inntektssiden er avgifter, skatter og overføringer fra staten (Nyland og Pettersen, 2010; Hoff og Helbæk, 2021). Et sentralt element er styringen av arbeidskapitalen som er selve kjernen i regnskapssystemet med kommunes evne til å dekke sine betalingsforpliktelser. Målene for den kommunale økonomiforvaltningen er:

Bevilgningskontroll, effektivitet og bærekraftig økonomisk utvikling. Selve den løpende økonomistyringen skiller seg lite ut fra den vi finner i næringsvirksomheter, med periodevis avviksrapportering mot budsjetter. Vanligvis utarbeides det hvert tertial fulle regnskapsrapporter, hvor avvikene mot budsjett blir gjenstand for analyser og kommentarer. Disse fremlegges for kommunestyret, som normalt vil iverksetter større korrektive tiltak, hvis nødvendig. Kommuneadministrasjonen iverksetter selv eventuelt mindre korrektiver på utgiftssiden (Hoff og Helbæk, 2021; Opstad, 2020).

Tradisjonell budsjettering har blitt praktisert som et styringsverktøy siden tidlig på 1900-tallet. Budsjettet har historisk hatt en viktig rolle i kommunesektorens økonomiske styring og det står sentralt i den folkevalgte styringen av kommunen (Dahle, T., 2019). Det er et aktuelt tema i dag ettersom budsjettet har blitt utsatt for kraftig kritikk de siste årene. Tidligst ute var



tidligere sjef i Svenska Handelsbanken, Jan Wallander, som allerede på 1970-tallet kastet ut de tradisjonelle årsbudsjettene fra bankens interne styringssystemer. Hans hovedargument for å kaste ut budsjettene var at budsjettene oftest ble rene trendfremskrivninger av historie (Hoff og Helbæk, 2021). Budsjetter blir beskrevet som lite tilpassingsdyktig og svært tidskrevende, i tillegg til at de stjeler ressurser fra virksomheten i form av å oppta kjernetid fra virksomhetens nøkkelpersonell (Bjørnenak, 2010). Tradisjonelle budsjetter oppfordrer til sentralisert styring hvor beslutningsmyndighet og kontroll avgjøres av virksomhetens toppledelse. Kritikerne hevder blant annet at budsjettet blir fort utdatert. Mange store virksomheter begynner budsjettprosessen tidlig på høsten som følge av et høyt detaljeringsnivå. (Heskestad, 2014).

Budsjettkritikken gjelder hovedsakelig private virksomheter, og i mindre grad offentlig sektor. I denne oppgaven har jeg som mål å belyse dette temaet i Bergen kommune. Jeg vil også rette fokus mot ledernes holdninger til økonomistyring i kommunesektoren.

Det har i senere år blitt gjennomført flere ulike reformer innenfor offentlig økonomistyring. Felles for disse reformene er at de bygger på en internasjonal utviklingstrend. Begrepet «New Public Management» (NPM) eller «Ny offentlig styring» (NOS) benyttes ofte som et samlebegrep for denne utviklingen (Busch et al., 2009). Bakgrunnen for denne reformen var at offentlig sektor var for byråkratisk. Ved å bruke styringssystemer fra privat sektor skulle man effektivisere og forbedre kvaliteten på tjenestene. Ny offentlig styring stilte krav til fleksibilitet, effektivitet, omstillingsevne, service og bedre ressursnyttelse fra myndighetene og brukere av offentlig tjenester (Busch et. al 2009; Oppedal og Mellingen, 2017). Det foreslås at virksomheter benytter alternative styringsverktøy som for eksempel rullerende prognoser og balansert målstyring. NPM kjennetegnes ved at statens styringsteknikker går i retning av mer delegering i form av budsjettfullmakter, som ofte er kombinert med mål- og resultatstyring (Nyland og Pettersen, 2010).

Selv om flere endringer har funnet sted innenfor offentlig økonomistyring, har basiselementer og mange grunnmodeller i styring – ikke minst knyttet til budsjett og regnskap – forblitt relativt uendret (Mellempvik et al., 2014). Dette reflekterer at regnskap og budsjett fortsatt har en svært sterk stilling i kommunal sektor, og det er få tegn på at det bildet vil endre seg med det første. En illustrasjon av dette er den sterke posisjon som regnskap og budsjett har i kommuneloven.

Nyland og Østergren gjennomførte en studie i 2008 innenfor temaet om økonomisk styring i helseforetak, hvor det ble forsket på avdelingsledernes holdninger til økonomiansvar. Hensikten

med den studien var å finne ut hvordan den økonomiske ansvarligheten er definert, oppfattet og fulgt opp fra de ulike regionale helseforetak ned til avdelingsledere i sykehusene i region nord, midt og sør i Norge, og hvordan avdelingsledere oppfatter og aksepterer økonomiansvaret (Nyland og Østergren, 2008; Kvalvik, 2020). Videre har det også blitt gjennomført en liknende studie av Nyland og Olsen (2017) om avdelingsledernes holdninger til økonomistyring, hvor de hadde til hensikt å analysere endringer i helseforetakenes økonomistyring siden 2008. Kvalvik, 2020 har også gjennomført en studie om ledernes økonomiansvar ved Universitetssykehuset i Nord-Norge. Resultatene fra disse studiene vil jeg kunne sammenligne med mine spesifikke funn i casen Bergen kommune. I min utredning er hovedfokusområdet budsjett som styringsverktøy i kommunesektoren, og å få en bedre bevisstgjøring gjennom å undersøke hvordan økonomistyringen foregår i min egen organisasjon, Bergen kommune, og dens koblinger til det teoretiske fagområdet økonomistyring i offentlig sektor.

Jeg håper at studien min vil være nyttig for Bergen kommune. Budsjettet i kommunesektoren er svært sentralt og har mange viktige formål, og det gjelder å finne den rette balansen i forhold til den moderne kritikkens krav om raske endringer i styringsfilosofien, og ikke minst bruk av alternative eller supplerende verktøy til budsjettet. Jeg ønsker å gi Bergen kommune en oversikt over i hvilken grad kritikken mot budsjettet har fått oppslutning i kommunesektoren, og i tillegg identifisere hvilke holdninger lederne har som er knyttet til økonomistyring og bruk av budsjett som styringsverktøy. Jeg vil bidra med å belyse dette temaet i kommunesektoren.

## 1.2 Problemstilling og avgrensninger

Formålet med denne studien er å undersøke bruken av budsjett som styringsverktøy og utforske hvor enige lederne er med budsjettkritikken basert på deres erfaring med bruk av dette verktøyet, samt bidra til forskningen på holdning til økonomiansvar i kommunesektoren. I oppgaven vil jeg ta utgangspunkt i tidligere forskning av Nyland og Østergren (2008) og Kvalvik (2020) som omhandler liknende tema for å kunne sammenligne mine spesifikke funn. Jeg vil bygge videre på dette ved å utforske budsjetteringspraksis og lederes holdninger til budsjett som økonomistyringsverktøy i Bergen kommune. Med bakgrunn i budsjettkritikken og tidligere forskninger skal oppgaven derfor besvare følgende problemstilling:

*Hvordan er ledernes holdninger til budsjett som styringsverktøy i Bergen kommune?*

For å besvare problemstillingen har jeg valgt å formulere 3 forskningsspørsmål som vil uttrykke ledernes holdninger:

1. *I hvilken grad kritikken mot budsjettet har fått oppslutning i kommunesektoren?*
2. *Basert på ledernes erfaring, hvordan oppfatter de økonomiansvaret?*
3. *Hvordan arbeider lederne med økonomistyring i kommunesektoren?*

Studien min er avgrenset til studieobjektet Bergen kommune. Jeg jobber selv i Bergen kommune, derfor vil jeg i oppgaven ta utgangspunkt i min egen organisasjon, og bruke den for å belyse temaet. Nødvendige avgrensinger måtte foretas for å gjøre det mulig å gjennomføre utredningen innenfor min begrensede tidsramme. Studiens empiriske data er innhentet i tidsrommet mars til mai 2023 og omfatter én etat i Bergen kommune. Jeg avgrenser oppgaven til å gjelde kun denne ene offentlige etaten. Videre vil studien omfatte ansatte på enhetsledernivå. Enhetslederne har økonomiansvar for enhetene sine og erfaring med bruk av budsjett, og jeg ønsker å få svar på en spørreundersøkelse fra personer som har god kjennskap til bruken av budsjett som økonomistyringsverktøy. I oppgaven er respondentene og etat anonymisert for å ivareta den enkeltes personvern.

### 1.3 Oppgavens struktur

Studien inneholder totalt 7 kapitler. I det første kapitlet gir jeg en innledning til oppgavens bakgrunn, presenterer problemstillingen og avgrensinger. Kapittel 2 tar for seg det teoretiske rammeverk som vil være grunnlag for avhandlingen, undersøkelser og funn. Teorien er valgt med utgangspunkt i studiens problemstilling og formål, som videre vil bidra til å besvare problemstillingen. Først gjennomgås økonomistyring i kommunesektoren, etter det budsjett som styringsverktøy og dets ulike formål. Deretter presenteres kommunalt budsjettarbeid gjennom budsjettoppfølging, budsjettkritikken og alternative verktøy i økonomistyring. Videre presenteres styringsfilosofien Beyond Budgeting og prinsippal-agent-teori som er en teori i en studie av ledes holdninger.

I kapittel 3 vil jeg beskrive og argumentere for valg av metodisk tilnærming til studien som er benyttet til å hente inn relevant data for å kunne besvare problemstillingen. Jeg vil først presentere vitenskapsteoretisk ståsted, forskningsdesign og forskningsmetoden jeg har benyttet. Deretter vil jeg beskrive studiens utvalg, hvordan datainnsamlingen ble foretatt og hvordan den ble analysert. Avslutningsvis i kapittel 3 vil jeg kommentere etiske hensyn. I kapittel 4 presenteres oppgavens case som er Bergen kommune. I dette kapitlet vil jeg presentere hvordan Bergen kommune er organisert, hvilke styringsverktøy som er i bruk og budsjettprosessen i kommunen.

I kapittel 5 fortsetter jeg med å presentere de empiriske resultatene, som er funnene fra innsamlet forskningsdata gjennom spørreundersøkelsen. Empirien presenteres her med utgangspunkt i stegene i styringssirkelen (se figur 1). Spørreundersøkelsen består i hovedsak av påstander respondentene må ta stilling til, og er utformet for å fange opp hver enkelt leders holdning til budsjett som styringsverktøy i Bergen kommune, og oppfatning av deres økonomiansvar, deres praksis og bruk av styringssystemet (Nyland & Østergren, 2008; Kvalvik, 2020). Dessuten er de empiriske resultatene fra spørreundersøkelsen presentert ved bruk av deskriptiv statistikk, illustrert i tabeller og figurer. I kapittel 6 vil jeg diskutere mine funn fra studien. Diskusjonen baserer seg på det teoretiske rammeverket som ble presentert i kapittel 2. I slutten av oppgaven vil problemstillingen bli besvart i konklusjonen i kapittel 7, og helt til slutt i kapittel 7 kommer jeg med forslag til videre forskning.

## 2. Teoretisk rammeverk for analyse

I dette kapitlet presenteres en beskrivelse av sentral begrepsbruk i avhandlingen. Det teoretiske rammeverket er valgt på bakgrunn av en vurdering av de ulike teoriene som er relevante for problemstillingen som skal belyses i avhandlingen. Teoriene vil være grunnlag for avhandlingen, undersøkelser og funn.

Teorien er valgt med utgangspunkt i studiens problemstilling og formål, som videre vil bidra til å besvare problemstillingen. Først gjennomgås økonomistyring i kommunesektoren, etter det budsjett som styringsverktøy og dets ulike formål. Deretter presenteres kommunalt budsjettarbeid gjennom budsjettoppfølgning, budsjettkritikken og alternative verktøy i økonomistyring. Videre presenteres styringsfilosofien Beyond Budgeting og prinsipal-agenteori som er en teori i en studie av ledes holdninger. Til slutt oppsummeres teorien.

### 2.1 Økonomistyring i kommunesektoren

Økonomistyringen i en kommune skal bidra til å ivareta kommunelovens generelle krav til langsiktighet i økonomiforvaltningen. Busch m.fl., (2009) definerer økonomistyring som ledelse rettet mot å realisere økonomiske mål. Opstad (2020) hevder at økonomistyring sier noe om evnen ledelsen har til å styre virksomheten på en slik måte at ressursene utnyttes best mulig. Dette er ikke uten videre enkelt. På den ene siden må en skaffe seg informasjon om hvilke muligheter en har, hva behovene er, hva valgene koster, og hvilken nytte de gir. Vi må ha gode planleggings- og beslutningsprosesser, og ikke minst må vi ha en kultur som er åpen for og støtter opp under forbedringsforslag. Da ligger forutsetningene til rette for god økonomistyring.

Begge definisjonene av økonomistyring ligger tett opp til hva man forbinder med ledelse, som i stor grad handler om hvordan man kan nå mål ved hjelp av medarbeidere gjennom motivasjon og samarbeid (Rudaa, 2021). En nødvendig forutsetning for at en kommune kan oppnå sine økonomiske målsettinger, er at kommunalt ansatte har god medvirkning i den daglige driften. Deres atferd er avgjørende for resultatene som nås.

Når det gjelder økonomistyring, er alle offentlige virksomheter i stor grad påvirket av regulative institusjoner – lover og regler som setter krav til hvordan økonomisystemene skal utformes (ref. til punkt 2.3). Mye av den økonomiske styringen i en kommune handler om å sikre effektiv ressursbruk. Bindende bevilgninger i årsbudsjettet setter de overordnede rammene for kommunes ressursbruk innenfor de ulike tjenesteområdene. Realistiske

budsjetter og korrekt regnskapsføring for å sikre god kontroll med ressursbruken er sentrale virkemidler for den løpende økonomistyring.

I offentlig sektor er budsjettstyring hevdet å være det mest sentrale styringsverktøyet (Johansson & Siverbo, 2014 i Kvalvik, K. 2020). Dette kommer av at sektoren primært er finansiert gjennom skatter og avgifter, og at inntektene staten får dermed ikke reflekterer markedsverdien av tjenesten som tilbys (Nyland og Pettersen, 2010). Men siden offentlige virksomheter i stor grad får tildelt andres penger (skattepenger), kan det bli for lite kritisk vurdering av ressursbruken. Målene for den kommunale økonomiforvaltningen er (Hoff og Helbæk, 2021):

- Bevilgningskontroll
- Effektivitet
- Bærekraftig økonomisk utvikling

Offentlig virksomheter føler også presset for å skape bedre resultater. Konkurransetsetting av ulike kommunale virksomheter har for eksempel medført større åpenhet om drift og ressursbruk og ikke minst skapt krav om bedret kvalitet på de tjenestene som leveres, både fra private og offentlige aktører. Et eksempel, ifølge Hoff og Helbæk (2021), på økt fokus rundt ressursbruken var opprettelsen av Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ) og utstrakt bruk av det man kaller «benchmarking» innen kommunal sektor, KOSTRA (KOMMUNE-STAT-RApportering).

I Norge finnes det en rekke private aktører, både kommersielle og ideelle, som leverer velferdstjenester finansiert av det offentlige – innenfor drift av barnehager, sykehjem, hjemmetjenester, rehabilitering, barnevern, rus, psykisk helse og mye mer. Slik har det vært lenge. Private har vært en del av den norske velferdsmodellen siden før modellen begynte å ta skikkelig form. Og de vil trolig spille en viktig rolle også i fremtiden (Storsletten, 2020). Offentlig virksomhet har velferds- og samfunnsoppgaver som primære målsettinger. Politiske prioriteringer gjennom omfordeling av goder vil derfor påvirke den økonomiske effektivitet. Målsettingen er å skape tilfredse brukere gjennom å skape størst mulig brukerverdier av de ressursene som er stilt til rådighet. Ressursene er i utgangspunktet knappe og det krever kontroll med kostnader/ressursinnsats i forhold til produksjonsresultatene i form av antall operasjoner, sykehjemsplasser etc. Det pålegger også ledere i offentlig tjenesteproduksjon å legge opp driften slikt at mål og resultater oppnås med effektiv ressursbruk.

Økonomisk styring i både privat og offentlig sektor går ut på å skape en funksjonell sammenheng og et samspill i organisasjonen, som ideelt sett legger forholdene til rette for felles innsats om å nå de målene som er satt, med minst mulig ressursbruk. Det forutsetter motiverte og engasjerte medarbeidere. Økonomiforståelse og en godt anlagt planleggingsprosess blir derfor viktige virkemidler for å få dette til (Hoff og Helbæk, 2021). En styringsprosess består av strategisk planlegging, budsjettering, handlinger, samt regnskap og prestasjonsmål. Den ideelle styresirkel eller styringsløyfe basert på Rudaa (2021) er vist i figur 1.



Figur 1: Økonomisk styring – styringsløyfen (basert på Rudaa, 2021)

Om det skjer en frakopling mellom disse boksene i modellen, for eksempel ved manglende samsvar mellom overordna strategi (som kommuneplan) og årsbudsjettet, vil det svekke kommunes evne til å drive god økonomistyring. Er det store avvik mellom siste års regnskapstall og årets budsjett, vil dette svekke tiltroen til at budsjettene er realistiske, og /eller at den administrative ledelsen har god nok kontroll med kommunens ressursbruk.

### Utfordringer med økonomistyring i kommunesektoren

For å utvikle en god økonomistyring er det nødvendig med hensikt i flere dimensjoner. Politiske prosesser er alltid til stede, og man kan ikke forutsette at alle er motivert til å arbeide for å realisere de økonomiske målene. Det vil komme motspill, og økonomisystemer vil ikke alltid fungere etter hensikten. Den instrumentelle tankegang som finnes i økonomistyringen, vil derfor stadig utfordres, og det er nødvendig med en tilpassing til den virkelighet som finnes i offentlige virksomheter (Busch m.fl., 2009). Etersom kommuner ikke kan gå konkurs, har det i tilknytning til kommunes økonomiske problemer blitt fokusert på alle de aktiviteter og tiltak som kommune ikke har maktet å gjennomføre (Mauland, m. fl., 2014).

Styresirkelen som vist i figur 1 beskriver en idealsituasjon og det kan forekomme brudd i alle elementene i modellen (Nyland og Pettersen, i Kvalvik, 2020). Det kan imidlertid oppstå både målkonflikter, målforskyvning, opportuniste, kommunikasjonsbarrierer og generelt dårlig samarbeid blant de ansatte i en virksomhet og mellom ansatte og ledelse. Da hjelper det ikke at organisasjonen har gode økonomistyringsystemer. Gode samarbeidsrelasjoner, god motivasjon og en organisasjonskultur som støtter opp under viktigheten av for eksempel budsjett disiplin, kan kun skapes gjennom en bevisst ledelse. De ledelse- og atferdsmessige utfordringene knyttet til økonomisk styring er derfor forhold som må legges stor vekt på i arbeidet med å bedre den økonomiske styringen i enhver virksomhet (Hoff og Helbæk, 2021).

Enda en utfordring i et moderne styringssystem ligger hos det faglærte personalet. Arbeidstakere med høyere utdanning vil gjerne aktivt bidra til å forbedre både virksomhetens produksjonsprosess og sine egne arbeidsforhold. De kommer med synspunkter på såvel utviklingen på arbeidsplassen som på virksomhetens overordnede strategi. Alle disse synspunktene gir muligheter til en organisk strategiutvikling med stor kraft, men krever bevissthet og prosesskompetanse hos virksomhetsledelsen (Boye, m. fl., 1999). I HR-melding mot 2030 kommer det frem at *Bergen kommune skal rekruttere ansatte med ny kompetanse og høyere utdanning.*

## 2.2 Budsjett som styringsverktøy

Tradisjonell budsjettering har blitt praktisert som et styringsverktøy siden tidlig på 1900-tallet, med et formål om å gi ledere økt oversikt over kostnader og kontantstrøm, og er også i dag en av de viktigste metodene for å styre virksomheter. Det har i senere år blitt gjennomført flere ulike reformer innenfor offentlig økonomistyring. Flere endringer har funnet sted, men samtidig har basiselementer og mange grunnmodeller i styring – ikke minst knyttet til budsjett og regnskap – forblitt relativt uendret (Mellemvik et al., 2014). Videre sier forfatterne at dette reflekterer at regnskap og budsjett fortsatt har en svært sterk stilling i kommunal sektor, og det er få tegn på at det bildet vil endre seg med det første. En illustrasjon av dette er den sterke posisjonen som regnskap og budsjett har i kommuneloven.

Hoff og Helbæk (2021) definerer budsjett som “et tallmessig uttrykk for en virksomhets handlingsplaner for en gitt fremtidig periode”. Budsjettet antas altså å bygge opp en plan for hva som skal skje i en kommende periode på normalt ett år fram i tid. Tidshorisonten kan uttrykkes i måneder, kvartal eller år, og det foreligger ofte underliggende budsjetter for blant annet investeringer og omsetning.



Viktige budsjettmessige prinsipper for et årsbudsjett er først og fremst å gi en fullstendig og samlet oversikt over de planlagte utgiftene og inntektene. Det andre prinsippet er budsjettbalanse, det vil si at de samlede utgiftene ikke skal være større enn de samlede inntektene. Det tredje prinsippet er at årsbudsjettet skal være realistisk, det følger av kommuneloven §46 nr.3 og §47 nr.3. Det er viktig at både inntektssiden og utgiftssiden er realistiske. En må bygge på tidligere erfaringer og realistiske prognoser for utviklingen. Budsjettet skal holdes og være i balanse. Dersom en er for ambisiøs på utgiftssiden eller har for høye anslag på inntektssiden, kan ikke oppgavene eller målene som er satt opp, gjennomføres uten tilleggsbevilgninger (Opstad, 2020).

Budsjettprosessen legger grunnlaget for en koordinert gjennomføring av funksjonelle, ressursmessige eller tidsmessige planer. Samtidig skal budsjettet koordinere de kortsiktige målene med de langsiktige. Dette sikrer sammenhengende beslutninger og man unngår dermed at deler av virksomheten går i forskjellige retninger (Hoff, 2004). Det å delta i budsjettprosessen, få myndighet og ansvar og ta en del i å forme virksomhetens fremtid vil for medarbeidere kunne gi økt grad av eierskap til planer og mål, samt styrke motivasjon blant de ansatte.

### 2.2.1 Formålet med budsjettet

De økonomiske rammene bestemmer hvilket aktivitetsnivå en må operere innenfor. Med delegering av budsjettansvar til avdelinger og poster er det langt flere som blir involvert i budsjettarbeidet. Opstad (2020) setter opp følgende hovedmål ved budsjettering:

#### 1. Planlegging

Planleggingen skal være til hjelp når en setter opp mål, rammer, planer og programmer for framtidige aktiviteter. En vesentlig del av planleggingsprosessen er å sette konkrete mål. Viktige oppgaver i det etterfølgende budsjettarbeidet blir å omsette de årlige målene til operasjonelle mål og planer for virksomhetens aktiviteter, samt etablere delmål for kortere perioder. Delmålenes omfang og tilhørende handlingsvariabler kan følgelig være svært ulike for de forskjellige avdelinger, men de skal alle bidra til å oppfylle de overordnede målene (Hoff og Helbæk, 2021).

#### 2. Prioritering

Prioritering er en av de helt sentrale oppgavene. De begrensede ressursene fordeles på konkurrerende oppgaver og funksjoner. Det gjelder å få den beste ressursnyttelsen (Opstad,

2020). For å få en god samordning mellom virksomhetens ulike enheter kan man bli tvunget til å utføre visse prioriteringer mellom ulike områder. Investeringer prioriteres mellom ulike enheter i henhold til lønnsomhetspotensialet for virksomheten som helhet (Bergstrand, Bjørnenak og Boye, 1999). Ifølge Hoff og Helbæk (2021) klargjør budsjettene virksomhetens samlede ressursgrunnlag, og sammen med de underliggende analyser skal budsjettene gjennom en ressursallokering (= ressursfordeling) sikre at virksomheten utnytter sine knappe ressurser på best mulig måte.

### 3. Delegering

Delegering er å gi myndighet til å handle på vegne av andre. Opstad (2020) tilføyer at det kan gjelde utførelse av oppgaver og å fatte beslutninger. Delegering av budsjettoppgavene må ses i sammenheng med de aktivitetene enheten har kontroll over. Ved å tildele en bestemt mengde ressurser til en underordnet enhet kan man delegerer viktige oppgaver. Enheten har fått tildelt en bestemt ramme og kan ut fra sine lokalkunnskaper bestemme hvordan den skal anvende dem på best mulig måte. Dette dokumentet er et viktig bidrag til at underordnede enheter får frihet til å disponere midler ut fra sine nærkunnskaper. Det kan bidra til større motivasjon hos dem som arbeider hos underordnet enhet. Den økte involvering kan dermed bedre ressursanvendelsen. Hoff og Helbæk (2021) argumenterer at budsjettet sørger for en klargjøring av de underliggende funksjonelle, ressurs- og tidsmessige sammenhengene i virksomheten, og gjør at myndighet og ansvar kan defineres for enkeltpersoner og avdelinger, og at gjennomføring kan delegeres til disse. Egne delbudsjetter og delmål muliggjør ofte stor grad av frihet i selve gjennomføringsprosessen.

Delegering og ansvarsfordeling vil danne grunnlag for oppfølging og evaluering av den enkelte enhetsleder.

### 4. Informasjonsdokumenter

Kommunens innbyggere og mediene må orienteres om nye tiltak og om områder hvor det skal trappes ned. Beslutningstakerne forteller hvordan de vil disponere skattebetalernes penger de kommende årene. Slik informasjon stiller også krav til presentasjonen av budsjettet. Det bør være forståelig for et bredere publikum. Budsjettet er et av de viktigste redskapene i styringen av offentlig virksomhet (Opstad, 2020).

## 2.3 Kommunalt budsjettarbeid

Budsjettarbeider i kommuner er regulert i Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) og «Forskrift om årsbudsjett for kommuner og fylkeskommuner» gitt av Kommunal- og regionaldepartementet. Innenfor de rammene som her er angitt, kan kommuner og fylkeskommuner relativt fritt legge opp sine interne budsjettprosedyrer. Kommunal- og regionaldepartementet har gitt ut en egen veileder som er rettet mot kommunalt budsjettarbeid (Busch, Johnsen og Vanebo, 2009).

Den nye kommuneloven ble vedtatt av Stortinget i juni 2018. Kommuneloven gjelder for både kommuner og fylkeskommuner. Mesteparten av den nye kommuneloven trådte i kraft høsten 2019. Økonomibestemmelsene og enkelte andre kapitler trådte i *kraft* 1. januar 2020.

Bystyret skal selv vedta de sentrale økonomistyringsdokumentene (Kommuneloven § 14-2):

- Økonomiplan og årsbudsjett
- Årsregnskap og årsberetning
- Finansielle måltall for utviklingen av kommunens økonomi
- Økonomireglement (regler for økonomiforvaltningen)
- Finansreglement (regler for finans- og gjeldforvaltningen)

Budsjettprosessen i en kommune har følgende hovedfunksjoner: Politisk, prioritering, kontroll og delegering (Rudaa, 2021). Kommunebudsjettets politiske funksjon er tett koplet til hva man kan kalle prioriteringsfunksjonen. Det handler blant annet om hvilke tjenesteområder som skal få økte eller reduserte bevilgninger i forhold til fjorårets budsjett. Prioritering kan ha bakgrunn i endrede behov eller politiske satsingsområder. Innen eldreomsorgen kan man eksempelvis prioritere å satse på hjemmebasert framfor institusjonsbasert omsorg. En annen sentral funksjon et kommunalt budsjett har, er kontroll med at ressursbruken ikke blir større (eller vesentlig mindre) enn bevilgningene i det vedtatte årsbudsjettet. Kontrollfunksjonen fordrer at kommunes politikere mottar jevnlig økonomirapporter om eventuelle avvik mellom regnskaps- budsjettall fra driften av alle de kommunale tjenesteområdene.

Videre vil budsjettet ha en delegeringsfunksjon. Siden årsbudsjettet i en kommune oftest vedtas med relativt vide rammer til ulike tjenesteområder, er det nødvendig at administrasjonen gis såkalte budsjettfullmakter til fordeling av de kommunale midlene til

virksomhetene og enhetene. Ledere med budsjettansvar har delegert fullmakt til å sette i verk aktiviteter og forplikte kommunen til ressursbruk innenfor gitte budsjettrammer.

### 2.3.1 Budsjettoppfølgning

Oppfølgings- og kontrolloppgaver knyttet til budsjettene og de tilhørende handlingsplanene opptar en vesentlig del av alle lederes tid. Periodevise prestasjonsmålinger i forhold til virksomhetens mål, budsjetter og tiltaksplaner følger opp utviklingen og gir tilbakemeldinger om virksomheten er på riktig kurs og har en fremdrift som følger etappeplanene. Ledere med budsjettansvar må derfor legge opp til periodisk prestasjonsmåling som ivaretar:

1. den enkelte medarbeiders behov for nødvendig frihet i gjennomføringen av oppgavene, samtidig som lederen har løpende og betryggende oversikt over avdelingens utvikling i forhold til dens budsjetter og øvrige planer.
2. den overordnede organisasjons behov for å vite om avdelingen er på rett kurs iht. de overordnede mål og planer, og som følgelig må innarbeides i virksomhetens generelle rapporteringssystem.

Etter at budsjettperioden er over, vil det sjelden være samsvar mellom det opprinnelig vedtatte budsjettet og regnskapstallene. De avvikene som oppstår mellom det som virkelig skjer og det som er budsjettert, skal rapporteres innad i organisasjonen, og signifikante avvik skal initiere korrigerende tiltak så snart de er kjent. Forvaltningsrevisjon i sin rapport om budsjettering og budsjettstyring 2021 i Kongsberg kommune viser at etter deres oppfatning ut fra erfaring fra kommuner er at det ofte er merforbruk på helse- og omsorgsområdet i kommuner.

I løpet av året vil de fleste kommunestyre vedta en rekke tilleggsbevilgninger. Dette betyr at det kan oppstå forholdsvis store avvik mellom del budsjettet som opprinnelig ble vedtatt og regnskapet. Derimot vil det sjelden være betydelig avvik mellom budsjett- og regnskapstallene når sammenligningen er det endelig vedtatte budsjettet hvor alle justeringene er innarbeidet (Mauland, m-fl., 2010). I praksis har de fleste kommunene ikke noe endelig vedtatt budsjett før i desember i budsjettåret.

Hoff og Helbæk (2021) hevder at oppfølgings- og kontrollaspekter er avgjørende, skal et budsjett ha mening som et aktivt styringsredskap for driften. Større avvik i forhold til de enkelte budsjettsposter analyseres grundig, og eventuelle korrektive tiltak iverksettes.

Konsentrasjonen om avvik har gitt opphav til en lederfilosofi som vi kaller ledelse gjennom avviksfokusering (etter det engelske uttrykket *management by exception*).

Selv om myndighet og ansvar er delegert, må en budsjettansvarlig underlegges kontroll. Overordnede politiske og administrative organer har behov for informasjon slik at de kan utøve styring på et aggregert nivå. Det er alltid ansvar for å ivareta helheten. Overordnet myndighet har også ansvar for på et tidlig stadium å undersøke om forutsetningene som var lagt til grunn for budsjettet, er vesentlig endret, og deretter om nødvendige tiltak må settes i verk. Disse tiltakene kan dreie seg om tilleggsbevilgninger, omprioriteringer, reduksjon i ambisjonsnivået osv. (Busch, m. fl. 2009).

Dersom det har oppstått et avvik mellom budsjetterte og reelle kostander, har man tre mulige årsaker: Forskjell i aktivitetsnivået, prisavvik og mengdeavvik. Når vi finner et budsjettavvik, er det viktig at vi makter å analysere oss frem til hva som er den primære årsaken. Når vi arbeider med avviksanalysene, må ledelsen være i stand til å benytte alle problemløsningsmetodene. Vi må benytte analyse, interaksjon og om nødvendig gå nye veier (Busch, m.fl. 2009). Ved at budsjettet følges opp viser man at det tas på alvor, og med det setter man et ambisjonsnivå for den videre budsjettprosessen.

Ifølge Mauland og Mellempvik 2004 (i Opstad, 2020) er det tre siktemål med budsjettkontrollen:

1. å kontrollere at aktiviteten innenfor de ulike sektorene holdes innenfor de rammene kommunestyret har vedtatt i budsjettet
2. å få bedre oversikt over inn- og utbetalingsstrømmen, samt en løpende vurdering av budsjettets inntekt- og utgiftsside
3. å få en samlet oversikt over budsjettsituasjonen på gitte tidspunktet i løpet av budsjettet

### 2.3.2 Kritikken mot budsjettet

Budsjettet som styringsverktøy har blitt utsatt for kraftig kritikk de siste årene. Tidligst ute var tidligere sjef i Svenska Handelsbanken, Jan Wallander, som allerede på 1970-tallet kastet ut de tradisjonelle årsbudsjettene fra bankens interne styringssystemer. Hans hovedargument for å kaste ut budsjettene var at budsjettene oftest ble rene trendfremskrivninger av historie (Hoff og Helbæk, 2021). Noen av kritikken kan betraktes som en del av en generell kritikk mot administrative systemer i større virksomheter. Andre deler av kritikken er mer konkret rettet mot egenskaper ved budsjettssystemer (Boye, Bjørnenak og Bergstrand, 1999). I de seneste årene har budsjettkritikken blitt anført av Beyond Budgeting Round Table (BBRT).

I det følgende gjengis den mest utbredte kritikken mot budsjettet, basert på Boye, Bjørnenak og Bergstrand (1999) som har samlet de mest siterte svakhetene ved budsjettet. Kritikken inndeles i tre punkter for å gi en bedre oversikt og for å gjøre det enklere å analysere disse:

a. For mye arbeid legges ned i budsjettarbeidet

Den mest utbredte kritikken rettet mot budsjettet er at den medfører for mye arbeid. Det er altfor tidskrevende og kostbart å utarbeide budsjetter (Boye, Bjørnenak og Bergstrand, 1999; Hoff, Bragelien med fl. 2021). Mange store virksomheter begynner budsjettprosessen tidlig på høsten som følge av et høyt detaljeringsnivå (Heskestad, 2014). Man tror at budsjettet blir mer nøyaktig desto mer detaljert grunnlag man har for å budsjettere. Heskestad (2014) hevder at det fører til at man blir altfor opptatt av detaljer, fremfor å utvikle prognoser som forsøker å fange opp faktorene som driver selskapets inntjening og markedstrender.

Etter en tid blir budsjettet så detaljertrikt at det kritiseres for å ha for mye detaljert inndata som hurtig foreldes. Ikke bare blir disse inndata misvisende når budsjettet skal anvendes, men de fører også til at arbeidsmengden med oppstillingen og oppfølgingen blir uforholdsmessig stor (Boye et al. 1999). Dette gjør at budsjettprosessen er langvarig og kostbar. Hope og Fraser (2003) sier at budsjettprosessen involverer mange personer og opptar 20 til 30 prosent av tiden til ledende ansatte og økonomiansatte.

Budsjettarbeidet blir svært arbeidskrevende ved høyt detaljeringsnivå og mange hevder at kostnader ved slike budsjettprosesser overstiger verdien av arbeidet. Enda et problem med høy detaljeringsgrad er at det har en tendens til å komplisere budsjettarbeid. Når budsjettet bærer preg av et høyt detaljeringsnivå, gir det inntrykk av at det inneholder informasjon av høy kvalitet. Detaljert informasjon er hensiktsmessig for å beskrive dagens situasjon, eller historie, for å gi en god forståelse av hendelser som oppstår. Det er ikke hensiktsmessig å bruke detaljert styringsinformasjon om fremtiden (Bognes, 2009). Høyt detaljeringsnivå kan ifølge Aaland og Midbrød (2016) også føre til usikkerhet blant de ansatte siden beregningene som ligger til grunn for budsjettet raskt blir utdaterte. For øvrig er det mange kommunale ledere og ansatte som opplever at reduserte krav til rapportering og dokumentasjon ville bidra til mer effektiv drift.

b. Budsjetter medfører generelt et overforbruk av ressurser

At budsjetter kan være drivende for ressursforbruket, er et velkjent fenomen, spesielt i sterke byråkratiske organisasjoner. Noe som er helt åpenbart i offentlig sektor, men dessverre også i

private bedrifter, er at budsjettet oppfordrer til kunstig og misledende periodeinndeling, hvilket kan påvirke arbeidet på en uheldig måte. Mange konsulenter har vel opplevd å bli oppringt av den offentlige byråkraten som vil ha utført en viktig jobb, men må ha den avsluttet før det nye budsjettåret, selv om tiden er knapp (Boye et al. 1999).

Ifølge Boye et al. (1999) kan denne handlemåten ha to årsaker. Den ene årsaken er at det for lite tid til å vurdere de anbudene som er kommet inn, da er problemet at det kan bli vanskelig å få utført et godt arbeid på den korte tiden som gjenstår før budsjettet er slutt, samtidig som oppdragsgiveren ikke mener han har muligheter til å overføre pengene til et annet år. Den andre årsaken er at den aktuelle oppgaven egentlig ikke er særlig viktig, men oppdragsgiveren er et offer for bevilgningstenkning som direkte oppfordrer til overdrevent ressursbruk. Han vet at han trenger hele den vanlige kostnadsrammen neste budsjettår, og da ville det være uheldig å vise budsjettoverskudd dette året. Budsjettet blir ikke bare et tak, men også et gulv. Det å treffe budsjettet blir målet i seg selv (Hope og Fraser, 2003).

Budsjettet for offentlige bevilgningsfinansierte virksomheter angir hvilke ressurser en har anledning til å bruke, og det har tradisjonelt vært ansett som viktig å bruke opp de ressursene som stilles til disposisjon. Dette har til og med blitt sett på som et suksesskriterium i offentlige virksomheter, fordi virksomheten har budsjettbalanse når den klarer å bruke hele bevilgningen. Følgelig kan ressurser som ikke brukes, tolkes som tegn på for mye ressurser og mindre behov. Dette vil dermed kunne straffe seg i kommende perioder ved at virksomheten får reduserte budsjetttrammer (Pettersen, Magnussen, Nyland og Bjørnenak, 2008). Man må forsøke å vurdere om budsjettkutt fører til endret måloppnåelse, som f.eks. færre brukere eller redusert kvalitet på en tjeneste.

I organisasjoner som bruker budsjetter som styringsverktøy vet de ansatte at deres prestasjoner vil bli målt opp mot de budsjetterte tallene. En konsekvens, hevdes det, er at medarbeiderne vil forhandle seg frem til prestasjonsmål som de er sikre på å nå. Dersom de lykkes med dette, vil de ha lavere mål å strekke seg etter, noe som bidrar til at organisasjonen ikke får den fremgangen den ellers kunne hatt (Hoff, m.fl., 2021).

### c. Budsjetter er dårlig styringsinformasjon

Et annet element i kritikken mot budsjett har vært at budsjettet ofte er bakoverskuende, mens det egentlig bør være framtidsrettet. I budsjettarbeidet vil man i praksis ofte bruke historien

for å se inn i framtiden. Boye et al. (1999) hevder at hovedproblemet med budsjettering er at mennesker har svært vanskelig for å tenke seg at fremtiden kommer til å se annerledes ut enn fortsettelse av det som har skjedd til nå. Det vil si at kritikken mot budsjett handlet om at budsjettet er dårlig styringsinformasjon. Forandringer kommer raskere og ofte mer overraskende enn tidligere. I løpet av ett år kan så mye skje at de utviklingstrekk man baserte budsjettet på, kan være totalt urealistiske. Dette kan føre til at budsjettering kan gi uheldige konklusjoner i organisasjonen og fastlåste beslutninger (Bergstrand, 2009).

Budsjettet som styringsverktøy mistet fort sin relevans siden det er basert på historiske tall, men det likevel skal hjelpe oss med fremtiden (Hansen et al., 2003 i Aadland og Midbrød 2016). Budsjett vil vise en utvikling over hva som har skjedd historisk sett og ikke hva som skjer i tiden fremover. Uforutsigbare markeder innebærer at forutsetninger og utgangspunkt kan endres fort, og da vil budsjettet fort være ubrukelig.

Budsjettkritikken trekkes frem at det er liten eller ingen sammenheng mellom budsjettene og strategiene. Det blir ofte ledelsen på det øverste nivå som utarbeider de langsiktige strategiske planer, mens resten av organisasjonen fokuserer på kortsiktige operasjonelle mål. Hope og Fraser (2003) hevder at de som utarbeider budsjettet ikke nødvendigvis har en plan for hvordan budsjettmål skal oppnås. Ofte benyttes fjorårets budsjett som utgangspunkt for årets, og det tillegges en prosent vis økning. I så måte bygges budsjettet opp uten relasjon til organisasjons strategi.

#### 2.4. Alternative verktøy i økonomistyringen

Det finnes mange kommunale styringsverktøy, men i den praktiske økonomistyringshverdagen i kommunesektoren står fortsatt regnskap og budsjett svært sentral (Mellemvik et al. 2014). Som jeg var inne på i forrige punkt, så har flere virksomheter vært kritiske til budsjettets rolle i økonomistyringen, og stadig flere store virksomheter har etter hvert gått bort fra bruk av tradisjonelle budsjettet. Denne utviklingen kalles ofte «beyond budgeting». Dette begrepet viser til at en søker å erstatte budsjettet med andre styringsverktøy, for eksempel balansert målstyring, rullerende prognoser, interne benchmarking og aktivitetsbaserte kalkyler (Bjørnenak, 2010). I det følgende vil alternative eller supplerende verktøy til budsjettet bli presentert. Jeg velger å presentere rullende prognoser og balansert målstyring, da dette er verktøy som er brukt i Bergen kommune.



#### 2.4.1 Rullerende prognoser

Som en følge av kritikken mot det års baserte budsjettet har mange virksomheter videreutviklet prognosesystemet og lagt ned mer ressurser i den delen av styringssystemet.

Virksomheter som opererer i bransjer med hyppige svingninger, har i løpet av 90-tallet hatt et økende behov for å erstatte eller supplere budsjetter med et planleggingsinstrument som lettere kan tilpasses endringer i omgivelsene (Boye et al., 1999).

Prognosene er et viktig redskap i den løpende økonomistyringen. Hensikten med prognosen er å gi et best mulig anslag for regnskap pr 31.12, og grunnlag for å vurdere igangsetting av korrigerende tiltak (DokumentID 4339 Bergen kommune, 2022). Hope og Fraser, 2003 (i Kristiansen, 2015) argumenterer for at prognose regnes som mer nøyaktig enn budsjettet fordi ingen vil ha noen grunn til å manipulere tallene. Dette fordi prognosene ikke skal fungere som fastsatte mål som må nås.

Rullerende prognoser kan være et vesentlig bidrag til å øke virksomhetens tilpassingsevne. En rullerende prognose betyr normalt at det utarbeides en prognose for salget for en periode på et gitt antall måneder. Den første måneden oppdateres hver måned ved at den måneden som er avsluttet eller i ferd med å bli avsluttet, tas ut av planen, mens en ny fremtidig måned legges til. På den måten vil virksomheten alltid ha en oppdatert prognose for en gitt fremtidig periode (Hoff, 2004).

Prognoser kan typisk inneholde følgende (Boye, Bjørnenak og Bergstrand, 1999):

- En kortfattet beskrivelse av markedssituasjonen. Denne bør inkludere forventinger om priser og volumer, samt konkurrentenes reaksjoner.
- En kort beskrivelse av forventede endringer i priser på eksterne kjøp av materialer og tjenester, samt forventet lønnsutvikling.
- En beskrivelse av viktige investeringer og deres forventede betydning på volum og resultat.
- En beskrivelse av endringer i personalbehov i neste periode
- En sammenfattende oppstilling av inntekter og kostnader for neste periode

Enhetsleder i Bergen kommune har ansvar for å levere prognoser av god kvalitet, basert på lønn- og regnskapsrapporter. Enhetsleder har ansvar for at retningslinjen er kjent hos alle ansatte, og at den blir fulgt. Videre skal enhetsleder sikre at aktuelle avvik behandles i lokale kvalitetsutvalg. Det betyr ansvar for initiering av nye – og reviderings av eksisterende retningslinjer. Sikre behandling av innmeldte avvik/risikoområder og forbedringsforslag fra lokale kvalitetsutvalg. Ansvar er definert i lederavtale og budsjettfullmakter.

## 2.4.2 Balansert målstyring i kommunesektoren

Tradisjonelle regnskaper har flere svakheter med hensyn til å gi god nok informasjon om foretaks økonomiske utvikling. Dette er spesielt tydelig i offentlige virksomheter som ikke har noen selvstendig inntektsside (Busch, Johnsen og Vanebo, 2009). Balansert målstyring er en erstatning eller i det minste et supplement til det klassiske regnskapet med resultat og balanse. Balansert målstyring (BMS) er først og fremst et ledelsesverktøy som kan brukes til kontroll som kan erstatte eller supplere tradisjonell budsjettkontroll (Busch, m.fl., 2009).

Balanced scorecard, eller balansert målstyring, er et strategisk styringsverktøy utviklet av Kaplan og Norton for mer helhetlig styring i privat sektor. Etter hvert har balansert målstyring også fått en betydelig utbredelse i offentlig sektor. En viktig årsak til dette er blant annet at offentlige virksomheter ikke har målsettinger for overskudd og avkasting (Busch, m.fl. 2009).

BMS-modellen inneholder ulike styringsperspektiver som skal dekke virksomhetens aktiviteter og har som formål å skape balanse mellom dem (Bukh, 2009 i Oppedal og Mellingen, 2017). Den opprinnelige modellen til Kaplan og Norton er vist i figur 2, og inneholdt fire perspektiver: Det finansielle perspektivet, kundeperspektivet, det interne prosessperspektivet og lærings- og vekstperspektivet. Pandey, 2005 (i Oppedal og Mellingen, 2017) hevder at det likevel ikke er uvanlig at virksomheter tar i bruk andre, eller utvider med flere perspektiver for å tilpasse modellen etter sine behov.



Figur 2: BMS-modellen til Kaplan og Norton, 1996 (i Oppedal og Mellingen 2017)

Videre beskriver Busch, m. fl. (2009) at for å følge BMS-tankegangen må man målsette, måle og rapportere følgende:

1. Det økonomiske perspektivet er knyttet til eierne eller overordnede politiske myndigheter med krav om ressurs-, produktivitets- og effektivitetsstyring.
2. Kunde- og brukerperspektivet har fokus på mål og krav for tjeneste- og serviceproduksjonen overfor sluttbrukerne
3. Interne arbeidsprosesser dreier seg om organisering av produksjonsprosessene

4. Læringsperspektivet er knyttet til vedlikehold og utvikling av virksomhetens samlede kompetanse mer generelt, og kjernekompetanse spesielt.

Balansert målstyring har utviklet seg fra opprinnelig å være en måleteknikk for å løse prestasjonsmålingsproblemer til å bli et ledelsessystem for strategisk ledelse og innovasjon, og et rammeverk for organisering og endring med sikte på en strategifokusert organisasjon (Busch, m. fl. 2009). Flere kommuner og statlige virksomheter har brukt balansert styring som styringsverktøy. Balansert målstyring er inndelt i fire områder (Opstad, 2020):

1. sikre interessene til eierne
2. sikre fornøyde brukere
3. sikre virksomhetens indre liv
4. ha søkelys på å utvikle seg videre

Skal organisasjonen lykkes, må alle disse fire perspektivene ivaretas. Som leder er det viktig å ha søkelys på alle disse fire punktene (Opstad, 2020). Forfatteren tilføyer at metoden anvendes ofte i privat sektor, og utfordringen er å kunne overføre den til offentlig sektor.

## 2.5 Beyond Budgeting

Definisjon: "Beyond Budgeting" means beyond command-and-control toward a management model that is more empowered and adaptive. Beyond Budgeting is about rethinking how we manage organizations in a post-industrial world where innovative management models represent the only sustainable competitive advantage. It is also about releasing people from the burdens of stifling bureaucracy and suffocating control systems, trusting them with information and giving them time to think, reflect, share, learn and improve. Above all it is about learning how to change from the many leaders who have built and managed "beyond budgeting" organizations (Beyond Budgeting Institute, 2023).

Budsjettet som styringsverktøy har i flere år vært under kritikk press fra ulikt hold (ref. delpunkt 2.3.2). Første pioner innen Beyond Budgeting er Jan Wallander, som i 1970 overtok som administrerende direktør i Svenska Handelsbanken. Hans første og viktigste tiltak som nyansatt var å fjerne budsjetter fra bedriften. For å motivere de ansatte innførte Wallander en løsningen som var å fokusere på relativ prestasjonsmåling og en langsiktig bonusavtale for de ansatte (Bjørnenak, 2010).

Den neste pioneren som ofte trekkes frem innenfor Beyond Budgeting er norske Bjarte Bognes. Han startet først med Beyond Budgeting i Borealis i 1990-tallet, og hat fortsatt med dette i Statoil. I 2009 kom han med boken «Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potencial», som har vært et viktig bidrag for Beyond Budgeting (Aaland og Midbrød, 2016).

Beyond Budgeting er en dynamisk styringsmodell som ser bort fra tradisjonell budsjettering, men modellen er likevel mye mer omfattende. Fokuset retter mer mot hvordan styring blir utøvd og på interaktivitet mellom organisasjonsnivåer, fremfor hvilke verktøy som kan erstatte det tradisjonelle budsjettet. Det handler om å delegerer ansvar og skape tillit mellom virksomhetens ansatte og avdelinger. Slik styring kan bidra til at viktige og kritiske avgjørelser tas raskt og effektivt, samt at de tas av rette personer til rett tid. Bogsnes (2009) skriver at det handler mer om en filosofi, hvor det legges mer vekt på hvordan styringen utøves enn på hvilke verktøy som skal erstatte tradisjonell budsjettering. Beyond Budgeting betyr å ta noe bort fra virksomhetsstyring for å åpne opp for nye og bedre løsninger (Hope og Fraser, 2003).

Beyond Budgeting-filosofien er bygget på 12 prinsipper knyttet til lederskap og styringsprosesser. Det skal bidra til en mer dynamisk og medarbeiderorientert styringsprosess, og hvor det faste årsbudsjettet erstattes av en løpende tilpasningsprosess. Den skal være forankret i virksomhetens strategier og hvor de enkelte medarbeidere skal motiveres til arbeide med og mot ambisiøse mål. Figur 3 viser prinsippene i originalspråket (Hoff m.fl., 2021).

Leadership principles	Management processes
1. Purpose – Engage and inspire people around bold and noble causes; <i>not around short-term financial targets</i>	7. Rhythm – Organize management processes dynamically around business rhythms and events; <i>not around the calendar year only</i>
2. Values – Govern through shared values and sound judgement; <i>not through detailed rules and regulations</i>	8. Targets – Set directional, ambitious and relative goals; <i>avoid fixed and cascaded targets</i>
3. Transparency – Make information open for self-regulation, innovation, learning and control; <i>don't restrict it</i>	9. Plans and forecasts – Make planning and forecasting Lean and unbiased processes; <i>not rigid and political exercises</i>
4. Organisation – Cultivate a strong sense of belonging and organise around accountable teams; <i>avoid hierarchical control and bureaucracy</i>	10. Resource allocation – Foster a cost conscious mind-set and make resources available as needed; <i>not through detailed annual budget allocations</i>
5. Autonomy – Trust people with freedom to act; <i>don't punish everyone if someone should abuse it</i>	11. Performance evaluation – Evaluate performance holistically and with peer feedback for learning and development; <i>not based on measurement only and not for rewards only</i>
6. Customers – Connect everyone's work with customer needs; <i>avoid conflicts of interest</i>	12. Rewards – Reward shared success against competition; <i>not against fixed performance contracts</i>

Figur 3: Beyond Budgetings 12 prinsipper (Hoff m.fl., 2021)

Beyond Budgeting- filosofien bygger på ovennevnte prinsipper, som samlet sett skal bidra til en bedre styringsprosess. Det er viktig å presisere at dette ikke er to separate modeller, men at modellene understøtter hverandre og er avhengig av hverandre (Kristiansen, 2015). De seks prinsippene for styringsprosessene forklares med at de ikke bare har som formål å forbedre styringsprosessene, men skal også aktivere budskapene som formidles gjennom de seks

lederskapsprinsippene, som formål, autonomi, verdier, transparens og kundeforholdene. Prosesser driver kultur og atferd, både positivt og negativt (Hoff, m.fl.2021).

Konklusjonen til Beyond Budgeting Roundtable er derfor at det faste årsbudsjettet bør erstattes med: Ambisiøse mål med f.eks. relative prestasjonsvurdering basert på interne benchmarks, prognoser og ressursallokering når behov. Men avskaffelse av budsjett i offentlig sektor er veldig lite sannsynlig. Jeg vil videre skrive noen kommentarer om dette i avsnittene som følger.

### **Noen avsluttende kommentarer til budsjettet og dets egnethet**

Oppfatningen av hvor egnet budsjettet er som styringsverktøy, vil være påvirket av egne erfaringer, noe som kan gjøre det vanskelig å få til en objektiv drøfting. Lederes holdninger, atferd og måten budsjettprosessen gjennomføres på, vil også påvirke hvordan nytten av budsjettene oppfattes. Dessuten vil virksomhetskultur sterk påvirke både budsjettprosess og det økonomiske styringsklimaet i den enkelte virksomhet (Hoff og Helbæk, 2021). I offentlige virksomheter kan budsjetter gjerne representere en rituell atferd som har minimal betydning for hvilken atferd som senere utøves (Busch m.fl., 2009). De fleste virksomheter opplever at det er problematisk å rette kritiske søkelys mot den etablerte virksomheten. Dermed blir hovedfokus satt på de mindre endringene som gjøres fra år til år. Det viser seg at det i praksis er vanskelig å foreta kritiske analyser av helheten i budsjettarbeidet.

Hoff og Helbæk (2021) hevder at det imidlertid er ingen virksomheter som klarer seg uten planer. Budsjettet dreier seg om taktisk planlegging på veien mot virksomhetens strategiske mål og visjoner. Budsjetter representerer en etappe på denne veien, og alltid første etappe etter hvert som planene rulleres. Til tross for budsjettkritikken må store virksomheter budsjettere (Boyer et al.,1999). Mange er til og med klar over at budsjettet har disse svakhetene, men man sier likevel at man trenger budsjettet som underlag for oppfølging, analyser og kortsiktige årsprognoser.

Som nevnt tidligere er avskaffelse av budsjett i offentlig sektor veldig lite sannsynlig. Offentlige institusjoner er pålagt å utarbeide budsjetter etter veldefinerte retningslinjer (Busch m.fl., 2009). Budsjettet er et sentralt styringsinstrument i offentlige virksomheter. I tillegg trengs, som presentert tidligere, alternative eller supplerende verktøy til budsjettet.

## Oversikt over forskjeller og likheter mellom offentlig og privat sektor

Her presenterer jeg tabell 1 som oppsummerer forskjeller og likheter mellom offentlig og privat sektor knyttet til budsjettering/Beyond Budgeting.

*Tabell 1: Forskjeller og likheter mellom offentlig og privat sektor knyttet til budsjettering/Beyond Budgeting*

Objekt for analyse	Forskjeller		Likheter offentlig og privat sektor
	Offentlig sektor	Privat sektor	
1) Hvem bestemmer over virksomhetens budsjett	Kommunestyret skal vedta de sentrale økonomistyrings-dokumentene	Bedriftsledelsen beslutter på vegne av eierne (aksjonærer) ihht. virksomhetsplan	Begge må drive planlegging som tar utgangspunkt i signaler fra overordnet nivå ihht. virksomhetsplan
2) Styreform	Politisk	Profesjonell	Begge har styreform
3) Virksomhetens mål	Gode tjenester. Velferd for innbyggerne	Økonomisk resultat. Fortjeneste målt i penger	Begge vil oppnå sine virksomhetens mål
4) Virkemiddel	Ressursbruk styrt av begrensede budsjett	Gode og konkurransedyktige tjenester og produkter	Begge må ha virkemiddel
5) Regnskap	Kommuneregnskap er finansielt orientert	Bedriftsregnskap er resultatorientert	Begge må følge opp sine regnskapsprinsipper og regnskapsloven
6) Budsjettets plass	Budsjett står sentralt i styring. Regnskapet skal sjekke om budsjettet er holdt	Budsjett mindre viktig – skissemessig	Begge må ha en plan for hele virksomhet. Budsjettet er en plan for en gitt fremtidig periode
7) Grunnlag for utforming av budsjettet	Økonomiplan med samsvar med overordna strategi (som kommuneplan)	Virksomhetens strategiske mål. I tillegg må virksomheten ta hensyn til konkurranse i sektoren.	Begge må budsjettere med hensyn til kortsiktig, mellomiktig og langsiktig mål.
8) Finansiering av driften	Budsjetter vedtatt av kommune- og fylkespolitikkerne, og inntektssiden av avgifter, skatter og overføringer fra staten.	Den vanligste måten å finansiere oppstarten på er gjennom egenkapital og lån. Videre drift må finansieres med gode likviditetsoverskudd	For begge er felles mål i økonomistyring å sikre effektiv drift
9) Ledelse- og atferdsmessige utfordringer knyttet til økonomisk styring	Leders prestasjoner vil bli målt opp mot budsjetterte tall.	Vurderingen av ledere baseres på atferd ihht. virksomhetens verdier. Målene settes på bakgrunn av virksomhetens mål og strategier.	Begge er pålagt å være effektive for å nå sine mål
10) Ledelsens beslutningsrolle i virksomheten	Ledere må akseptere og godta mål og visjoner til politikere fra øverste organ og jobbe for å realisere deres mål.	Ledere har mer autonomi til å fatte egne beslutninger. Beslutningene er tatt på vegne av hva som er best for organisasjonen, og ikke lederen som privatperson	Begge må forholde seg til lover og regler som er stadfestet av det offentlige samtidig som de følger rutiner, forventninger av deres ledere og organisasjonens mål og visjon
11) Bruk av budsjett	Er pålagt å utarbeide budsjetter etter veldefinerte retningslinjer	Ved bruk av Beyond Budgeting som styringsmodell kan virksomheter velge å fjerne tradisjonell budsjettering.	Begge må ha planer. Ingen virksomheter klarer seg uten planer for god økonomistyring.
12) Evne til å takle endringer i budsjettet	Mer langsom og byråkratisk prosess	Raskere og mer effektiv beslutningsprosess	Begge må reagere på endringer for å ikke tape kvalitet på sine tjenester / produkter.

## 2.6 Prinsipal-agent-teori

Prinsipal-agent-teori ble først introdusert av Jensen og Meckling i 1979, og beskriver en situasjon hvor et individ prioriterer egeninteresser og utnytter muligheter til egen favør, også omtalt som opportunistisk atferd. Ifølge disse forfatterne så beskriver prinsipal-agent-teorien en atferd hvor medarbeidere eller interessenter i skjul arbeider for egne mål fremfor organisasjonens vedtatte målsettinger (Kvalvik, 2020).

En prinsipal-agent-tilnærming gir innsikt i og forståelse for hvordan offentlig sektor fungerer. Hovedpoenget i prinsipal-agent teorien er at det inngås en kontrakt mellom en prinsipal og en agent, der oppgavene blir delegert fra prinsipalen til agenten. Agenten utfører tjenester og handler på vegne av prinsipalen og skal ivareta prinsipalens interesser. Dette blir et forhold mellom overordnede og underordnede, mellom leder og de ansatte. Det blir nesten som et forhold mellom herre og tjenester, mellom generalforsamling og aksjonærer og direktør i et aksjeselskap (Opstad, 2020).

Videre tilføyer Opstad (2020) at problemet kompliseres av at agenten ikke nødvendigvis bare handler ut fra å tekkes prinsipalen. Han kan også ha egne interesser å ivareta, og det hjelper på at han i mange tilfeller har et informasjonsfortrinn. Prinsipal-agent-teorien er med på å belyse de utfordringene vi står overfor, for å lykkes i styringen av vår offentlige virksomhet.

Prinsipalen har i mange tilfeller ikke mulighet til å kontrollere og overvåke agentens atferd. Ulike målsettinger mellom prinsipal og agent kan dermed føre til at agenten prioriterer å følge egne mål (Kvalvik, 2020). Dette kan forekomme i situasjoner hvor agentene ikke aksepterer eller er uenig i de overordnede målene og dermed bruker sitt handlingsrom til å arbeide for egne mål i skjul (Nyland og Pettersen, 2018). Dette kan skje for eksempel i helsesektoren blant de ansatte som befinner seg nærmest pasientene, hvor handling i affekt og omsorg for pasienten kan overgå et rasjonelt fokus på økonomi (Kvalvik, 2020).

**Prinsipal:** Har ansvar for at de oppsatte målene blir nådd, og har som regel en lederstilling. Prinsipalen har som oppgave å utforme spilleregler med belønning, oppmuntring, kontroll og sanksjoner som sikrer god ressursutnyttelse, og at ønskede mål blir oppfylt.

**Agent:** Prinsipalens redskap for å nå de oppsatte målene. Uten hjelp fra agenten vil ikke prinsipalens egne mål bli realisert. Det er agent som skal utføre arbeidet på vegne av prinsipalen, og som må rette seg etter de regler som prinsipalen (den overordnede) fastsetter.

Opstad (2020) argumenterer at det kan være flere grunner til at prinsipalen og agenten ikke sammenfallende mål og interesser, og videre at agenten ikke lojalt følger opp de føringene som prinsipal har lagt:

- Helhetsvurdering
- Nærhet til brukere
- Egeninteresse
- Forskjellig virkelighetsoppfatning
- Ulik holdning til risiko
- Målforskyvning

I kommunesektoren kan for eksempel prinsipalen være kommunaldirektøren. Etatsdirektørene vil operere som agenter for kommunaldirektøren samtidig som de opptrer som prinsipal for sine enhetsledere. Nyland og Pettersen (2018 i Kristiansen 2015) sier at det vil følgelig oppstå flere prinsipal-agentrelasjoner i en organisasjon som i de fleste tilfeller er basert på en relasjon med gjensidig avhengighet.

## 2.7 Oppsummering av teori

Det dette kapittelet har jeg presentert det teoretiske rammeverket som er relevant bakgrunn for å svare på problemstillingen. Jeg har gjennomgått økonomistyring i offentlig sektor og har presentert noen utfordringer med økonomistyring i kommunesektoren.

Jeg gikk videre inn på budsjett som styringsverktøy og kommunalt budsjettarbeid. Deretter så jeg på budsjettoppfølging og på kritikken som er rettet mot budsjettet basert på Boye m.fl. (1999). Det har også vært viktig å belyse mange styringsutfordringer som finnes i offentlige virksomheter. Etter det har jeg presentert alternative verktøy i økonomistyring med fokus på rullerende prognoser og balansert målstyring siden disse er i bruk i Bergen kommune. I tillegg har jeg presentert Beyond Budgeting og til slutt Prinsipal-agent-teori er en teori i en studie av lederes holdninger.



### 3. Metodisk tilnærming

Jacobsen (2022) definerer metode som en måte å gå fram på for å samle inn empiri, eller det vi kaller data om virkeligheten. Den skal fungere som et hjelpemiddel til å gi en beskrivelse av virkeligheten. Jacobsen (2022) tilføyer at hensikten med forskning er å frambringe gyldig og troverdig kunnskap om virkeligheten. Metode betyr planmessig fremgangsmåte (Nyeng, 2004). I dette kapittelet vil jeg beskrive og argumentere for valg av metodisk tilnærming til studien som er benyttet til å hente inn relevant data for å kunne besvare problemstillingen. Jeg vil først presentere vitenskapsteoretisk ståsted, forskningsdesign og forskningsmetoden jeg har benyttet. Deretter vil jeg beskrive studiens utvalg, hvordan datainnsamlingen ble foretatt og hvordan den ble analysert. Avslutningsvis vil jeg kommentere etiske hensyn.

#### 3.1 Vitenskapsteoretisk ståsted

Vitenskapsteori beskriver hva forskning er. Og forskning handler om å produsere kunnskap. Teorien studerer egenskapene ved forskning som både et sosialt fenomen og som kunnskapskilde (Nyeng, 2004). Samfunnsvitenskapelig metode omhandler fremgangsmåter for å få frem nødvendig informasjon, samt studering og analysering av den sosiale virkeligheten (Johannessen et al., 2011). Det dreier seg om et mangfold av meninger og oppfatninger som ikke er stabile, men stadig under endring. Over flere år har den samfunnsvitenskapelige teori blitt studert, og et skille som raskt dukker opp i den, er skillet mellom kvantitative og kvalitative metoder. Jacobsen (2022) hevder at de grunnleggende antakelsene rundt disse to metodene er at de ikke nødvendigvis er prinsipielt forskjellige fra hverandre. De er begge metoder som benyttes for å innhente datamateriale for å oppnå resultater som går i dybden og bredden. Gjennom metodelæren drar vi nytte av tidligere forskeres erfaringer, vi er ikke henvist til bare å lære gjennom prøving og feiling (Johannessen et al., 2011).

En forskers vitenskapsteoretiske ståsted omfatter begrepene ontologi og epistemologi. Ontologien er antakelsen om hvordan verden ser ut og hva som kan sies å eksistere. (Gripsrud, Olsson & Silkoset, 2017). Ontologien er dermed læren om hvordan virkeligheten faktisk ser ut (Jacobsen, 2022; Nyeng, 2004). Epistemologi omhandler hvordan man skal skaffe seg kunnskap om virkeligheten (Gripsrud et al. 2017; Jacobsen, 2022; Grønmo, 2004).

To forskningsperspektiver innenfor det økonomiske fagområdet er hermeneutikken og positivismen (Nyeng, 2004; Johannessen et al., 2011). De to tilnærmingene skiller seg fra hverandre med hensyn til ontologi og epistemologi, noe som gir konsekvenser for hvilken metodologi som brukes (Jacobsen, 2022). Hermeneutikken antar ontologisk sett at den sosiale

virkeligheten er dynamisk og i kontinuerlig endring og at det finnes en objektiv sosial virkelighet (Jacobsen, 2022). Videre tilføyer Jacobsen (2022) at samfunnsvitenskapene og atferdsvitenskapene studerer i høyeste grad «levende objekter» som ikke finnes som et direkte sansbart fysisk objekt. Dermed ses hermeneutikken på som en fortolkningsbasert tilnærming, hvor en er opptatt av informantenes forståelser, fortolkninger og opplevelser (Johannessen et al., 2011). Begrepet positivisme henviser til «det som faktisk finnes», og som dermed kan sanses og erfares direkte (Jacobsen, 2022). En positivistisk tilnærming vil i motsetning bygge på den objektive ontologiske oppfatningen av alle fenomener, også at mennesker og sosiale systemer, kan undersøkes med naturvitenskapelig metode (Johannessen et al., 2011; Jacobsen, 2022).

Ved valg av forskningsdesign og metode er det avgjørende å vurdere hva som skal undersøkes, og hvilken fremgangsmåte som er best egnet til å besvare oppgavens problemstillinger og aktuelle forskningsspørsmål. Grønmo (2004) sier at det forutsettes at valgt metode skal oppfylle vitenskapelige krav til kvalitet og relevans for den delen av fagområdet som undersøkes. I min oppgave samler jeg inn primærdata ved hjelp av et prestrukturert spørreskjema. Denne studien tar for seg mennesker og sosiale systemer, herunder holdninger, og er klart inspirert av det positivistiske paradigmet.

### 3.2 Forskningsdesign

Forskningsdesign er en logisk plan for hvordan man kommer seg fra her til der, hvor “her” er spørsmålene man ønsker å få besvart, mens “der” er et sett av konklusjoner på disse spørsmålene. (Yin, 2018). Det er flere måter å gjennomføre undersøkelsene på, og de forskjellige måtene kan omtales som ulike forskningsdesign. Designet innebærer en struktur for hvordan undersøkelsen skal gjennomføres og hvordan resultatene av den skal analyseres (Johannessen et al, 2011). Det er vanlig å skille mellom deduktiv og induktiv tilnærming, samt abduksjon. En deduktiv tilnærming tilsier at man går «fra teori til empiri», med andre ord fra det generelle til det konkrete. Generelle påstander, eller hypoteser, testes ved empiriske data. En induktiv tilnærming tilsier at man går «fra empiri til teori» hvor man trekker slutninger fra det spesielle til det mer allmenne (Johannessen et al, 2011). Observasjonene fra empirien konstruerer forventinger og hypoteser som skaper teori. (Nyeng, 2004; Jacobsen, 2022). I det virkelige liv er det ikke mulig å være rent deduktive eller rent induktive. Jacobsen (2022) hevder at abduksjon betraktes som en måte å kombinere logikk om både utforskning (induksjon) og testing (deduksjon med vekt på verifisering) på. Denne studien baserer seg på allerede eksisterende teori og med dette har studien en deduktiv tilnærming.

Det er også vanlig å skille mellom deskriptivt, eksplorativt og kausalt forskningsdesign. Deskriptivt design er beskrivende design og har som mål å beskrive situasjonen på et bestemt område. Designet er hypotesetestende og er en formell og strukturert prosess med presise regler og prosedyrer. Eksplorativt design er utforskende design og har som mål å forstå og tolke det aktuelle problemet, samt at det er en ustrukturert og fleksibel prosess (Gripsrud et al., 2017). Kausal design, kalles ofte for forklarende fordi vi er interessert i sammenhengen mellom noe vi tror er en årsak og en virkning (Jacobsen, 2022). I denne studien vil jeg forsøke å beskrive hvilke holdninger ledere har til budsjett som økonomistyringsverktøy i Bergen kommune, det vil si at jeg bruker et deskriptivt (beskrivende) forskningsdesign.

### 3.2.1 Casestudie

En casestudie defineres som «en forskningsstrategi som involverer en empirisk undersøkelse av et bestemt midlertidig fenomen innenfor dens virkelige kontekst, ved bruk av multiple kilder» (Saunders et al., 2012, s. 666). Casestudie er et design som kombinerer forskningsmetoder, som i sin helet vil bidra til å studere fenomenet dypere (Kvalvik, 2020). Poenget med en casestudie er å se på hvordan et samtidfenomen (the case) utspiller seg i en virkelig kontekst (Yin, 2018).

Essensen av casestudier er å belyse beslutninger som tas gjennom å finne ut av hvorfor de ble tatt, hvordan de var implementert og med hvilket resultat (Schramm, 1971 i Yin, 2018). Denne studien søker å besvare hvordan lederne oppfatter økonomiansvaret og hvordan de arbeider med budsjett som økonomistyringsverktøy, hvilket gjør en slik forskningsdesign godt egnet for denne studien. Det vil altså være hensiktsmessig når problemstillingen søker dybdeinnsikt i et fenomen, og vil åpne for nye funn. Denne avhandlingen søker å belyse i hvilken grad kritikken mot budsjettet har fått oppslutning i kommunesektoren. Denne studien omfatter 14 resultatenheter i Bergen kommune, som er studiens case. I fortsettelsen vil jeg referere til resultatenheter som bare enheter. Selv om funn basert på forskningsmetoder ikke direkte vil kunne generaliseres, mener jeg at resultatet kan nyttes i andre resultatenheter i Bergen kommune, eventuelt i andre kommuner i Norge.

### 3.3 Forskningsmetode

Forskerens oppfatninger av hvordan virkeligheten faktisk er, vil ha betydning for hva slags forskningsspørsmål som stilles, og dermed hva slags metode som vurderes som best (Jacobsen, 2022). Her skiller det mellom kvantitative og kvalitative metoder. Kvantitativ metode i hovedsak fokuserer på å analysere og fortolke tall, mens kvalitativ metode er opptatt av å produsere fortolkninger som gjengis som ordnet tekst (Nyeng, 2004). Det er også stadig

vanligere å kombinere kvantitativ og kvalitativ metode. Det vi kaller «mixed methods» eller det som omtales som triangulering (Bryman, 2026 i Jacobsen, 2022). I denne studien har jeg valgt metodetriangulering ved å kombinere kvantitativ og kvalitativ metode, med fokus på den kvantitative metodetilnærmingen.

### 3.3.1 Kvantitativ metode

Kvantitative metoder er alle de typer undersøkelser som produserer meningsfullt tallmateriale om menneskelige og sosiale forhold (Nyeng, 2012). Kvantitative metoder egner seg best når vi har ganske god forhåndskjennskap til temaet og når problemstillingen er relativ klar.

Kvantitativ forskning beskriver virkeligheten ved bruk av tall og størrelser. Det er en fordel at opplysninger om sosial virkelighet kan behandles ved hjelp av datamaskiner og statistiske teknikker. Det vil si at informasjonen respondentene gir i en kvantitativ undersøkelse vil være standardisert, noen som gjør funnene lett å behandle ved hjelp av databehandling (Jacobsen, 2022). I tillegg er den kvantitative metoden best egnet når vi ønsker å beskrive hyppigheten eller omfanget av et fenomen (en holdning, en type atferd o.l.). Metoden egner seg hvis vi vil finne ut hvor ofte et fenomen forekommer. Metoden er altså godt egnet når vi ønsker å besvare problemstillinger og forskningsspørsmål av typen «hva mener folk om dette». En annen fordel er at kvantitative data gjør det enklere å bevare avstand til respondentene. Forskeren utvikler ingen personlige bindinger med respondentene.

Jacobsen (2022) hevder at kvantitative metoder ofte vil være ganske individualistiske. Vi får informasjon fra enkeltindivider, ikke fra grupper. Det er også begrenset hva slags informasjon vi kan få om kontekst. Metoden vil derfor passe best når det er individuelle synspunkter vi er interessert i, og når vi antar at selve konteksten ikke har så stor interesse. Metoden vil likevel ikke egne seg hvis vi er interessert i enkeltindividet. Det er først og fremst summen av enkeltindivider vi kan si noe om, f.eks. hva et flertall eller et mindretall mener om en sak.

Selv om det er mange fordeler ved bruk av kvantitativ metode, er det også viktig å trekke frem ulempene knyttet til denne metoden. En av de største ulempene er at kvantitative data kan gi et overfladisk preg på undersøkelsen (Jacobsen, 2022). Ved en kvantitativ undersøkelse er det vanskelig å gå i dybden fordi man ønsker å nå mange enheter. Dette kan resultere i unøyaktige resultater og uønsket «støy» i de innsamlede data, som igjen kan føre til at funnene ikke gjenspeiler hva respondentene faktisk mener. Dette kan også være en utfordring i undersøkelser hvor respondenten bevisst svarer feil for å prøve å endre statistikken fordelaktig for seg selv eller andre. Særlig i undersøkelser hvor respondenten kan

gjenkjennes, kan en utfordring være at han eller hun føler et behov for å svare ut fra det som er forventet av dem, fremfor det faktiske (Jacobsen, 2015 i Kvalvik, 2020).

Selv om avstand er en styrke, kan det også være en betydelig svakhet. Avstand kan føre til lav forståelse for det fenomenet som egentlig undersøkes, i tillegg vil ikke en spørreundersøkelse være åpen for justering i etterkant av utsendelse (Jacobsen, 2022). Videre er det viktig å få frem at rigiditet kan bli en ulempe fordi innsamling av kvantitative data følger en mer sekvensiell prosess enn innsamling av kvalitative data. Dette betyr ifølge Jacobsen (2022) at man ved innsamling av kvantitative data må følge et sett faser, der den ene må komme før den andre, dermed blir dette opplegget mindre fleksibelt enn det kvalitative. Det er derfor viktig at relevant litteratur og forskning er grundig gjennomgått før spørreskjema ferdigstilles. Det spesielle med utforming av spørreskjemaer er at man må vite på forhånd nøyaktig hva man skal spørre om, og hvilke svar som er aktuelle. I noen tilfeller kan studenter og forskere være heldige og ha kunnskap om fenomenet gjennom egne erfaringer. Men selv om man har slike erfaringer, må man finne fram til, og forholde seg til relevant og aktuell forskning. (Johannessen et al, 2011). Alle disse elementene har vært sentralt i mitt arbeid for utforming av spørreundersøkelsen slik at den kan gi svar på problemstillingen og forskningsspørsmål.

### 3.3.2 Primærdata

Primærdata tilsvarende førstehåndsdata som forskeren selv innhenter for å besvare en problemstilling eller et forskningsspørsmål. Når det gjelder de metodene som benyttes for innsamling av primærdata i kvantitative metoder er spørreundersøkelse en av de vanligste formene for primærdatainnsamling (Johannessen et al, 2011; Jacobsen, 2022). Denne formen for data samler inn opplysninger direkte fra mennesker eller grupper av mennesker og forskeren samler inn opplysninger for første gang (Jacobsen, 2022). Videre sier Jacobsen (2022) at studenter eller forskere kan benytte ulike metoder for å få tak i primærdata, som for eksempel intervju, observasjon eller spørreskjema. I denne studien har jeg valgt å benytte meg av spørreskjema for innhenting av studiets primærdata.

### 3.3.3 Sekundærdata

Sekundærdata derimot, tilsvarende allerede tilgjengelig data som opprinnelig er samlet inn for andre grunner eller forskningsspørsmål av andre forskere, og som blir gjenbrukt. En stor fordel ved bruk av sekundærdata er at dataene allerede foreligger. Man sparer tid og det er som regel billigere enn å samle primærdata (Gripsrud et al., 2017). I denne studien er sekundærdata brukt ved flere anledninger, blant annet kommunenes styringsdokumenter. De sentrale styringsdokumenter det her siktes til er årsbudsjett, økonomiplan, kommuneplan og

mål- og resultatstyring (BkStyringskort). I tillegg ble det brukt innhold av kommunens strategiske dokumenter som danner grunnlaget for budsjettering og bruk av budsjett som styringsverktøy i Bergen kommune. Videre har det også vært relevant å innhente sekundærdata fra kilder som kommunal- og regionaldepartementet, kommuneloven og andre offentlige kilder, samt andre funn fra forskninger som omhandler liknende tema for å kunne sammenligne mine spesifikke funn med statistikk. Gjennomgang og analyse av dette materialet har vært viktig som grunnlagsinformasjon for å lage en god og relevant spørreundersøkelse til bruk ved innhenting av primærdata.

### 3.4 Datainnsamling

I dette delkapittelet vil jeg redegjøre for datainnsamlingen ved å gå nærmere inn på datainnsamlingsmetode og hvordan spørreundersøkelsen som primærdata ble utformet. Videre vil jeg redegjøre for hvordan innsamlingsprosessen har foregått. Avslutningsvis vil jeg redegjøre for populasjon samt responsen på undersøkelsen.

#### 3.4.1 Spørreundersøkelse

Det finnes forskjellige måter å samle inn kvantitative data på, og en vanlig måte er gjennom spørreskjemaer (Johannessen et al, 2011). Til bestemte formål har denne datainnsamlingsmetoden åpenbare fordeler. For det første kan informasjonsmengden reduseres til akkurat det man er interessert i. Fordelen med spørreskjemaer er at en kan stille de samme spørsmålene til mange personer, for eks. digitalt. I digitale spørreundersøkelser sparer forskerne kostnader, tid og arbeid siden respondentene selv må besvare undersøkelsen (Jacobsen, 2022). Respondentene besvarer spørreskjema når de har tid og anledning, som også kan føre til at respondentene gir mer gjennomtenkte svar. Ulempen er at en ikke kan innhente utdypende opplysninger eller ha en dialog med informantene, det vil si at det er manglende interaksjon. Derfor er det viktig at forskeren legger ned en del arbeid i å lage gode spørsmål. Videre er det en ulempe at mange venter med å besvare spørreskjemaet, slik at det som i utgangspunktet skulle gå svært fort ender opp med å ta ganske lang tid. (Gripsrud et al., 2017; Jacobsen, 2022).

#### 3.4.2 Utforming av spørreundersøkelsen

Utgangspunktet for spørreskjemaet var utredningens problemstilling, og skjemaet er basert på andre lignende undersøkelser. Jacobsen (2022) hevder at kvantitativ metode også kan benytte seg av sekundærdata i form av tilgjengelig statistikk eller andre undersøkelser basert på spørreskjemaer. Jeg har valgt å benytte meg av forskning gjennomført av Nyland og Østergren (2008), Nyland og Olsen (2017), Kvalvik (2020) og det har vært hensiktsmessig å

bruke samme datainnsamlingsmetode. Spørreundersøkelser er godt egnet til slike kartleggingsstudier og sendes ut til et representativt utvalgt eller en populasjon over en bestemt tidsperiode. I denne undersøkelsen var denne tidsperioden på 3 uker. Etter å ha utformet spørreskjemaet tok jeg kontakt med veileder for å gjennomgå og kvalitetssikre spørreskjemaet.

For å sende ut spørreskjemaet valgte jeg å benytte meg av jobb-e-posten for å gjøre mitt ytterste for å få innholdet til å se reelt og troverdig ut slik at mottaker skal anse dette som pålitelig. Avslutningsvis i e-posten har jeg lagt ved informasjonsskriv som også inneholdt kontaktinformasjon til meg som forsker og min veileder ved Universitetet i Stavanger.

Spørreskjemaet (se vedlegg 1) i denne studien er i hovedsak basert på Nyland og Østergren (2008) sin undersøkelse, som er inndelt i 5 kapitler som delvis forholder seg til stegene i styringssirkelen (se figur 1). Respondentene i deres undersøkelse var avdelingsledere (Kvalvik, 2020). En fordel med å bruke spørsmål fra andre spørreskjemaer er at man kan sammenlikne egne resultater med resultater fra andre undersøkelser (Johannessen et al., 2011). I denne studien ble spørreskjemaet sendt ut til 20 resultatenhetsledere i en etat i Bergen kommune, hvorav 14 ble besvart. I fortsettelsen vil jeg kalle resultatenhetsledere for enhetsledere eller bare ledere. Som nevnt tidligere var utgangspunktet for spørreskjemaet å kunne belyse problemstillingen, og spørsmålene har blitt tilpasset og modifisert etter det. Et fåtall av spørsmålene har jeg selv utformet med hensyn til min problemstilling og mine forskningsspørsmål. Tabell 2 viser spørreskjemaet som tar for seg selv de fem kapitlene.

A	Bakgrunnsinformasjon om enhet, inkludert forholdet mellom budsjett og regnskap for tidligere år og prognose for året
B	Arbeidet med budsjett og strategi, inkl. spørsmål om deltakelse i ulike prosesser og informasjonsgrunnlag for prosessene
C	Bruk av styringsinformasjon, inkl. tiltak, formell rapportering, uformell rapportering, styringsinformasjon og bruk av rapporter/analyser
D	Budsjettavvik, inkl. konsekvenser av budsjettavvik
E	Holdninger til økonomistyring og signaler fra toppledelsen

*Tabell 2 Spørreskjemaets 5 kapitler (Nyland og Østergren, 2008)*

Spørreskjemaet består av 98 spørsmål, og det ble i stor grad benyttet 4 punkts og 5 punkts Likert-skala, hvor respondentene måtte ta stilling til ulike påstander. Siden jeg har brukt spørsmål fra andre spørreskjemaer valgte jeg å bruke det antall svarkategorier som er bruk på

disse. Det er flere fordeler ved å bruke skale med flere verdier. De som skal svare, får mulighet til å nyansere svaret ved å markere det området på skalaen som gjenspeiler deres oppfatning. (Johannessen et al., 2011). Bortsett fra kapittelet A som handler om bakgrunnsinformasjon, budsjett og prognose der respondentene kan velge å spesifisere svaret, ble det benyttet lukkede svaralternativer. Lukkede svaralternativer gjør det enklere for respondenter å besvare undersøkelsen, samt at det blir lettere å registrere og analysere svarene. Ulempen er at respondenten ikke får mulighet til å uttale seg fritt om temaet (Gripsrud et al., 2017).

Ifølge Johannessen et al. (2011) er det også mulig å angi betydningen for hvert svaralternativ, for eksempel hvis respondentene ble bedt om å si seg enig eller uenig i et utvalg påstander. I flere tilfeller fikk respondentene muligheten til å svare «helt uenig», «i liten grad enig», «i noen grad enig», «helt enig», «verken enig/uenig» eller «ikke aktuelt». Selv om det ifølge Johannessen et al. (2011) er diskutert hvor mange trinn det bør være på slike skalaer, er det ikke noe absolutt riktig svar på dette. I dette spørreskjemaet vil det være nødvendig å bruke flere svaralternativer fordi denne studien vil kartlegge holdninger til ledere på budsjett som styringsverktøy i kommunesektoren og det kan variere fra person til person.

#### 3.4.3 Innsamlingsprosessen

Etter å ha utformet spørreskjemaet tok jeg kontakt med veileder for å gjennomgå og kvalitetssikre spørreskjemaet. Siden jeg selv jobber i Bergen kommune, startet innsamlingsprosessen med at jeg tok kontakt med min leder. Her presenterte jeg valg av tema og spurte om råd til praktisk gjennomføring av spørreundersøkelsen. For å forberede undersøkelsen, sendte min leder ut en e-post til alle kommunale enhetsledere i etaten med en invitasjon til å delta i undersøkelsen.

I forkant av utsending av spørreskjemaet ble det gjennomført en pretest av spørreundersøkelsen der en enhetsleder og fagfolk innen økonomifeltet fikk gjennomgå spørreundersøkelsen. Dette var for å sikre at begrepene og formuleringene var forståelige. Den 20.mars ble spørreundersøkelsen sendt ut til alle kommunale ledere i den utvalgte etaten i Bergen kommune.

#### 3.4.4 Undersøkelsens populasjon

I denne studien har jeg valgt å fokusere på en spesifikk del av kommunesektoren. Dette fordi, jeg som nevnt tidligere, selv jobber i Bergen kommune, og dermed har kunnskap om virksomheten innen økonomifeltet. Innen Bergen kommune har jeg valgt en etat som har ansvar for 20 kommunale resultatenheter og et oppfølgingsansvar for 13 private enheter, det



vil si en populasjon på totalt 33 resultatenheter. Men jeg har valgt å ta noen avgrensninger ved utsendelse av undersøkelsen ved at spørreskjemaet kun skal sendes til de 20 kommunale enhetsledere som har ansvar for budsjett for deres egen enhet. Det vil også være interessant å undersøke hvordan holdninger til ledere er til budsjett som styringsverktøy i den utvalgte etaten i Bergen kommune. Dette gjør at jeg altså står med totalt 20 enhetsledere.

#### 3.4.5 Svarprosent

Jacobsen (2022) hevder at selv om vi har hatt en perfekt populasjonsliste og foretatt et perfekt sannsynlighetsutvalg, vil vi oppleve at ikke alle svarer. Vi får problemer med at folk faller fra. Svar-responsen er viktig for å få et representativt bilde av populasjonen. Ifølge Johannessen et al. (2011) er det svært sjelden at utvalgsundersøkelser får høy svarrespons, det vil si 80-90 prosent. Det er nok mer vanlig at 30-40 prosent av respondentene svarer. Som en tommelfingerregel vil det si at mer enn 50 prosent er en bra svarrespons. Videre er det viktig å tenke igjennom noen tiltak som kan iverksettes for å øke svarprosenten, som for eksempel, å kontakte respondentene før spørreskjema er sendt ut, purring, personalisering av skjema og anonymitet (Johannessen et al. 2011; Jacobsen, 2022). Jeg utformet spørreskjemaet med svaralternativer for å gjøre det enklere å besvare. Før utsendelse tok jeg kontakt med respondentene, forklarte at alle svar vil være anonyme og jeg valgte å sende ut undersøkelsen via jobb e-posten og følge responsen opp for å sørge for en høy svarprosent. Svarprosenten vil være avgjørende i denne studien for vurdering av hvor representativt utvalget er for populasjonen.

Spørreundersøkelsen ble ferdigstilt og sendt ut til populasjonen av alle kommunale ledere i den utvalgte etaten. Siden masteroppgaven skal fullføres innen et gitt tidsrom var det viktig å komme i gang med spørreskjemaet slik at ledere i etaten fikk god tid til å besvare undersøkelsen. Fristen for å svare ble satt tre uker etter utsendelsen. Innen fristen ble det mottatt 5 svar. Det ble derimot behov for en utsettelse. I et forsøk på å øke svarprosenten sendte jeg ut en påminnelse om spørreundersøkelsen siste uke i april, noe som økte antallet respondenter til 10. Jeg valgte derfor å sende ut en siste purring første uke i mai. Mange runder med purring kan raskt fortone seg som mas, og vi ville derfor ikke ha mer enn to runder med purring (Jacobsen, 2018 i Lunde og Ringsbye, 2021). Totalt endte jeg på 14 svar som gir en svarprosent på 70%. Resultatene av spørreundersøkelsen ble anonymisert i henholdt til personvernet i Universitetet i Stavanger (UiS) og Norsk senter for forskningsdag (NSD).

### 3.5 Studiens kvalitet

Den samlede kvaliteten til et forskningsprosjekt, uansett om det er kvalitativt eller kvantitativt opplegg, bestemmes av om den som leser forskningen, faktisk tror at det som skrives es sant. Med andre ord at det som rapporteres gjenspeiler både dem som har blitt undersøkt, og den underliggende virkeligheten (Jacobsen, 2022). Dette handler om hvorvidt studiet danner reliabilitet (pålitelighet) og validitet (gyldighet). Det er mange faktorer som kan påvirke undersøkelsens kvalitet og det er viktig å være klar over disse, slik at man unngår å trekke uriktige konklusjoner.

#### 3.5.1 Reliabilitet

Reliabilitet handler om hvor robust en undersøkelse er, eller sagt med andre ord, om dataene er til å stole på (Nyeng, 2012). Reliabilitet (pålitelighet) knytter seg til nøyaktigheten av undersøkelsens data, hvilke data som brukes, den måten de samles inn på, og hvordan de bearbeides (Johannessen et al., 2011).

For å styrke undersøkelsens pålitelighet er det inkludert både kvantitative og kvalitative data. De kvalitative dataene består av Bergen kommunes styringsdokumenter, eksempelvis styringsdokumenter knyttet til årsbudsjett, økonomiplan, kommuneplan, mål- og resultatstyring i BkStyring (Styringskortet). En annen fremgangsmåte for å teste reliabilitet av data er at flere forskere undersøker samme fenomen. Hvis flere forskere kommer fram til samme resultat, tyder det på høy pålitelighet (Johannessen et al., 2011). I denne studien er pålitelighet styrket ved at undersøkelsen er basert på andre funn fra forskninger som omhandler liknende tema. Videre vil alle data fra spørreundersøkelsen bearbeides i form av Excel-filer. Dette gjør at reliabiliteten betraktes som høy.

#### 3.5.2 Validitet

Ifølge Nyeng (2012) handler begrepsvaliditet om at man måler det man ønsker å måle – eller mer generelt: at man undersøker det fenomenet man ønsker å undersøke – og ikke noe annet. Jacobsen (2022) skiller mellom to former for validitet; intern gyldighet (intern validitet) og overførbarhet (ekstern validitet).

Intern gyldighet går på om resultatene oppfattes som riktige, med andre ord om hvorvidt beskrivelsen er sann, og hvorvidt sammenhenger er reelle. Det er en selvfølge at det ønskes høy grad av validitet, og det er derfor rettet stor oppmerksomhet rundt dette. I denne studien er undersøkelsen derfor blitt vurdert og pretestet av flere personer for å sikre en øyeblikkelig validering (se del 3.4.3). I utgangspunktet foreligger det teorier som har skapt visse forventninger; dette kalles også ofte prediktiv validitet. Det å måle empiri opp mot teori er

også en form for validitetskontroll, men problemet er at teorien ikke alltid er rett. Likevel vil dette bli brukt som en indikasjon på grad av validitet. Ytterligere en form for validitetskontroll er å sammenligne de resultatene vi har kommet fram til, med resultater fra andre empiriske undersøkelser (Jacobsen, 2022).

Det er tidligere blitt funnet andre forskninger som omhandler om liknende. Slik at i denne studien er spørsmålene i undersøkelsen basert på forskningen til Nyland og Østergren (2008), studien til Nyland og Olsen (2017) og studien til Kvalvik (2021). Førstnevnte er en samfunns- og næringslivsforskningsrapport (SNF), som ble skrevet på oppdrag fra Beregningsutvalget for spesialhelsetjenesten (BUS). Den andre er en studie basert på to spørreundersøkelser gjennomført av Riksrevisjonen i 2008 og 2014. Den tredje er en studie om økonomiansvar i et helseforetak i Nord Norge. De fleste spørsmålene som ble valgt ut som relevante, ble inkludert nøyaktig og fullstendig, og var dermed på forhånd validert av troverdige kilder. I de tilfellene hvor det var behov for tilpasning av spørsmålene, ble disse vurdert gjennom av en enhetsleder i etaten. Dette ble gjort for å påse at spørsmålene ble forstått riktig og at de ville måle det de hadde til hensikt å måle. (Kvalvik, 2021). Begrepsvaliditeten betraktes dermed høy i denne undersøkelsen.

Overførbarhet (ekstern gyldighet) dreier seg om i hvilken grad funnene fra en undersøkelse kan generaliseres til andre enn dem man faktisk har undersøkt (Johannessen et al., 2011). Ifølge Jacobsen (2022) vil dette dreie seg om to ulike typer generalisering. For det første er det spørsmål om hvorvidt man kan generalisere til andre enheter i den sammen casen som man studerer. For det andre er det spørsmål om hvorvidt det man finner i en case, kan generaliseres til andre caser. I denne studien er eksterne validitet vurdert som bra. For statistisk å kunne generalisere funnene i en undersøkelse, må utvalget være representativt for populasjonen, og svarprosenten bør følgelig være høy. Denne studien har nådd en svarprosent på 70%.

### 3.6 Forskningsetikk og juridisk ansvar

De Forskningsetiske komiteene definerer forskningsetiske retningslinjer som «*verdier, prinsipper, normer og institusjonelle ordningen, som til sammen bidrar til å konstituere og regulere vitenskapelig virksomhet*» (referert i Jacobsen, 2022 s.48). Som forskere har vi en plikt til å nøye tenke gjennom hvordan forskningen kan påvirke de vi forsker på, samt hvordan forskningen vil oppfattes og kan brukes. Etikk dreier seg om prinsipper, regler og retningslinjer for vurdering av om handlinger er riktige eller gale (Johannessen et al., 2011). De etiske saksområdet i forskningen kan deles i to: På den ene siden har vi forskningsinterne

regler og normer som gjelder saklighet, åpenhet og redelighet internt i forskersamfunnet – altså for hvordan forskning gjennomføres og rapporteres. På den andre siden har vi forskningseksterne vurderinger, som gjelder forskernes forhold til deltakerne i undersøkelser og vitenskapens rolle i samfunnet mer generelt (Nyeng, 2012). Nerdrum (1998 i Johannessen et al. 2011) hevder at retningslinjene kan sammenfattes i tre typer hensyn som en forsker må tenke igjennom: «*informantens rett til selvbestemmelse og autonomi*», «*forskerens plikt til å respektere informantens privatliv*» og «*forskerens ansvar for å unngå skade*».

I det første hensynet understrekes det at informanten har rett til selvbestemmelse og autonomi. I denne studien har jeg sendt ut undersøkelsen via jobb e-post og det ble tydelig presisert at det er en undersøkelse i forbindelse med masteroppgave, og deltagelsen er frivillig, og de som deltar kan når som helst trekke seg fra undersøkelsen. Det andre hensynet er forskerens plikt til å respektere informantens privatliv. Det innebærer at juridiske forhold og opplysninger som kan identifisere respondenten må avklares (Johannessen et al. 2011). Dette betyr at personvernopplysninger skal meldes til Norsk samfunnsvitenskapelig datatjeneste AS (NSD). I informasjonsskriv til respondenten ble det presisert at alle opplysninger vil behandles konfidensielt og slettes når studien er over, samt at datamateriale vil bli anonymisert i besvarelsen. Denne studien er godkjent av NSD. Det tredje hensynet angående «forskerens ansvar for å unngå skade» er særlig relatert til medisinsk forskning, men prinsippet gjelder også for samfunnsvitenskapelig forskning. Her oppstår etiske problemstillinger når forskningen ved datainnsamling direkte kan berøre sårbare og følsomme områder som det kan være vanskelig å bearbeide og komme seg ut av igjen, for eksempel ved intervjuer. De som deltar i undersøkelsen, skal utsettes for minst mulig belastning. (Johannessen et al. 2011). I denne studien har jeg brukt spørreskjema som innsamlingsdatametode der det ikke er spurt etter personlige opplysninger.

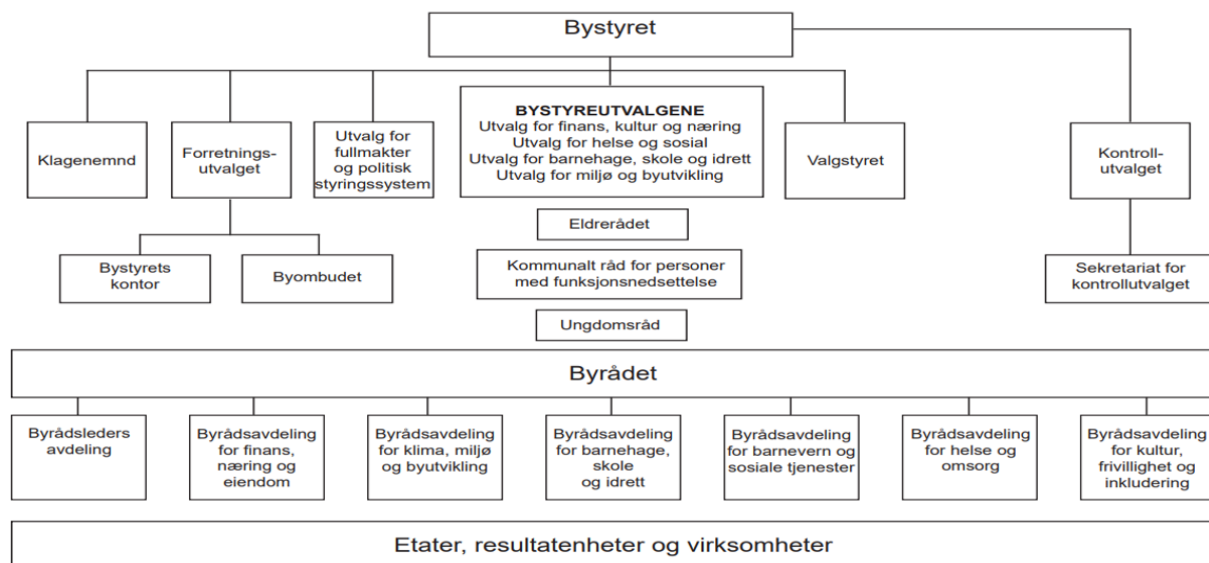
## 4. Casebeskrivelse: Bergen kommune

I dette kapittelet vil jeg presentere hvordan Bergen kommune er organisert og budsjettprosessen

### 4.1 Organisering

Bergen kommune ligger i Hordaland fylke, og er den nest største kommunen i Norge med rund 287.000 innbyggere (SSB, 2022). Kommunen styres etter en parlamentarisk styringsmodell som gir bystyret kontroll over den utøvende makt (byrådet). Det er flertallet i bystyret som avgjør hvem som skal ha byrådsmakt. Sammenligner man med nasjonalt nivå, kan man si at byrådet fungerer som regjering og bystyret fungerer som Stortinget.

Bergen kommune organiseres i tre nivå; politisk nivå med bystyret og byrådet, administrativt nivå med byrådsavdelingene og tjenestenivå med etater, resultatenheter og andre kommunalt eide virksomheter som er vist i Figur 4 (Bergen kommune, 2022).



Figur 4 Organisasjonskart Bergen kommune (Bergen kommune Dokument: SD-18-1588, 2022)

Bystyret er kommunens øverste politiske myndighet og ledes av ordfører. De består av 67 folkevalgte politiske representanter, som velges hvert fjerde år. Bystyret hovedoppgave er å vedta overordnede mål, langsiktige strategier for kommunes virksomhet og sikre at vedtak følges opp via tilsyn og kontrol. I tillegg vedtar Bystyret kommunes budsjett og økonomiplan. Bystyret velger hvilke partier som skal danne byråd, og hvordan byrådet skal lede kommunen.

Byrådet er kommunens utøvende organ og har ansvar for å gjennomføre de politiske vedtakene. Byrådet leder kommunens administrasjon og er ansvarlig for de kommunale

tjenestene i det daglige. Byrådet rapporterer til bystyret. Byrådet består av en byrådsleder (tilsvarende statsminister) og seks byråder (tilsvarende statsråder) som leder hver sin byrådsavdeling i kommunen, i tillegg har de ansvar for underliggende seksjoner, etater, resultatenheter og kommunalt eide virksomheter. Byrådsavdelingene ledes av en kommunaldirektør. Byrådsavdelingenes hovedfunksjon er å sørge for at byrådets politikk blir iverksatt. I etatene gis det faglige vurderinger og det er fokus på den daglige driften. Resultatenhetene utgjør kjernevirksomheten i kommunen. Resultatenhetslederne har eget økonomiansvar, ansvar for drift og kvalitet av tjenestene, samt arbeidsgiveransvar ovenfor medarbeiderne. Virksomheter med kommunalt eierskap er ikke en juridisk del av kommunen, men en selvstendig enhet, og denne formen for eierskap kan sikre like vilkår i konkurranse med private aktører (Bergen kommune, 2022).

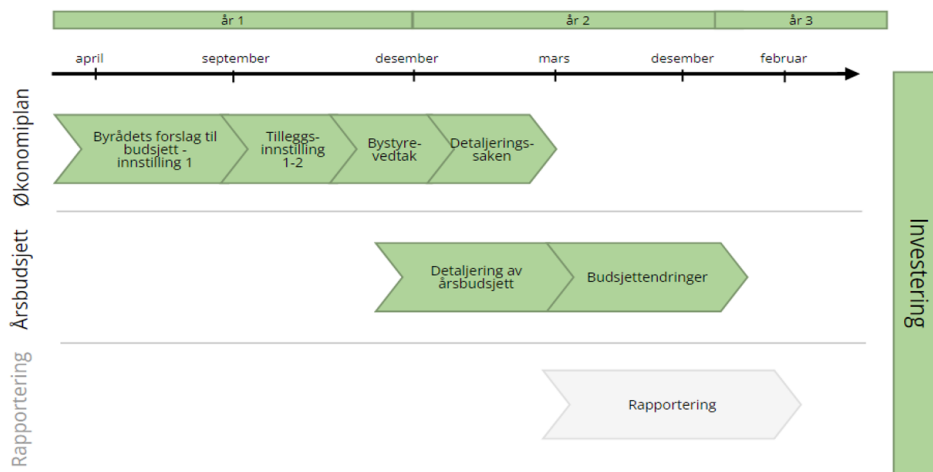
#### 4.2 Budsjettprosessen

Arbeidet med kommunens handlings- og økonomiplaner, årsbudsjett og årsregnskap/årsmelding er forankret i kommuneloven. Lovens femte del spesifiserer nærmere kravene som gjelder økonomi. Det fremgår av §14-2 og 14-3 at kommunestyret før årsskiftet skal vedta en økonomiplan for de neste fire årene og et årsbudsjett for det kommende året, og at årsregnskapene og årsberetningene skal vedtas senest seks måneder etter regnskapsårets slutt. Bystyret har det øverste økonomiansvar og fordeler pengene kommunene har til rådighet gjennom budsjettprosessen hver høst (ID 4955, Bergen kommune, 2022).

Byrådet legger hvert år frem for bystyret et forslag til årsbudsjett for kommende kalenderår og en handlings- og økonomiplan for de tre påfølgende budsjettår. Forslaget omfatter både drift og investeringer. Bystyrets vedtak om årsbudsjett (år 1 i økonomiplanen) er bindende. Den vedtatte økonomiplanen for årene etter budsjettåret er kun retningsgivende, og skal rulleres årlig. Byrådet får som regel fullmakt til å detaljere det vedtatte årsbudsjettet nærmere før man skal begynne å rapportere på budsjettet ca. hver måned fra og med mars. I løpet av budsjettåret legges det frem to tertialrapporter for bystyret (1.tertial i april og 2.tertial i september) med forslag til budsjettjusteringer og oppdaterte prognoser for året som helhet, og etter årsslutt klargjøres regnskapet og årsmeldingen utarbeides.

Budsjett- og rapporteringsarbeidet foregår i Framsikt. Regnskapet føres løpende i UBW, men lastes til slutt over til Framsikt og publiseres digitalt sammen med årsmeldingen (ID 4955, Bergen kommune, 2022).

Budsjettprosessen i Bergen kommune omfatter flere parallelle og gjensidig avhengige delprosesser. Parallelt med at årsbudsjett og handlings- og økonomiplan vedtas i desember starter arbeidet med å detaljere første år i økonomiplanen, det vil si, årsbudsjettet. Detaljeringen er ferdig utpå nyåret i år 2, og deretter starter arbeidet med økonomisk rapportering og ny handlings- og økonomiplan. Budsjettprosessen kan skjematisk beskrives som vist i figur 5 under.



Figur 5 «Bk - Generelt om budsjettprosessen» (Bergen kommune ID 4955, 2022)

Avslutningsvis en oppsummering av budsjettprosessen i Bergen kommune. Arbeidet med kommunens handlings- og økonomiplaner, årsbudsjett og årsregnskap/årsmelding er forankret i kommuneloven (§14-2 og §14-3). Bystyret skal selv vedta årsbudsjett og økonomiplan (4 år). Økonomiseksjonen i Byrådsavdeling for finans, næring og eiendom (BFNE) har ansvar for den samlede prosessen i budsjettering, og deretter Byrådsavdelingene tildeler rammebudsjett til enhetene, og så fordeler enhetslederne til slutt enhetens netto ramme på detaljert nivå (som vist i figur 4). Det betyr at enhetene i praksis utarbeider budsjettet i desember (år 1 forslag til budsjett) og i februar (år 2 når det er tildelt vedtatt budsjett), det vil si at enhetene bare deltar i siste del av budsjettprosessen.

## 5. Presentasjon av empiri

I dette kapittelet presenteres de empiriske resultatene, som er funnene fra innsamlet forskningsdata gjennom spørreundersøkelsen. Empirien presenteres her med utgangspunkt i stegene i styringssirkelen (se figur 1). Spørreundersøkelsen består i hovedsak av påstander respondentene må ta stilling til, og er utformet for å fange opp hver enkelt leders holdning til budsjett som styringsverktøy i Bergen kommune, oppfatning av deres økonomiansvar, deres praksis og bruk av styringssystemet (Nyland & Østergren, 2008; Kvalvik, 2020). Dessuten er de empiriske resultatene fra spørreundersøkelsen presentert ved bruk av deskriptiv statistikk, illustrert i tabeller.

Dette kapittelet vil først ta for seg bakgrunnsinformasjon om enhetene og respondentene, dernest ta for seg stegene i styringssirkelen for å presentere analysen av de ulike delene i det økonomiske styringssystemet knyttet til kommunesektoren. Kapittelet avsluttes ved å se på resultatene fra påstander knyttet direkte til ledernes holdninger som er den siste delen av spørreundersøkelsen.

### 5.1 Bakgrunnsinformasjon om enhetene og respondentene

I spørreundersøkelsen starter jeg med å se på bakgrunnsinformasjon om enhetene og respondentene. Det første som gjennomgås er en analyse av hvor mange års ledererfaring respondentene har og deres utdanningsbakgrunn, samt opplæring de har i ledelsen og i økonomistyring. Dette for å kunne si noe om ledernes holdninger til budsjett som styringsverktøy og deres oppfatninger av økonomiansvaret i kommunesektoren. Videre ble de spurt om enhetens budsjettstørrelse og antall årsverk i 2023, samt hvordan deres enhet har gjort det i forhold til budsjettet, for å kunne se dette i sammenheng med deres oppfatninger. Ledernes svar er vist i tabellene under.

**Tabell 3. Respondentenes års ledererfaring (N = 14)**

Ledererfaring	Antall svar	Svar i prosent
1 - 2 år	2	14 %
3 - 5 år	5	36 %
6 - 10 år	4	29 %
Over 10 år	3	21 %

Ledernes besvarelser i tabell 3 viser at den største gruppen (36%) har vært i stillingen i 3-5 år, den neststørste gruppen (29%) har vært ansatt i stillingen i 6-10 år og den tredje største gruppen (21%) har vært i stillingen over 10 år. Det er bare 14% av respondentene som har vært enhetsleder mindre enn 2 år. Det viser seg at de fleste av respondentene har vært i lederstillingen i flere år, dette øker påliteligheten til at respondentene har kunnskap og



erfaring i økonomistyring i kommunesektoren. Videre har alle enhetslederne helsefaglig utdanningsbakgrunn.

I spørreundersøkelsen ble de spurt om deres opplæring i ledelse og her fikk de muligheten til å krysse av på flere alternativer. Svarene viser at 36% av lederne har formell utdanning innenfor ledelse. 100% har gjennomført ledelseskurs som er obligatorisk for ledere i Bergen kommune. 29% har gjennomført kortere kurs i ledelse utover obligatorisk i kommunen, og 21% av lederne svarte at de i tillegg til obligatoriske kurs, er selvlært i ledelse.

Videre, når de ble spurt om deres opplæring i økonomistyring, svarte 36% av lederne at de har formell utdanning innenfor økonomi. 100% av lederne har gjennomført de obligatoriske økonomistyringskurs for ledere i Bergen kommune. Rett over en tredjedel (36%) har gjennomført kortere kurs i økonomistyring utover obligatorisk i kommunen, og rett under halvparten (43%) av lederne svarte at de i tillegg til obligatoriske kurs, er selvlært i økonomiskstyring.

Tidlig i spørreundersøkelsen ble enhetene bedt om å oppgi størrelse på vedtatt budsjett 2023 og antall årsverk de har i 2023. Dette ble senere kategorisert i et intervall på 0-60, 61-100, 101-150, og over 200. Nedenfor presenteres de ulike tabellene som viser enhetene fordelt på størrelse på vedtatt budsjett i millioner kroner og antall årsverk.

**Tabell 4. Enhetene fordelt på størrelse på vedtatt budsjett 2023 (N = 14)**

Millioner kroner	Antall svar	Svar i prosent
0 - 60	2	14 %
61 - 100	8	57 %
101 - 150	3	22 %
151 - 200	1	7 %

**Tabell 5. Enhetene fordelt på størrelse på årsverk i 2023 (N = 14)**

Antall årsverk	Antall svar	Svar i prosent
0 - 60	2	14 %
61 - 100	7	50 %
101 - 150	3	22 %
151 - 200	1	7 %
Over 200	1	7 %

Tabell 4 viser at den største delen av enhetene, med henholdsvis 57%, har et budsjett i intervall 61-100 millioner. Videre har 22% av enhetene et budsjett i intervall 101-150

millioner, på tredje plass med 14% ligger enhetene med et vedtatt budsjett innen 60 millioner. En enhet, som representerer 7%, har et budsjett mellom 151 og 200 millioner.

Størrelse målt i årsverk (se tabell 5) viser at halvparten av enhetene i undersøkelsen, har et antall årsverk i intervall 61-100 og 22% av enhetene har årsverk mellom 101 og 150. Det viser seg at størrelsen på vedtatt budsjett er direkte relatert til størrelsen på årsverk. Med andre ord viser tabellene at når størrelsen på budsjett øker, vil også antall årsverk i enhetene øke.

Videre i spørreundersøkelsen ble lederne spurt om hvordan deres enhet har gjort det i forhold til budsjettet, for å kunne se dette i sammenheng med deres oppfatninger av kommunal økonomistyring. Tabellen nedenfor illustrerer ledernes svar.

**Tabell 6. Hvordan har din enhet gjort det i forholdet mellom budsjett og regnskap i 2022? (N = 14)**

	Antall svar	Svar i prosent
Brukt mindre enn budsjettet	0	0 %
Innfri budsjett-forventningene	3	21 %
Brukt noe mer enn budsjettet	4	29 %
Brukt mye mer enn budsjettet	4	29 %
Brukt svært mye mer enn budsjettet	3	21 %

Som tabellen over illustrerer brukte et flertall av enhetene (11 av 14), altså 79% av enhetene, mer enn budsjettet, mens 3 av 11 enhetene (21%) hadde budsjettbalanse i 2022. Dette kan indikere at budsjettet fremstår som lite realistisk. Funnene mine samsvarer med det Rudaa (2021) hevder: Med det store avvike mellom siste års regnskapstall og årets budsjett, vil det svekke tiltroen til at budsjettene er realistiske, og /eller at den administrative ledelsen har god nok kontroll med kommunens ressursbruk på enhetsnivå.

I tillegg som vist i tabell 7 under, ble lederne spurt om hvilken forventning deres enhet har i forholdet mellom budsjett og prognose ved årsavslutning for 2023, for å kunne se dette i sammenheng med deres oppfatninger av det økonomiske styringssystem og deres holdninger til budsjett som styringsverktøy i kommunen. Respondentenes svar vises i tabellen under.

**Tabell 7. Hvilken forventning har din enhet i forholdet mellom budsjett og prognose for 2023? (N = 14)**

	Antall svar	Svar i prosent
Positivt budsjettavvik	0	0 %
Innfri budsjett - balanse	4	29 %
Mindre negativt enn budsjettet	2	14 %
Noe negativt budsjettavvik	5	36 %
Stort negativt budsjettavvik	3	21 %

Fra tabellen over fremkommer det at en stor andel av respondentene (10 av 14), altså 71% av enhetene, regner med at deres enhet vil bruke mer ressurser enn budsjettet i 2023. Mens en relativt liten andel av lederne (4 av 14) forventer balanse, altså 29%. Det legges merke til at ingen leder (0%) forventer å bruke mindre ressurser enn budsjettet.

## 5.2 Fra strategi til budsjett

Ifølge styringssirkelen starter økonomistyringsprosessen i prinsippet med utforming av en strategisk plan som er bygget på overordnede mål for organisasjonen. Virksomhetens strategiske mål setter rammene og er styrende for all taktisk planlegging gjennom årsbudsjettet. Innenfor dette perspektivet består økonomistyring av fire ulike prosesser med tette koblinger mellom dem: strategisk planlegging, budsjettprosessen (planer), handlinger, samt rapportering og oppfølging. En forutsetning for styring er en felles målsetning. Ledernes prioriteringer og beslutninger som tas, kan i praksis være et direkte resultat av deres oppfatning av kommunens overordnede strategiske mål. I spørreundersøkelsen ble enhetslederne spurt om hvilke signaler de har oppfattet at toppledelsen har sendt til dem i forhold til dette. Ledernes svar er vist i tabellen under.

**Tabell 8. Hvilke signaler har toppledelsen i Bergen kommune sendt til enheten i 2023 (N=14)**

	Helt uenig	Litt uenig	Verken enig/uenig	Litt enig	Helt enig
Min resultatenhets må innfri budsjettforventinger				7%	93%
Min resultatenhets må vise evne til omstilling					100%
Vi må arbeide for å levere gode tjenester					100%
Vi må arbeide for å bli mest mulig kostnadseffektive			7%	14%	79%

Som tabellen over viser er det bred enighet om at budsjett skal innfris. Samtlige er enige om at dette er signal de har fått fra toppledelsen, og hele 93% er helt enig. Dette gjelder også krav om evne til omstilling og krav til å levere gode tjenester, hvor 100% av lederne er helt enig i dette.

I påstanden om at de må arbeide for å bli mest mulig kostnadseffektive, illustrerer tabellen at svarene varierer litt, sammenlignet med overstående påstander. De fleste av lederne, hele 79%, har oppfattet at det er en målsetning å bli mest mulig kostnadseffektive. Det ser ut til at det å være kostnadseffektiv er en målsetning som er vanskelig å oppnå. Dette er en erfaring som en stor del av enhetene hadde etter å ha brukt mer ressurser enn budsjettet i 2022.

Basert på resultatene, ser det ut til at flertallet av lederne er relativt enige på alle påstandene angående signaler fra toppledelsen. Med andre ord kan dette tyde på at enhetslederne tolker signaler fra overordnede i kommunen på en lignende måte. De to påstandene som alle respondentene var helt enige i, var krav til å levere gode tjenester og evne til omstilling. Dette kan indikere at toppledelsen kommuniserer ulike signaler om kommunens strategiske mål. En troverdig forklaring på dette kan være at de fleste enhetene (79%) har opplevd budsjettunderskudd i 2022, og kun 21% av dem hadde balanse i 2022 (se tabell 5). Videre illustrerer tabell 7 at over to tredjedeler av enhetene (71%) regner med å avslutte regnskap 2023 med merforbruk. Funnene kan bety at enhetslederne prioriterer andre målsetninger som å levere gode tjenester framfor budsjettbalanse.

### 5.3 Deltakelse i strategi- og budsjettprosesser

I henhold til styringssirkelen, etter at virksomheten har definert sine strategiske mål, er neste steg konkretisering av strategiske mål i form av planer, dvs. et budsjett. Årsbudsjettene representerer etappeplanene på virksomhetens vei mot strategisk måloppnåelse. I kommunesektoren bygges budsjettprosessen på at toppledelsen på sentralt hold (bystyret) lager planene som de ulike enhetene deretter må konkretisere og tilpasse seg (se kapittel 2.3). Hvor involverte lederne på de ulike nivåene er, kan påvirke deres oppfatning og generelle holdning til det vedtatte budsjettet og dermed Bergen kommunes strategi. I spørreundersøkelsen ble lederne spurt om i hvilken grad de er enig i en rekke påstander om deltakelse i strategi- og budsjettprosessen. Tabellen under illustrer påstander og ledernes besvarelser.

**Tabell 9. I hvilken grad er du enig i følgende påstander om budsjettprosess i din enhet? (N=14)**

	Helt uenig	I liten grad enig	I noen grad enig	Helt enig
Jeg deltar aktivt i enhets strategiprosess	7%	7%	15%	71%
Jeg deltar aktivt i enhets budsjettprosess	7%		22%	71%
Jeg involverer avdelingsledere og nøkkelpersonell i strategiarbeid for enheten			43%	57%
Jeg involverer avdelingsledere og nøkkelpersonell i budsjettprosessen for enheten		14%	29%	57%
Jeg har formelt akseptert enhetens budsjett (signert på budsjettavtale eller lignende)	29%	14%	14%	43%
Jeg som enhetsleder er gitt tilstrekkelig beslutningsmyndighet til å kunne innfri enhetens budsjett		14%	64%	22%
Budsjettprosessen gir en rettferdig fordeling av ressurser mellom enheter i etaten.		14%	86%	

Tabell 9 viser at flertallet av enhetslederne er helt enig i påstanden om at de deltar aktivt i både strategiprosessen (71%) og budsjettprosessen (71%). Videre er over halvparten helt enig (57%) eller i noen grad enig (43%) i påstanden om at de involverer avdelingsledere og nøkkelpersonell i strategiprosessen. Når det gjelder involvering i budsjettprosessen er også over halvparten helt enig i (57%) at de involverer avdelingsledere og nøkkelpersonell i budsjettprosessen, mens 29% er i noen grad enig og 14% er i liten grad enig i påstanden.

Tabellen over viser også at nesten en tredjedel (29%) av lederne ikke har formelt akseptert budsjettet og har svart helt uenig på denne påstanden. Videre er det en overvekt av respondentene som svarte at de i noen grad (64%) eller i liten grad (14%) er gitt tilstrekkelig beslutningsmyndighet til å kunne innfri enhetens budsjett, mens 22% svarte at de er helt enige i påstanden.

### 5.3.1 Ressursallokering

Ledernes holdninger og aksept til økonomiansvaret kan være preget av hvor mye de er involvert i det økonomiske arbeidet, men også hvor mye ressurser som er satt av til dette. For lite ressurser kan gi en følelse av at det har mindre betydning. På samme måte kan en følelse av urettferdig fordeling av ressurser, skape dissonans mellom lederen og budsjettprosessen (Kalvik, 2020). Når det gjelder holdninger til hvorvidt ressursfordelingen er rettferdig, viser tabellen ovenfor at 86% av respondentene er i noen grad enige om at ressursfordelingen til enheten er rettferdig, dette til tross for at 43% av lederne har akseptert budsjett. I tillegg viser tabell 9 at 14% av respondentene er i liten grad enig om at ressursfordelingen til enheten er rettferdig. Det er interessant å notere at ingen (0%) av respondentene synes at budsjettprosessen gir en rettferdig fordeling av ressurser.

### 5.3.2 Kritikken mot budsjett som styringsverktøy

Budsjettkritikken gjelder hovedsakelig privat sektor, og i mindre grad i offentlig sektor. Det er interessant å ha en oversikt over i hvilken grad kritikken mot budsjett har fått oppslutning i Bergen kommune. Derfor ble respondentene i undersøkelsen spurt om i hvilken grad de er enig i påstander om kritikk mot budsjett som styringsverktøy. Tabellen under illustrerer påstander og ledernes respons.

**Tabell 10. I hvilken grad er lederne enig i følgende påstander om kritikk mot budsjett som styringsverktøy (N=14)**

	Helt uenig	I liten grad enig	I noen grad enig	Helt enig
Budsjett er sjelden strategisk fokusert, og er ofte motstridende		21%	64%	15%
Budsjetter bygger i for stor grad på usikre antagelser om fremtiden	7%	7%	58%	28%
Budsjett er et mindre godt verktøy til å fordele ressurser til de ulike enhetene/avdelingene	7%	21%	64%	7%
Antagelsene budsjetter bygges på blir raskt udatert		14%	57%	29%
Budsjett (årsbudsjett) gir et for kortsiktig fokus			71%	29%
Budsjettet kan utfordre til kunstig og misledende periodeinndeling			64%	36%
Avvik fra budsjett styrer ledelsens oppmerksomhet			57%	43%
Budsjett er dårlig styringsinformasjon		35%	43%	22%
Vedtatt budsjett fremstår som lite realistisk, representerer ikke reelle driftskostnader			29%	71%
Budsjetter fører til overdrevent fokus på finansielle måltall på bekostning av andre viktige strategiske indikatorer		7%	43%	50%
Budsjetter tar for mye tid, og koster for mye å utarbeide		43%	22%	35%
Budsjetter begrenser reaksjonsevner og fleksibilitet, og er ofte en barriere til endring			71%	29%
Overskudd i regnskapet fører til hastig innkjøp for å matche budsjettet ved årsavslutning.	14%	29%	14%	43%
Budsjetter har en forpliktende effekt på budsjettansvarlig			50%	50%
Budsjetter er konsentrert rundt kostnadsreduksjon, og ikke verdiskapning.			64%	36%
Lederes prestasjoner vil bli målt opp mot budsjetterte tall.		7%	58%	35%

Tabell 10 viser at majoriteten av respondentene er i noen grad enig og i liten grad enig (til sammen 85%) i at budsjett er sjelden strategisk fokusert og er ofte motstridende. Videre mener 65% av respondentene at de er i noen grad enig og i liten grad enig i at budsjetter bygges i for stor grad på usikre antagelser om fremtiden, mens bare 28% av lederne er helt enig i påstanden. Når det gjelder påstanden om at budsjettet fører til overdrevent fokus på finansielle måltall på bekostning av andre viktige strategiske indikatorer, svarer flertallet (93%) at de er helt enig og i noen grad enig i påstanden.

En stor andel av respondentene (71%) svarer at de er helt enig og i noen grad enig i at budsjett ikke er et godt verktøy til å fordele ressurser. Hele 21% av respondentene er i liten grad enig. Videre mener 86% at de er helt enig og i noen grad enig i at antagelsene budsjetter bygges på,

blir raskt utdatert. Dette har nok sammenheng med at samtlige ledere mener at budsjett gir et for kortsiktig fokus.

Til tross for at en del respondentene (20%, vist i tabell 16) mener at det ikke er et gap mellom strategi og budsjett, svarer 71% at de er helt enig i at budsjett fremstår som lite realistisk og 29% er i noen grad enig i at budsjett ikke er realistisk. Jeg finner en sammenheng mellom de aller fleste lederne som svarer at budsjett ikke er realistisk og enheter (79%) som avsluttet regnskapet 2022 med underskudd. Videre viser det seg at en stor del av respondentene (65%) er helt enig og i noen grad enig i at budsjett er dårlig styringsinformasjon, mens 35% av respondentene mener at de er i liten grad enig i påstanden om at budsjett er dårlig styringsinformasjon.

Videre ble lederne spurt om i hvilken grad er de enig i at budsjett tar for mye tid, og koster for mye å utarbeide. Tabell 10 viser at nesten halvparten av lederne er i liten grad enig, mens 22% av den er i noen grad enig og omtrent en tredjedel er helt enig i påstanden. Tidsbruk er vanskelig å si noe sikkert om ettersom Bergen kommune ofte har én stilling (i hver enkel enhet) innen økonomi som utarbeider og gjennomgår budsjettet, slik at enhetslederne ikke er så mye direkte opptatt med arbeide med selve budsjettet. Dessuten begynte kommunen for ca. 5 års siden å bruke Framsikt, som er et nettbasert verktøy for budsjettering og rapportering, der man bruker mye mindre tid i selve utarbeidelse av budsjettet.

Respondentene ble spurt om i hvilken grad de er enig i at budsjett begrenser reaksjonsevner og fleksibilitet, og er ofte en barriere til endring. Tabellen ovenfor viser at flertallet (71%) av enhetslederne er i noen grad enig i påstanden, mens under en tredjedel (29%) er helt enig i påstanden. Dette bygger opp under tanken om at budsjetter begrenser reaksjonsevner og fleksibilitet, og dermed ofte er en barriere til endringer i organisasjoner.

Resultatene som er vist i tabellen over viser at det er en del spredning i svarene når lederne ble spurt om i hvilken grad de synes at overskudd i regnskapet fører til hastige innkjøp for å matche budsjettet ved årsavslutning. Her viser det seg at 43% er helt enig og 29% er i liten grad enig i påstanden. Når lederne derimot ble spurt om budsjettet kan utfordre til kunstig og misledende periodeinndeling er svarene mer samstemt, og fordelt på bare to grupper, hvor 36% er helt enig og 64% er i noen grad enig i påstanden.

Tabellen viser videre at over halvparten av lederne er i noen grad enig (57%) og helt enig (43%) i at avvik fra budsjett styrer ledelsens oppmerksomhet.

Når det gjelder forpliktelsen til budsjett, svarer lederne at de er både helt enig (50%) og i noen grad enig (50%) i at budsjett har en forpliktende effekt på budsjettansvarlig. Dette henger sammen med formålet om at de ansatte vil føle et større ansvar for å klare de økonomiske forpliktelsene som ligger i det godkjente budsjettet (Bergstrand, Bjørnenak, & Boye, 1999)

Når det gjelder påstander om at budsjetter er konsentrert rundt kostnadsreduksjon, og ikke verdiskaping, svarer de fleste lederne (64%) at de er i noen grad enig og over en tredjedel av lederne (36%) at de er helt enig.

Avslutningsvis svarte respondentene at de er helt enig (15%) og i noen grad enig (58%) i påstanden at lederes prestasjoner vil bli målt opp mot budsjetterte tall.

#### 5.4 Fra budsjett til handling

Utgangspunktet for styringssirkel er virksomhetens strategier og strategisk mål. I den ideelle styringssirkel eller styringssløyfe skal budsjettet benyttes som grunnlag for ledernes beslutninger og prioriteringer. I det økonomiske styringssystemet er tanken at virksomheten med hjelp av budsjettet gjør ulike prioritering. Disse prioriteringene viser seg deretter som handling i organisasjonen. De ledelses- og atferdsmessige utfordringer knyttet til økonomisk styring er derfor forhold som må tillegges stor vekt innen økonomistyring i enhver virksomhet. I spørreundersøkelsen ble lederne spurt om hva de faktisk gjorde for å tilpasse driften til vedtatt budsjett i 2023. Tabellen under viser påstander og respondentenes respons.

**Tabell 11. Angi hvor enig du er i følgende påstander om hva du som enhetsleder faktisk har gjort i 2023 for å tilpasse driften til vedtatt budsjett (N=14)**

	Helt uenig	I liten grad enig	I noen grad enig	Helt enig
Jeg har redusert bruken av vikarer, overtid og innleid personell	21%	7%	36%	36%
Jeg har stoppet planlagte nyansettelser	50%	36%	14%	
Jeg har redusert innkjøp av forbruksmateriell	29%	29%	29%	13%
Jeg har redusert innkjøp av utstyr/inventar	7%	21%	36%	36%
Jeg har redusert bruk av bemanningsbyrå	21%	36%	29%	14%
Jeg har involvert nøkkelpersonell for å finne tiltak for kostnadsbesparelse			29%	71%

Tabell 11 over viser at 36% av lederne er helt enig i å ha redusert bruken av vikarer, overtid og innleid personell. Samme prosentandel (36%) av lederne svarte at de er i noen grad enig i påstanden.



Videre er det samtidig interessant å legge merke til at 50% av lederne ikke har stoppet planlagte nyansettelser, og de resterende 50% er i liten grad og i noen grad enig i påstanden. Dette skjer imidlertid samtidig som de har redusert innkjøp av forbruksmateriell (42% er helt enig og i noen grad enig), innkjøp av utstyr/inventar (enda flere av lederne, 72%, er helt enig og i noen grad enig) og redusert bruk av bemanningsbyrå (43% er helt enig og i noen grad enig). Dette kan tolkes på flere måter. For det første som om de kanskje tidligere har hatt vakante stillinger i enheten, og vil prioritere å bruke ressurser på faste stillinger framfor å bruke bemanningsbyrå. Når det gjelder redusert innkjøp av utstyr/inventar og forbruksmateriell, er en alternativ fortolking at de reduserer utgifter på poster som ikke er absolutt nødvendige. Ytterligere en tolking er at dette er respondentenes opplevelse av situasjonen og ikke hvordan situasjonen faktisk er (Nyland og Østergreen, 2008).

På den siste påstanden er det en overvekt av enighet (71%) om at lederne har involvert nøkkelpersonell for å finne tiltak for kostnadsbesparelse.

Resultatene ovenfor illustrerer at respondentene prioriterer ganske like tiltak for å tilpasse driften til rammebudsjett (vedtatt budsjett), men i ulik grad. Resultatene kan tolkes som at lederne prioriterer i mindre grad tiltak som negativt kan påvirke kvalitet av tjenester. Med andre ord at forsvarlig drift prioriteres.

### 5.5 Oppfølging og rapportering

I denne del av delkapitlet vil jeg se på den siste etappen i styringssirkelen som handler om rapportering og oppfølging av regnskapsinformasjon til det strategiske nivået i organisasjonen. Det gjelder både det formelle styringssystemet rettet mot evaluering, og de mer uformelle prosessene. Oppfølgings- og kontrolloppgavene går i hovedsak ut på å måle den økonomiske utvikling mot budsjettene. En viktig del av oppfølgingsprosessen er å gjennomføre analyser av de avvikene som har oppstått mellom det som var planlagt (budsjettet) og det som virkelig skjedde (regnskapet). Hvilken styringsinformasjon som er tilgjengelig for lederne, og i hvilken grad de benytter denne informasjonen til styring, vil kunne avdekke holdninger til selve prosessen. I spørreundersøkelsen ble lederne spurt om hvilken styringsinformasjon som er tilgjengelig, både formell og uformell, og hva de bruker informasjonen til. Videre ble lederne spurt om hvilke tiltak som blir satt i verk som en følge av underskuddssituasjonen og oppfatninger rund mulige konsekvenser av å bruke mer ressurser enn vedtatt budsjett.

### 5.5.1 Formell rapportering og oppfølging

Påstander og ledernes respons om hvor ofte de har benyttet seg av tilgangen til ulike formelle rapporter, analyser og informasjon, er vist i tabellen under. Disse rapportene er tilgjengelig for alle lederne.

**Tabell 12. Angi hvor ofte du har hatt tilgang til følgende rapporter/analyser/informasjon i 2023 (N=14)**

	Aldri	1 gang per år	1 gang per halvår	1 gang i kvartal	1 gang i mnd	Oftere
Skriftlig analyse av avvik mellom regnskap og budsjett, presentert eller mottatt i formelle møter			7%	7%	86%	
Muntlig informasjon om avvik mellom regnskap og budsjett i formelle møter			7%		79%	14%
Skriftlig informasjon om prognose av årsregnskap i formelle møter (forventet resultat ved årsavslutning, evt. årsavvik)			7%		93%	
Diskusjon om regnskapsinformasjon med kollegaer i formelle møter			7%	43%	43%	7%
Analyse av lønnskostnader		42%	7%	7%	37%	7%
Analyse av kapasitetsutnytting	43%	14%	7%	22%	14%	

De aller fleste lederne får månedlig skriftlige (86%) og muntlige (79%) rapporter for utviklingen innenfor økonomi, med fokus på analyse av avvik i regnskap og budsjett. Det viser seg at regnskapssituasjonen stort sett diskuteres i formelle møter månedlig. Når det gjelder skriftlig informasjon om prognose av årsregnskap i formelle møter, svarte en stor andel av lederne (93%) at de mottar månedlig informasjon om dette.

Når det gjelder diskusjon om regnskapsinformasjon med kollegaer i formelle møter er frekvensen mye lavere, hvor 43% av lederne svarer at det diskuteres en gang per måned, like mange ledere (43%) sier at dette diskuteres en gang i kvartalet.

Videre viser tabell 12 at analyse av lønnskostnader og kapasitetsutnytting er relativt spredt mellom lederne. 42% av respondentene rapporterer årlig analyse av lønnskostnader og 37% rapporterer månedsvis. Når det gjelder analyse av kapasitetsutnytting svarer den største andelen av lederne (43%) at de aldri mottok slike analyser. Videre svarer 22% av lederne at de har tilgang til analyser av kapasitetsutnytting en gang i kvartalet.

Det ser ut til at analyse av lønnskostnader og kapasitetsutnytting ikke gjøres i stor omfatning i enhetene, selv om det er en del splittelse i svarene fra lederne. Det kan tolkes at dette er ledernes opplevelse av situasjonen, og kan variere fra enhet til enhet. Fordi rammebudsjett er

fordelt fra et høyere nivå i Bergen kommune og enhetsledere har derfor liten mulighet til å påvirke det. Budsjettenes er fordelt på grunnlag av antall brukere som mottar tjenester. Derfor føles det lite meningsfullt og interessen for analyse av kapasitetsutnytting blir liten.

#### 5.5.2 Uformell rapportering og oppfølging

I tillegg til oppfølging gjennom formelle rapporter, ble lederne spurt om å oppgi hvor ofte de har hatt tilgang til uformelle rapporter og informasjon i 2023. Tabellen nedenfor illustrerer påstander og ledernes respons.

**Tabell 13. Angi hvor ofte du har hatt tilgang til følgende uformelle rapporter og informasjon i 2023 (N=14)**

	Aldri	1 gang per år	1 gang per halvår	1 gang i kvartal	1 gang i mnd	Oftere
Muntlig uformell informasjon om avvik mellom regnskap og budsjett				21%	29%	50%
Muntlig uformell informasjon om avvik mellom planlagt og faktisk drift				29%	21%	50%
Diskusjon av regnskapsinformasjon med kollegaer i uformelle møter				29%	21%	50%

Tabell 13 ovenfor viser at halvparten av lederne hadde tilgang til muntlig uformell informasjon om avvik mellom regnskap og budsjett oftere enn en gang i måneden. Når det gjelder muntlig uformell informasjon om avvik mellom planlagt og faktisk drift, svarte 50% av respondentene at de hadde tilgang til dette oftere enn en gang i måneden

Resultatene viser at informasjon om regnskap også er gjenstand for diskusjoner mellom kollegaer i uformelle møter. 7 av 14 ledere (50%) svarer at de deltar i denne typen uformelle diskusjoner oftere enn en engang i måneden, og nesten en tredjedel (29%) av lederne svarte at de hadde diskusjoner av regnskapsinformasjon med kollegaer i uformelle møter en gang i kvartalet. Resultatene av tidligere forskning om dette temaet viser at uformelle diskusjoner om økonomi er noe mer vanlig i enheter / avdelinger som har budsjettunderskudd enn i de enheter /avdelinger som ikke har det (Nyland og Østergren, 2008).

#### 5.5.3 Hvilken type styringsinformasjon brukes

Respondentene ble spurt om hvilken type rapporter, analyser og informasjon de bruker, og de ble også spurt om hva informasjonen brukes til. I tabell 14 nedenfor er det vist påstander og ledernes respons angående hvilken type styringsinformasjon de bruker.

**Tabell 14. Angi i hvor stor grad du bruker følgende typer av informasjon som grunnlag for styring (N=14)**

	Aldri	I svært liten grad	I noen grad	I sterk grad
Regelmessige regnskap, budsjett- og prognoserapporter			7%	93%
Analyser av avvik mellom faktisk regnskap og budsjett			7%	93%
Analyser av lønnskostnader på resultatenheten			7%	93%
Analyser av andre utgifter (kjøp av varer og tjenester)			21%	79%
Analyser av personellsammensetning på resultatenheten		21%	29%	50%
Analyser av informasjon fra Mål og resultatstyring i BkStyring (Styringskortet)			35%	65%
Analyser av kapasitetsutnyttelse	14%	65%	21%	

Tabellen ovenfor viser at regelmessige regnskapsrapporter oppfattes av lederne som å være den mest relevante styringsinformasjonen. Hele 93% (13 av 14 ledere) oppgir at de benytter slik informasjon til styring i sterk grad. Avviksanalyser der avvik mellom faktisk regnskap og budsjett analyseres, oppgis også som styringsinformasjon som benyttes i sterk grad (hele 93%). Like mange av lederne (13 av 14) som tilsvarende hele 93% av besvarelser, oppgir at de benytter analyser av lønnskostnader i sterk grad.

Videre var lederne ganske enig med hverandre om bruk av analyser av andre utgifter (kjøp av varer og tjenester). Hele 79% av lederne oppgir at de benytter i sterk grad slik informasjon.

Når det gjelder analyser av personellsammensetning på deres enheter er det en del spredning i svarene til lederne, hvor halvparten av dem oppgir at de bruker denne typen av analyser i sterk grad. 29% av lederne benyttet det i noen grad, mens 21% av lederne benytter det i svært liten grad. Jeg ser den samme spredning i svarene til lederne når det gjelder analyser av kapasitetsutnyttelse, hvor nesten to tredjedeler (altså 65%) oppgir at de benytter den typen av analyser i svært liten grad, mens 21% benytter dem i noen grad. Her ser jeg at ledernes svar i tabell 14 samsvarer med ledernes svar i tabell 12 når det gjelder lav interesse for å benytte seg av rapporter for analyse av kapasitetsutnyttelse. Dette har også kommet frem i tidligere undersøkelser i offentlig sektor, som har vist at analyser av kapasitetsutnyttelse anses å være lite relevant (Kvalvik, 2020).

En stor del av lederne (65%) svarte også at de bruker i sterk grad analyser av informasjon fra Mål- og resultatstyring i BkStyring (Styringskortet), og 35% av lederne svarte at de bruker den typen av informasjon i noen grad. Det viser seg at de fleste lederne benytter seg av dette

digitale verktøyet i Bergen kommune, hvor ledere styrer mot strategiske mål innen perspektivene medarbeider, kvalitet og økonomi.

#### 5.5.4 Hva brukes informasjonen til

Lederne ble også spurt om hva de bruker styringsinformasjon til. Selv om rapportene og analysene er tilgjengelig i virksomhetens styringssystem og blir brukt av lederne, kan faktisk bruk av disse avsløre noe om deres prioriteringer og vil dermed påvirke deres fremtidige handlinger. Påstander og ledernes svar er illustrert i tabellen under.

**Tabell 15. Angi i hvilken grad du bruker regnskap- og prognoserapporter, avviksanalyser og andre analyser på følgende måter (N=14)**

	Nei, har ikke brukt	Ja, men i svært liten grad	Ja, i noen grad	Ja, i sterk grad
Jeg bruker regnskapsrapporter til å forklare avvik mellom regnskap og budsjett			21%	79%
Jeg bruker budsjettavvik til å argumentere for et mer realistisk budsjett	7%	7%	50%	36%
Jeg bruker budsjettavvik for å tilpasse faktiske kostnader til planlagt budsjett	14%		72%	14%
Jeg bruker rapporter og analyser som grunnlag for diskusjon med nøkkelpersonell i resultatenheten		14%	14%	72%
Jeg bruker rapporter og analyser som grunnlag for å diskutere og iverksette ytterligere tiltak for bedre budsjettkontroll			42%	58%
Jeg bruker budsjettet som rettesnor for planlegging av daglig drift i resultatenheten		14%	36%	50%
Jeg bruker rapporter og analyser fra Mål og resultatstyring i BkStyring (Styringskortet) for å ha mer detaljer for å forklare avvik mellom faktisk og planlagt drift		21%	58%	21%
Jeg bruker rapporter og analyser fra Mål og resultatstyring i BkStyring (Styringskortet) for å ha mer detaljer for å forklare avvik mellom regnskap og budsjett.		14%	58%	28%
Jeg mener at avviksanalysene er usikre, og at de dermed er et dårlig underlag for iverksetting av tiltak i resultatenheten		35%	65%	

Tabellen over viser at når det gjelder bruken av styringsinformasjon, finner jeg en del forskjeller mellom ledernes svar i etaten. Til tross for dette svarte en stor del av lederne, hele 79%, at de bruker i sterk grad regnskapsrapporter til å forklare avvik mellom regnskap og budsjett, mens 21% av lederne svarte at de bruker disse rapportene i noen grad.

Når det gjelder påstand om bruken av budsjettavvik til å argumentere for et mer realistisk budsjett, ser jeg at det finnes en del spredning i svarene til lederne. Likevel svarer 50% av lederne at de bruker i noen grad regnskap- og prognose rapporter til å argumentere for et mer realistisk budsjett, mens 36% av lederne bruker det i sterk grad.

Et interessant trekk er at denne typen styringsinformasjonen er brukt i sterk grad kun av 36% av lederne til å argumentere for et mer realistisk budsjett, og av 58% i sterk grad som grunnlag for å diskutere og iverksette ytterligere tiltak for bedre budsjett-kontroll. Mens styringsinformasjon er brukt i sterk grad av 50% av lederne som rettesnor for planlegging av daglig drift i enhetene, og 36% bruker den i noen grad.

Det er også en del spredning i svarene til lederne, men allikevel de fleste (hele 72%) var enig i at de i noen grad bruker budsjettavvik for å tilpasse faktiske kostnader til planlagt budsjett. En like stor prosent andel av lederne svarte at de bruker i sterk grad rapporter og analyser som grunnlag for diskusjon med nøkkelpersonell i enheten.

Bruken av rapporter og analyser fra mål- og resultatstyring viser at over halvparten (58%) av lederne svarer at de bruker det i noen grad for å ha mer detaljer for å forklare avvik mellom regnskap og budsjett, mens 28% svarer at de bruker det i sterk grad. Videre bruker 58% av lederne i noen grad rapporter for å forklare avvik mellom faktisk og planlagt drift.

Til slutt svarer de fleste lederne (65%) at de i noen grad mener at avviksanalysene er usikre, og at disse rapportene dermed er et dårlig underlag for iverksetting av tiltak i enheten.

#### 5.5.5 Oppfølging og styringsmessige konsekvenser av merforbruk

I spørreundersøkelsen ble det stilt et spørsmål til enhetene som har hatt underskudd i 2022.

Her svarte lederne på et sett påstander som omfatter ulike tiltak som har blitt iverksatt som en følge av den økonomiske situasjonen og oppfatninger av hvor relevant ulike konsekvenser kan være. Hva lederne gjør og prioriter kan være et resultat av deres oppfatninger av økonomiansvar, konsekvenser av merforbruk og dermed ledernes holdninger til økonomistyring. I denne delen av spørreskjema er N=11 fordi 3 enheter hadde balanse i 2022. Påstandene og ledernes respons illustreres i tabellen nedenfor.

**Tabell 16. Angi i hvor stor grad følgende tiltak er blitt iverksatt i enheten på grunn av at ressursforbruk har vært høyere enn budsjettet i 2022 (N=11)**

<b>Mulige konsekvenser for resultatenheten:</b>	Nei, ikke aktuelt	Ja, men kun i liten grad aktuelt	Ja, i noen grad aktuelt	Ja, i sterk grad aktuelt
Vi har arbeidet med å tydeliggjøre behovet for en god nok finansiering av tjenester	15%	21%	21%	43%
Vi har samarbeid fokusert på å avdekke muligheter for kostnadseffektivisering	7%	7%	58%	28%
Vi har arbeidet med å tilpasse strategiske mål til vedtatt budsjetttramme	21%	35%	30%	14%
Vi har fått en tett (-ere) oppfølging fra økonomiavdeling i etaten		29%	21%	50%
Vi har arbeidet for å finne innsparingsmuligheter		21%	21%	58%
Vi har kuttet alle kostnader som ikke har med brukere tjenester å gjøre	21%	14%	21%	44%
Vi må dekke inn underskuddet neste år	100%			
Vi vil få mer penger neste år	65%	35%		
Jeg står i fare for å miste jobben som resultatenhetsleder	100%			

Tabellen ovenfor viser at til sammen 64% av lederne oppgir at de i noen grad eller sterk grad har arbeidet for å tydeliggjøre behovet for en god nok finansiering av tjenester. Dette stemmer godt med svarene jeg fikk under forrige avsnitt der jeg så at avviksanalyser i sterk grad ble benyttet til å forklare og diskutere avvik.

En stor del av lederne (58%) svarer at de i noen grad har samarbeidet fokusert på å avdekke muligheter for kostnadseffektivisering, mens 28% svarer at de i sterk grad har gjort det. Videre oppgir 44% av lederne at det i sterk grad og i noen grad er aktuelt å prøve å tilpasse strategiske mål til vedtatt budsjett, mens 35% svarer at det kun i liten grad er aktuelt, og 21% svarer at det ikke er aktuelt.

50% av respondentene oppgir at i sterk grad har underskuddssituasjonen medført tettere oppfølging fra økonomiavdeling i etaten, mens 21% oppgir i noen grad og resterende 29% oppgir at det kun er i liten grad aktuelt. Det ser ut til at oppfølging altså oppleves som en konsekvens av merforbruk for disse.

Videre viser tabellen at 58% av respondentene oppgir at de har fokusert i sterk grad på å finne innsparingstiltak. Det er altså ingen enhetsledere i denne studien som har budsjettunderskudd uten at de forsøker å gjøre noe med det. I tillegg viser tabellen en del spredning i svarene til lederne når de spørres om i hvilken grad de har kuttet alle kostnader som ikke har med

brukere tjenester å gjøre. Her svarte 44% at det er i sterk grad aktuelt, 21% svarte at det er i noen grad aktuelt, 14% at det kun er i liten grad aktuelt og resterende svarte at det ikke er aktuelt.

Samtlige av respondentene svarer at det ikke var aktuelt å dekke inn underskudd neste år. Videre viser tabellen at det en overvekt av lederne som svarte at det ikke var aktuelt å få mer penger neste år, mens kun 35% av lederne svarte at det er sannsynlig at de vil få mer penger neste år, dvs. at troen på at budsjettene framover skal øke er lav blant enhetslederne. Avslutningsvis svarer samtlige av lederne at de ikke står i fare for å miste jobben som en konsekvens av budsjettunderskudd.

### 5.6 Holdninger til økonomistyring

I den siste delen av spørreundersøkelsen ble lederne spurt om å angi hvor enig eller uenig de var i en rekke påstander om økonomistyringen i deres enhet i 2023. Spørsmålene som ble sendt ut i denne delen, hadde som formål å undersøke ledernes holdninger til økonomistyring. Jeg har fordelt og illustrert påstander i to tabeller, nr. 17 og nr. 18, bare for en lettere framstilling av data om empiri.

**Tabell 17. Angi hvor enig/uenig du er i følgende påstander om økonomistyring for din enhet i 2023 (N=14)**

	Helt uenig	Litt uenig	Verken enig/uenig	Litt enig	Helt enig
Min enhet har klare strategiske mål			29%	29%	42%
Det er klar kobling mellom strategiske mål og vedtatt budsjett	7%		57%	36%	
Forsvarlig drift er målsetting som vanskelig kan kombineres med budsjettbalanse i enheten			7%	29%	64%
Jeg aksepterer enhetens budsjett	7%	21%	29%	14%	29%
Enhetens budsjettmål er realistiske	50%	50%			
Gapet mellom strategiske mål og budsjett er så stort at jeg vanskelig kan identifisere meg med budsjettet			79%	7%	14%

Tabell 17 viser at 42% av lederne er helt enig i at enheten deres har klare strategiske mål, mens 29% er litt enig og resterende er verken enig eller uenig i påstanden. Videre er det også en del variasjon i svarene på påstanden om det er klar kobling mellom strategiske mål og vedtatt budsjett. Her svarer over halvparten (57%) at de er verken enig eller uenig i det, mens 36% svarer at de er litt enig i påstanden. Lederne svarer relativt lik på påstanden om de er



enig eller uenig i at forsvarlig drift er målsetting som vanskelig kan kombineres med budsjettbalanse i enheten. Her svarer den største delen (64%) at de er helt enig i påstanden.

Det er en spredning i svarene til lederne angående påstanden om at de aksepterer enhetens budsjett. Her svarer bare 29% at de er helt enig i påstanden. Når det gjelder påstanden om at enhetens budsjettmål er realistiske, svarer lederne at de er både litt uenig (50%) og helt uenig (50%) om dette. Det ser ut til at ledernes svar går stort sett i samme retning, dvs. budsjettmål er ikke realistiske.

Den største delen av lederne (79%) svarer at de er verken enig eller uenig i påstanden om at gapet mellom strategiske mål og budsjett er så stort at de vanskelig kan identifisere seg med budsjettet.

Videre viser tabell 18 under at halvparten (50%) av lederne er litt uenig i påstanden om at negative budsjettavvik har ingen konsekvenser for arbeidet i deres enhet, mens 36% er helt uenig. Derimot viser det seg en relativ spredning i svarene til lederne når det gjelder påstander om at negative budsjettavvik har ingen konsekvenser for dem som enhetsleder. Her svarer 27% av lederne at de er helt uenig i påstanden.

**Tabell 18. Angi hvor enig/uenig du er i følgende påstander om økonomistyring for din enhet i 2023 (forts.) (N=14)**

	Helt uenig	Litt uenig	Verken enig/uenig	Litt enig	Helt enig
Negative budsjettavvik har ingen konsekvenser for arbeidet i enheten	36%	50%	14%		
Negative budsjettavvik har ingen konsekvenser for meg som enhetsleder	27%	22%	22%	22%	7%
Ledelsen aksepterer budsjettavvik hvis jeg kan forklare dem årsakene			14%	58%	28%
Som enhetsleder har jeg god mulighet for å iverksette tiltak for å tilpasse kostnader til budsjettet	36%	14%	7%	43%	
Min leder følger regelmessig med på at tiltakene blir iverksatt			7%	21%	72%
Bergen kommunes budsjettprosess medfører en rettferdig fordeling av ressurser til min enhet	14%	36%	50%		

Tabellen over indikerer at en overvekt av respondentene (58%) er litt enig i at ledelsen aksepterer budsjettavvik om enhetslederne kan forklare årsakene. Her svarer 28% at de er helt enig og resterende 14% svarer at de er verken enig eller uenig i påstanden.

Enhetslederne er splittet i sitt svar på påstanden om at de har god mulighet for å iverksette tiltak for å tilpasse kostander til budsjettet. Flertallet (43%) er litt enig og 36% er helt uenig i dette.

Videre viser tabell 18 at flertallet av respondentene (72%) er helt enig i påstanden om at deres leder følger regelmessig med på om tiltakene blir iverksatt. Det ser ut til at det er en utbredt oppfatning av at grunnlag for oppfølging er en konsekvens av underskuddssituasjonen. Til slutt svarer lederne på påstanden om at Bergen kommunes budsjettprosess medfører en rettferdig fordeling av ressurser til deres enheter. Her svarer halvparten av lederne at de er verken enig eller uenig, mens 36% er litt uenig og resterende 14% er helt uenig i påstanden.

## 6. Diskusjon

I dette kapitlet vil jeg diskutere mine empiriske funn. Diskusjonen baserer seg på det teoretiske rammeverket som ble presentert i kapittel 2, slikt at de empiriske funnene blir diskutert opp mot problemstillingen og annen relevant litteratur. Diskusjonen presenteres her med utgangspunkt i styringssirkelen som er vist i figur 1, hvor den ideelle økonomiske styringssirkel har fire prinsipielle steg: (1) Strategisk planlegging, (2) planlegging og budsjett, (3) handling og (4) rapportering og evaluering. I dette kapitlet basert på styringssirkelen vil jeg først ta for meg strategisk planlegging, etterpå planlegging og budsjett, og så fortsetter jeg med handling og til slutt presenteres det fjerde steget om rapportering og evaluering. Avslutningsvis vil jeg presentere en oppsummering av hovedfunnene mine.

### 6.1 Strategisk planlegging

Styringssirkelen illustrerer at organisasjonens strategiske planer bør danne grunnlaget for utarbeidelsen av budsjettet i en organisasjon (Nyland og Pettersen, 2010). Utgangspunktet for styringssirkelen er virksomhetens strategier og strategisk mål. Det vil si at man i henhold til organisasjonens strategier, setter opp et budsjett som sørger for at organisasjonen vil klare å møte sine strategier og mål. I kommunesektoren skal bystyret selv vedta de sentrale økonomistyringsdokumentene (Kommuneloven §14-2). Studien min viser at nesten alle respondentene (93%) er helt enig i at de må innfri budsjettforventinger. I tillegg viser studien at samtlige enhetsledere er helt enig i at de må både vise evne til omstilling og arbeide for å levere gode tjenester. Samtidig svarer 79% av lederne at de må arbeide for å bli mest mulig kostnadseffektive. Det ser ut til at nesten alle lederne tolker signaler fra toppledelsen i kommunen på en lignende måte. Men det er interessant å notere seg at en stor del av lederne samtidig svarer at budsjettet er sjelden strategisk fokusert, og er ofte motstridende, samt at vedtatt budsjett fremstår som lite realistisk og at det ikke representerer reelle driftskostnader, noe som gjør at en forsvarlig drift er en målsetning som vanskelig kan kombineres med budsjettbalanse. Funnene viser at 93% av enhetene avsluttet regnskapet 2022 med underskudd, noe som man kan fortolke som at lederne prioriterer å levere gode tjenester eller en forsvarlig drift framfor å innfri budsjettforventinger.

Funnene i denne studien kan dermed antyde at lederne oppfatter toppledelsens overordnede mål som uklare, noe som kan føre til at ulike deler/nivåer i organisasjonen prioriterer målsetninger forskjellig. Funnene mine samsvarer med det Rudaa (2021) hevder når det skjer en frakopling mellom de fire boksene i styringssirkelen, hvor det ved manglende samsvar mellom overordna strategi (som kommuneplan) og årsbudsjettet, vil svekke kommunes evne

til å drive god økonomistyring. Om det er store avvik mellom siste års regnskapstall og årets budsjett, vil dette svekke tiltroen til at budsjettene er realistiske, og /eller at den administrative ledelsen har god nok kontroll med kommunens ressursbruk. I tillegg gjenspeiler dette de tidligere funnene til Nyland og Østergren (2008), hvor avdelingslederne ved en offentlig virksomhet oppfattet at signalene fra toppledelsen ikke var avstemte. Likevel svarte flertallet av lederne som var med i det forskningsprosjektet at de var enige eller helt enige i at deres enheter hadde klare strategiske mål. Dette fortolkes at lederne beskriver styringssignalene fra toppledelsen som uklare.

I tillegg viser studien min at bare 21% av enhetene hadde innfridd budsjettforventningene ved årsavslutning og ingen av de hadde overskudd i 2022. Likevel svarer de fleste lederne at deres enheter har klare strategiske mål. Pettersen og Solstad (2014, i Kvalvik 2020) hevder at ledernes virkelighetsoppfatning av organisasjonens mål kan by på styringsutfordringer. Slik at uklare mål kan gjøre det vanskelig å oppnå virksomhetens strategiske mål. I tillegg viser de empiriske funnene mine at 79% av lederne er verken enig eller uenig i påstanden om at gapet mellom strategiske mål og budsjett er så stort at de vanskelig kan identifisere seg med budsjettet. Ledernes prioriteringer og beslutninger som de tar, kan i praksis være et direkte resultat av deres oppfatning av kommunens overordnede strategiske mål. Funnene kan indikere at lederne har ulike oppfatninger av toppledelsens overordnede mål og midlene som skal benyttes for å nå dem. Mine funn går imot Hoff, m. fl. (2021) som sier at om man skal kunne legge opp økonomistyring slik at den virkelig understøtter strategiene, må virksomhetens strategiske retning og ulike valg tydeliggjøres og forstås.

## 6.2 Planlegging og budsjett

Ifølge Hoff (2004) legger budsjettprosessen grunnlaget for en koordinert gjennomføring av funksjonelle, ressursmessige eller tidsmessige planer. Samtidig skal budsjettet koordinere de kortsiktige målene med de langsiktige. Dette sikrer sammenhengende beslutninger og man unngår dermed at deler av virksomheten går i forskjellige retninger. Vi kan si at årsbudsjettet eller økonomiplanen (4 år) er bindeleddet mellom det strategiske og det operative styringsnivå (resultatenheter/seksjoner). For å organisere budsjettprosessen brukes noen metoder (Busch, m.fl., 2009) blant annet oppbygningsmetoden («bottom-up») eller nedbrytningsmetoden («top-down»). Dette kan ses i sammenheng med Beyond Budgeting- filosofien som er bygget på 12 prinsipper knyttet til lederskap og styringsprosesser (Hoff m. fl., 2021). Bruken av disse prinsippene vil variere mellom virksomheter ettersom de er forskjellige og har variert behov. Prinsippene dreier seg hovedsakelig om endring i ledelse og endring i styringsprosesser i

privat sektor, hvor virksomheter går fra sentralisert styring og kontroll til desentralisert styring og kontinuerlig tilpasning (Bognes, 2012). Med andre ord er atferdsendring nøkkelen.

Når man ser på en offentlig virksomhet som Bergen kommune oppdager man at det her brukes «top-down» prosess. I Bergen kommune vedtas budsjettet av Bystyret. Videre i organisering av budsjettprosessen har Byrådsavdeling for finans, næring og eiendom (BFNE) ansvar for den samlede prosessen i budsjettering, og deretter tildeler Byrådsavdelingene rammer til resultatene, og så fordeler resultatene til slutt enhetens netto ramme på detaljert nivå. De empiriske funnene viser at en stor del av enhetslederne (71%) er helt enige i at de deltar aktivt i budsjett- og strategiprosessen. Derimot er det bare 57% av lederne som involverer avdelingsledere og nøkkelpersonell i budsjett- og strategiprosessen for enheten. Dette skiller seg fra tidligere forskningsfunn, hvor avdelingslederne i stor grad virker å delta i budsjettprosessen (Nyland og Østergren, 2008; Nyland og Olsen, 2017). Det viser seg at det å delta i budsjettprosessen, få myndighet og ansvar og ta en del i å forme virksomhetens fremtid vil for medarbeidere kunne gi økt grad av eierskap til planer og mål, samt styrke indre motivasjon blant de ansatte.

Ifølge Pettersen (2008): For at budsjettprosessen skal fungere som et effektivt virkemiddel for måloppnåelse, forutsettes det at medarbeiderne aksepterer budsjettet, forplikter seg til de gitte budsjettmålene og at det er en reel kobling mellom mål og budsjett. Til tross for at en stor del av lederne deltar aktivt i budsjett- strategiprosessen, viser denne studien at under halvparten av lederne svarer at de har formelt akseptert enhetens budsjett, og enda færre mener at de er gitt tilstrekkelig beslutningsmyndighet til å kunne innfri enhetens budsjett. Opstad (2020) hevder at når en enhet har fått tildelt en bestemt ramme og kan ut fra sine lokalkunnskaper bestemme hvordan den skal anvende dem på best mulig måte, er det et viktig bidrag til at underordnede enheter får frihet til å disponere midler ut fra sine nærkunnskaper. Det kan bidra til større motivasjon hos dem som arbeider hos underordnet byrådsavdeling. Den økte involvering kan dermed bedre ressursanvendelsen. Dette støttes også av Bognes (2012) som hevder at en mer delegert beslutningsmyndighet ofte blir en mer dynamisk styringsmodell (Beyond Budgeting) som ser bort fra tradisjonell budsjettering. De empiriske funnene viser at bare 22% av lederne er enig og 64% er i noen grad enig i påstanden om at de er gitt tilstrekkelig beslutningsmyndighet til å kunne innfri enhetens budsjett. Det ser ut til at disse funnene ikke trekker i retning av kommunens delegering av midler fordi de fleste enhetene i denne studien ikke kunne innfri etatens krav om resultat innenfor balanse. Dette tyder på at de ikke har akseptert budsjett og antyder at de heller ikke har forpliktet seg til det. Det vil si at

funnene heller ikke trekker i retning av med det Opstad (2020) belyser angående delegering av tildelt rammebudsjett.

Empirien viser også at flertallet av enhetslederne som har økonomiansvar for deres budsjett opplever at budsjettprosessen ikke gir en rettferdig fordeling av ressurser. Noe som kan underbygge at de fleste enhetene avsluttet regnskapet i 2022 med underskudd. Dette kan fortolkes slik at lederne i større grad har den oppfatningen at budsjettprosessen ikke effektivt kan brukes til måloppnåelse. Dette skiller seg fra tidligere funn i helseforetak hvor lederne i større grad hadde en oppfatning om at budsjettprosessen effektivt kan brukes til å oppnå virksomhets mål (Nyland og Østergren, 2008; Kvalvik, 2020).

Det har vært reist mye kritikk mot budsjettering og budsjettarbeidet de siste årene (Boye, Bjørnenak og Bergstrand, 1999; Bognes, 2016). Budsjettkritikken gjelder hovedsakelig privat sektor, og i mindre grad i offentlig sektor. De empiriske funnene mine viser at flere innvendinger til budsjettet også forekommer i Bergen kommune. En stor andel av enhetslederne støtter kritikken om at vedtatt budsjett er lite realistisk og representerer ikke reelle driftskostnader. Dette har nok sammenheng med at en stor del av enhetene hadde underskudd ved årsavslutning 2022, og ikke minst at majoriteten av respondentene regner med at deres enhet kan komme til å avslutte årsregnskapet 2023 med underskudd. Det er trolig derfor at flertallet av lederne svarer at oppnåelse av målsetninger oppfattes som vanskelig å kombinere med budsjettbalanse. Videre er budsjettkritikken støttet av halvparten av lederne i påstanden om at budsjetter fører til overdrevent fokus på finansielle måltall på bekostning av andre viktige strategiske mål. Dette stemmer med faglitteratur som viser at det kan oppstå både målkonflikter, målforskyvning, opportunisme, kommunikasjonsbarrierer og generelt dårlig samarbeid blant de ansatte i en virksomhet og mellom ansatte og ledelse (Hoff og Helbæk, 2021). En like stor andel av lederne støtter kritikken mot budsjett i påstanden om at budsjetter har en forpliktende effekt på budsjettansvarlig. Dette henger sammen med formålet om at ansatte vil føle et større ansvar for å klare de økonomiske forpliktelsene som ligger i det godkjente budsjettet (Boye, Bjørnenak og Bergstrand, 1999). Funnene viser at flere innvendinger fra privat sektor også framkommer i kommunesektor.

Et annet element i kritikken mot budsjett har vært at budsjettet er dårlig styringsinformasjon. I budsjettarbeidet vil man i praksis ofte bruke historien for å se inn i framtiden (Bognes, 2009; Boye et al., 1999). Forandringer kommer raskere og ofte mer overraskende enn tidligere. I løpet av ett år kan så mye skje at de utviklingstrekk man baserte budsjettet på, kan være totalt urealistiske. Dette kan føre til at budsjettering kan gi uheldige konklusjoner i organisasjonen

og fastlåste beslutninger (Bergstrand, 2009). Fra empirien ser jeg at påstandene om at budsjettet blir raskt udatert, at det bygges i stor grad på usikre antagelser om fremtiden og at det begrenser reaksjonsevne, ikke får stor tilslutning fra lederne. Likeledes at budsjett sjelden er strategisk fokusert og at det utfordrer til misledende periodeinndeling. At lederne ikke støtter den overnevnte budsjettkritikk kan komme av at budsjettjustering er en viktig del av den økonomiske styringen i kommunesektoren, slik at i praksis har de fleste kommuner ikke noe endelig vedtatt budsjett før i desember i budsjettåret, og dette blir gjort hvert år i Bergen kommune. Eksempler på dette kan være budsjettjustering pga. markant økning i strømutgifter, lønnsoppgjør og kompensasjon av ekstraavgifter i perioden under koronapandemien i Norge (mellom 2020-2022).

Som de empiriske funnene over viser vil det være naturlig at lederne støtter noe av kritikken mot budsjett. Dette fordi at selv om det har blitt gjennomført flere ulike reformer innenfor offentlig økonomistyring, har regnskap og budsjett fortsatt en svært sterk stilling i kommunal sektor, og det er få tegn på at det bildet vil endre seg med det første. En illustrasjon på dette er den sterke posisjonen som regnskap og budsjett har i kommuneloven (Mellempvik et al., 2014). Lederne er innforstått med at budsjettarbeider i kommuner og fylkeskommuner er regulert i kommuneloven, og ikke noe man kan utelate.

Samtidig er det noe spredning i svarere til lederne angående påstandene om at lederes prestasjoner vil bli målt opp mot budsjetterte tall. Hva dette skyldes er usikkert, men det har nok sammenheng med at samtlige ledere svarer at de ikke står i fare for å miste jobben som enhetsleder.

En av de mest gjentatte kritikkene mot tradisjonell budsjettering er at det er for tidkrevende og kostbart å utarbeide budsjetter (Bognes, 2009; Heskestad, 2014; Boye m. fl.1999; Bragelien med fl. 2021; Hoff et al., 2016; Hope & Fraser, 2003). Funnene viser at den kritiske oppfattelsen av budsjettet ikke er så sterk når det gjelder at budsjettet tar for mye tid og koster for mye å utarbeide. For det første er her tidsbruk vanskelig å si noe sikkert om ettersom Bergen kommune ofte har én stilling (i hver enkelt enhet) innen økonomi som utarbeider og gjennomgår budsjettet, slik at enhetslederne ikke er så mye direkte opptatt med arbeidet med selve budsjettet. Den moderate oppslutning fra lederne på denne kritikken kan i noen grad skyldes at kommunen for ca. 5 år siden begynte å bruke Framsikt, som er et nettbasert verktøy for budsjettering og rapportering, der man bruker mindre tid i selve utarbeidelsen av budsjettet. Likeledes kan det også bero på at økonomiseksjonen i Byrådsavdeling for finans,

næring og eiendom (BFNE) har ansvar for den samlede prosessen i budsjettering, og deretter tildeler Byrådsavdelingene rammer til enhetene, og så fordeler enhetslederne til slutt enhetens netto ramme på detaljert nivå. Det vil si at resultatenhetslederne bare er involvert i siste del av budsjettprosessen.

### 6.3 Handling

I den ideelle styringssirkel skal budsjettet benyttes som grunnlag for ledernes beslutninger og prioriteringer. Disse prioriteringene viser seg deretter som handling i organisasjonen. De ledelses- og atferdsmessige utfordringer knyttet til økonomisk styring er derfor forhold som må tillegges stor vekt innen økonomistyring i enhver virksomhet (Hoff og Helbæk, 2021). Empirien indikerer at de fleste lederne prioriterer like tiltak for å tilpasse driften til vedtatt budsjett, men i ulike grad. Det virker som at lederne i mindre grad prioriterer tiltak som negativt kan påvirke brukere eller ansatte. Dette henger sammen med at lederne svarer at en forsvarlig drift er målsetninger som vanskelig kan kombineres med budsjettbalanse. Det ser ut til at lederne prioriterer å levere gode tjenester framfor å innfri budsjettforventinger. Dette støttes av Canning og O'Dawyes (2016 i Kvalvik, 2020) som hevder at det finnes to institusjonelle logikker, én fra fagpersonell og én fra administrasjon/økonomi. Forfatterne hevder at det er de institusjonelle logikkene som legger føringer for hvilke problemstillinger som skal prioriteres, hvilke målsetninger som skal settes og hvilke virkemiddel som skal benyttes for å nå dette målet. Mine funn viser at lederne har fokus på kvalitet av tjenester fremfor de økonomiske konsekvenser. Disse funnene er støttet av tidligere forskning (Nyland og Pettersen, 2004; Kvalvik, 2020), hvor de fant at dette kan skyldes distansen mellom brukere og administrasjon/økonomi, som muligens kan resultere i at de får et mer rasjonelt perspektiv på økonomistyring.

Resultatene fra spørreundersøkelsen viser at samtlige lederne har gjennomført ledelse- og økonomikurs som er obligatorisk for ledere i Bergen kommune, og over halvparten av lederne har tatt formell utdanning i ledelse og økonomi. Dette kan ses i sammenheng med at de fleste lederne oppfatter å ha tilstrekkelig kompetanse til å styre enhetens økonomi på en effektiv måte. Funnene stemmer med tidligere forskning til Nyland og Olsen (2017) og Kvalvik (2020).

Det er interessant å koble funnene over med prinsippal-agent-teori. Teorien beskriver en situasjon hvor et individ prioriterer egeninteresser og utnytter muligheter til egen favør, også omtalt som opportunistisk atferd. Teorien gir innsikt i og forståelse for hvordan offentlig sektor fungerer (Opstad, 2020). De empiriske funnene viser at de fleste lederne i mindre grad



prioritere tiltak som negativt kan påvirke brukere eller ansatte. Det vil si at de prioriterer å levere gode tjenester heller enn å innfri budsjettforventinger, noe som kan fortolkes som en mulighet til å opptre opportunistisk. Det viser seg i tillegg at nesten halvparten av lederne svarer at de ikke har formelt akseptert enhetens budsjett, som også kan fortolkes som opportunistisk adferd.

Disse funnene over støttes av prinsipal-agent-teori som beskriver at problemet kompliseres av at agenten ikke nødvendigvis bare handler ut fra å tekkes prinsipalen. Han/hun kan også ha egne interesser å ivareta, og det hjelper på at han/hun i mange tilfeller har et informasjonsfortrinn. Prinsipal-agent-teorien er med på å belyse de utfordringene vi står overfor, for å lykkes i styringen av vår offentlige virksomhet (Opstad, 2020).

#### 6.4 Rapportering og evaluering

Økonomistyringen i en kommune skal bidra til å ivareta kommunelovens generelle krav til langsiktighet i økonomiforvaltningen. Nyland og Pettersen (2004 i Kvalvik, 2020) hevder at en viktig forutsetning for økonomisk ansvarlighet er at relevant informasjon om kostnader, prestasjon og mål er gitt på en rettidig måte til beslutningstakerne. Studien min viser at flertallet av enhetslederne svarer at det har benyttet seg av tilganger til formelle rapporter, analyser og informasjon ganske ofte. Disse funnene tilsier at flertallet av respondentene opplever at de må følge opp økonomisk utvikling av deres enhet.

Empirien viser at flertallet av lederne i stor grad benytter seg av slik informasjon til styring. Det viser seg at regelmessige regnskap- budsjett- og prognoserapporter oppfattes av lederne som å være den mest relevante styringsinformasjonen. Derimot svarer om lag en tredjedel av lederne at de i sterk grad benytter seg av rapporter og analyser av informasjon fra Mål- og resultatstyring, som er et digitalt verktøy i Bergen kommune hvor ledere styrer mot strategiske mål innen perspektivene medarbeider, kvalitet og økonomi.

De empiriske funnene over viser at lederne har tro på budsjettet, samtidig som de bruker regnskap- og prognoserapporter for å ha en oversikt over utvikling av lønnskostnader og andre utgifter. Slik at de kan gjøre analyser og sammenligning mellom faktisk regnskap og budsjett, samt analyser av prognose. Alle rapporter kan hentes fra Bergen kommune sitt økonomistyringssystem. I likhet med årsbudsjett er prognose en forutsigelse av enhetens økonomi ved årsavslutning. Prognoser kan imidlertid justeres underveis, og brukes for eksempel når virkeligheten avviker fra budsjettet og det må gjøres tiltak for å få balanse ved årsavslutning. Funnene viser at mange av tiltakene var ikke tilstrekkelig får å få balanse, dette

kan forklare at de fleste enhetene i studien hadde underskudd ved årsavslutning i 2022. Samtidig svarer litt over halvparten av lederne at de i noen grad og i sterk grad har samarbeidet fokusert på å avdekke muligheter for kostandeffektivisering. Effektivitet handler om å bruke minst mulig ressurser eller innsatsfaktorer for å oppnå et best mulig resultat (Rudaa, 2021). At en stor del av enhetene har hatt underskudd i 2022 viser i funnene at de fleste enhetene ikke har blitt mer effektive, det vil si at de ikke har oppnådd høyere måloppnåelse med samme innsatsfaktorer som før. Likevel svarer en stor del av lederne at de ikke vil få mer penger neste år. Noe som kan fortolkes at lederne oppfatter at toppledelsen kommuniserer ulike signaler om prioriteringer av kommunes strategiske mål.

Resultatene i studien viser også at ikke alle lederne benytter seg av rapporter som kan hentes fra økonomistyringssystem. Dette kan indikere at noen ledere er usikre på hva rapportene og analyser betyr og innebærer. Videre, når det gjelder bruk av tilgang til uformelle rapporter eller informasjon, viser funnene at halvparten av lederne benytter seg av slik informasjon ofte, men i mindre grad enn formelle rapporter.

Opstad (2020) hevder at viktige budsjettmessige prinsipper for et årsbudsjett er først og fremst å gi en fullstendig og samlet oversikt over de planlagte utgiftene og inntektene. Det andre prinsippet er budsjettbalanse, det vil si at de samlede utgiftene ikke skal være større enn de samlede inntektene. Budsjettet skal holdes og være i balanse. De empiriske funnene virker å ikke være forenelig med teorien. Mine funn viser at en stor del av enhetene (altså 79%) hadde merforbruk i 2022. Dette kan knyttes til at en stor del av lederne bruker regnskapsrapporter til å forklare avvik mellom regnskap og budsjett, og over halvparten av lederne svarer at de setter tiltak for å finne innsparingsmuligheter. Likevel svarer under halvparten av respondentene at de har arbeidet med å tydeliggjøre behovet for en god nok finansiering av driften.

Ifølge kommuneloven §46 nr.3 og §47 nr.3 er et viktig prinsipp at årsbudsjettet skal være realistisk. Det er viktig at både inntektssiden og utgiftssiden er realistiske. En må bygge på tidligere erfaringer og realistiske prognoser for utviklingen. Budsjettet skal holdes og være i balanse. Dersom en er for ambisiøs på utgiftssiden eller har for høye anslag på inntektssiden, kan ikke oppgavene eller målene som er satt opp, gjennomføres uten tilleggsbevilgninger (Opstad, 2020). Mine funn viser at omtrent halvparten av lederne svarer at det får negative konsekvenser for deres enhet ved negative budsjettavvik, på den måten at de får en tettere økonomioppfølging av etaten, som forventer konkrete tiltak for å redusere merforbruket. Samtlige ledere svarer derimot at de ikke står i fare for å miste jobben som leder, som en

konsekvens av budsjettunderskudd. Liknende funn fremkommer i forskningen til Nyland og Østergren (2008) og Kvalvik (2020). Funnene over illustrerer at de fleste av lederne ikke oppfatter budsjettoverholdelse som høyeste prioritet, og at de oppfatter at det ikke får noen store konsekvenser som følge av merforbruk. Dette støttes av tidligere forskning, som viser at budsjettansvaret er mer et rapporteringsansvar, og at lederne i realiteten ikke har et budsjettansvar (Nyland og Pettersen, 2004; Kvalvik, 2020). Konsekvensene har ikke en personlig innvirkning, og dette kan muligens begrense effekten av dem. Avslutningsvis, ser det ut til at funnene i praksis ikke samsvarer hundre prosent med det teorien til Hoff og Helbæk (2021) som sier at økonomistyring går ut på å skape en funksjonell sammenheng og et samspill i organisasjonen, som ideelt sett legger forholdene til rette for felles innsats for å nå de målene som er satt, med minst mulig ressursbruk. Dette forutsetter motiverte og engasjerte medarbeidere. Økonomiforståelse og en godt anlagt planleggingsprosess blir derfor viktige virkemidler for å få dette til.

#### 6.5 Oppsummering av hovedfunnene

Nøkkelfunnene fra studien er oppsummert under. Funnene fra resultatene kan kun indikere forhold og fenomen, og kan ikke generaliseres for alle enheter i Bergen kommune.

Det ser ut til at det er løs kobling mellom de ulike stegene i styringssirkelen. Funnene i denne studien kan dermed antyde at lederne oppfatter toppledelsens overordnede mål som uklare, noe som kan føre til at ulike nivåer i organisasjonen prioriterer målsetninger forskjellig. Det ser ut som en stor del av lederne oppfatter at budsjettet sjelden er strategisk fokusert, og er ofte motstridende, samt at vedtatt budsjett fremstår som lite realistisk og at det ikke representerer reelle driftskostnader, noe som gjør at å levere gode tjenester er en målsetning som vanskelig kan kombineres med budsjettbalanse. Når det gjelder ledelses- og atferdsmessige utfordringer knyttet til økonomisk styring, ser det ut til at lederne prioriterer å levere gode tjenester framfor å innfri budsjettforventinger. Ledernes prioriteringer og beslutninger som de tar, kan i praksis være et direkte resultat av deres oppfatning av kommunens overordnede strategiske mål. Regnskap- budsjett- og prognoserapporter oppfattes av lederne som å være den mest relevante styringsinformasjonen. Funnene viser at noe av kritikken mot budsjett som styringsverktøy også får tilslutning fra lederne i Bergen kommune.

## 7. Konklusjon

I dette kapittelet vil avhandlingens problemstilling besvares på bakgrunn av de resultater og drøftelser som er gjort i analyse og diskusjon i kapittel 6. Jeg har benyttet meg av en casestudie for å undersøke hvordan enhetsledernes holdninger i Bergen kommune er til budsjettet. Avslutningsvis presenteres det forslag til videre forskning. Jeg har tatt utgangspunkt i følgende problemstilling:

*Hvordan er ledernes holdninger til budsjett som styringsverktøy i Bergen kommune?*

Denne avhandlingen søker å belyse i hvilken grad kritikken mot budsjettet har fått oppslutning i kommunesektoren, besvare spørsmål om hvordan lederne oppfatter økonomiansvaret og hvordan de arbeider med budsjett som økonomistyringsverktøy. For å besvare problemstillingen, gjennomførte jeg en spørreundersøkelse av utvalgte enheter i Bergen kommune og jeg formulerte tre forskningsspørsmål. Jeg vil begynne å besvare forskningsspørsmålene som til sammen vil gi grunnlag for å besvare min problemstilling.

### *1. I hvilken grad kritikken mot budsjettet har fått oppslutning i kommunesektoren?*

Det har vært reist mye kritikk mot det tradisjonelle budsjettet (Boye, Bjørnenak og Bergstrand, 1999; Bognes, 2016; Heskestad, 2014; Hoff et al., 2016). Budsjettkritikken gjelder hovedsakelig privat sektor, og i mindre grad i offentlig sektor. Derfor var det interessant for meg å undersøke dette temaet i Bergen kommune. De empiriske funnene mine viser at flere innvendinger til budsjettet også forekommer i Bergen kommune.

Budsjettkritikken som får stor tilslutning fra lederne gjelder i hovedsak at vedtatt budsjett er lite realistisk og representerer ikke reelle driftskostnader, at budsjetter fører til overdrevent fokus på finansielle måltall på bekostning av andre viktige strategiske mål, og at budsjettet har en forpliktende effekt på budsjettansvarlig. Lederne budsjettkritikk kan tolkes som at budsjettet kan hemme effektivitetsvurderinger. Her hevder Rudaa (2021) at for å kunne gjøre effektivitetsvurderinger må det kunne framskaffes relevante data om resultatoppnåelse over en gitt tidsperiode, dette kan gjøres gjennom balansert målstyring som er et verktøy som forsøker å tallfeste resultatoppnåelse for ulike kommunale tjenesteområder. At budsjettkritikken får stor støtte av lederne har nok sammenheng med at en stor del av enhetene hadde underskudd ved årsavslutning 2022, og ikke minst at majoriteten av respondentene regner med at deres enhet kan komme til å avslutte årsregnskapet 2023 med underskudd. Det er trolig derfor at

flertallet av lederne svarer at oppnåelse av målsetninger oppfattes som vanskelig å kombinere med budsjettbalanse.

Den kritikken som får middels oppslutning av lederne gjelder påstanden om at budsjettet er dårlig styringsinformasjon, at budsjettet blir raskt udatert, at det bygges i stor grad på usikre antagelser om fremtiden, og at det begrenser reaksjonsevne. Likeledes at budsjett sjelden er strategisk fokusert og at det utfordrer til misledende periodeinndeling. At kritikken får middels støtte av lederne kan komme av at budsjettjustering er en viktig del av den økonomiske styringen i kommunesektoren. De fleste kommunestyreleder vedtar en rekke tilleggsbevilgninger i løpet av året, slik at i praksis har de fleste kommuner ikke noe endelig vedtatt budsjett før i desember i budsjettåret, og dette blir gjort hvert år i Bergen kommune. Eksempler på dette kan være budsjettjustering pga. markant økning i strømavgifter, lønnsoppgjør og kompensasjon av ekstravgifter i perioden under koronapandemien i Norge (mellom 2020-2022). Likevel ser det ut til at lederne er positive til deler av arbeidet med budsjettet som styringsverktøy, men innser at de har begrenset myndighet til å påvirke det

Påstanden om at budsjettet tar for mye tid og koster for mye å utarbeide får også en middels oppslutning av ledere, noe som skiller seg fra privat sektor, hvor tidligere forskning og faglitteratur viser at denne kritikken er den mest utbredte (Boye, Bjørnenak og Bergstrans, 1999; Kristiansen, 2015). At denne budsjettkritikken ble møtt med middels oppslutning kan skyldes at Bergen kommune ofte har én stilling (i hver enkelt enhet) innen økonomi som utarbeider og gjennomgår budsjettet, slik at enhetslederne ikke er så mye direkte opptatt med arbeidet med selve budsjettet. Den moderate oppslutning fra lederne på denne kritikken kan i noen grad skyldes at kommunen for ca. 5 år siden begynte å bruke Framsikt, som er et nettbasert verktøy for budsjettering og rapportering, der man bruker mye mindre tid i selve utarbeidelsen av budsjettet. Tidligere måtte tallmateriale hentes ut manuelt, gjerne fra flere forskjellige systemer og behandles i ulike programmer. Likeledes kan det også bero på at økonomiseksjonen i Byrådsavdeling for finans, næring og eiendom (BFNE) har ansvar for den samlede prosessen i budsjettering, og deretter tildeler Byrådsavdelingene rammebudsjett til enhetene, og så fordeler enhetslederne til slutt enhetens netto ramme på detaljert nivå (som vist i figur 5). Det betyr at enhetene i praksis utarbeider budsjettet i desember (år 1 forslag til budsjett) og i februar (år 2 når det er tildelt vedtatt budsjett), det vil si at enhetene bare deltar i siste del av budsjettprosessen.

I Bergen kommune er det indikasjoner på at enhetslederne er positive til deler av arbeidet med budsjettet som styringsverktøy. Dette underbygges av at budsjettarbeider i kommuner og fylkeskommuner er regulert i kommuneloven, og ikke noe man kan utelate. Det har i senere år blitt gjennomført flere ulike reformer innenfor offentlig økonomistyring (Busch et. al 2009). Flere endringer har funnet sted, men samtidig har basiselementer og mange grunnmodeller i styring – ikke minst knyttet til budsjett og regnskap – forblitt relativt uendret (Mellempvik et al., 2014). Dette reflekterer at regnskap og budsjett har en svært sterk stilling i kommunal sektor, og det er få tegn på at det bildet vil endre seg med det første. En illustrasjon av dette er den sterke posisjonen som regnskap og budsjett har i kommuneloven (Kommuneloven §14-2 og §14-3; Mauland, m. fl., 2010), og dette er lederne innforstått med.

## *2. Basert på ledernes erfaring, hvordan oppfatter de økonomiansvaret?*

Funnene i denne studien kan antyde at lederne oppfatter toppledelsens overordnede mål som uklare eller motstridende, noe som kan føre til at ulike deler/nivåer i organisasjonen prioriterer målsetninger forskjellig. Ledernes prioriteringer og beslutninger som de tar, kan i praksis være et direkte resultat av deres oppfatning av kommunens overordnede strategiske mål. Funnene kan indikere at lederne har ulike oppfatninger av toppledelsens overordnede mål og midlene som skal benyttes for å nå dem. Enhetslederne viser med sin deltakelse i budsjettprosessen, regelmessig oppfølging av regnskap og budsjett, at de tar ansvar for økonomien for deres enhet. Det er en oppfatning at budsjett ikke er særlig realistisk og budsjettprosessen ikke effektivt kan brukes til måloppnåelse. Funnene støttes av Rudaa (2021) som hevder at i praksis er det ofte krevende å redusere ressursbruken i kommunal sektor uten at det går ut over kvaliteten. Her hevder forfatteren at det å effektivisere kommunal tjenesteproduksjon kan gis to ulike betydninger. For det første kan det handle om å oppnå samme resultater med mindre ressursbruk. Den andre formen for effektivisering er å forbedre ressursbruken, slik at kommunen i større grad konsentrerer sine ressurser mot de brukerne som har størst nytteverdi av tilbud av kommunale tjenester. Dette kan ofte relateres til kvaliteter ved ledelse og organisasjonskultur, to faktorer av stor betydning for å sikre en god økonomistyring.

Studien viser at i Bergen kommune finnes det to institusjonelle logikker, én fra fagpersonell og én fra administrasjon/økonomi. Disse institusjonelle logikkene legger føringer for hvilke problemstillinger som skal prioriteres, hvilke målsettinger som skal settes og hvilke

virkemiddel som skal benyttes for å oppnå dette. Mine funn viser at lederne har fokus på forsvarlig drift fremfor de økonomiske konsekvenser. Det samsvarer med at de fleste lederne svarer at det å levere gode tjenester er en målsetning som vanskelig kan kombineres med budsjettbalanse. Disse utfordringene henger sammen med at 79% av enhetene brukte mer ressurser enn budsjettet, og at de fleste lederne svarer at budsjettet er lite realistisk. Dette støttes av Rudaa (2021) som hevder at når det er store avvik mellom siste års regnskapstall og årets budsjett, vil dette svekke tiltroen til at budsjettene er realistiske, og/eller at den administrative ledelsen har god nok kontroll med kommunens ressursbruk. De empiriske funnene viser at de fleste lederne i mindre grad prioriterer tiltak som negativt kan påvirke brukere eller ansatte. Det vil si at de prioriterer å levere gode tjenester heller enn å innfri budsjettforventinger, noe som kan fortolkes som en mulighet til å opptre opportunistisk. Men det er samtidig indikasjoner på at økonomisk ansvarlighet er til stede hos enhetslederne i undersøkelsen. Det viser seg i tillegg at nesten halvparten av lederne svarer at de ikke har formelt akseptert enhetens budsjett, som også kan fortolkes som opportunistisk adferd.

### *3. Hvordan arbeider lederne med økonomistyring i kommunesektoren?*

Økonomistyringen til Bergen kommune er i stor grad basert på tradisjonell økonomistyring, med innslag av mer moderne interaktiv styring, samt bruk av alternative verktøy til budsjettet, som for eksempel rullerende prognoser og Mål- og resultatstyring. Empirien viser at flertallet av lederne i stor grad benytter seg av denne informasjonen i arbeidet med økonomistyring. Det viser seg at regelmessige regnskap- budsjett- og prognoserapporter oppfattes av lederne som å være den mest relevante styringsinformasjonen. Imidlertid benyttes denne styringsinformasjonen først og fremst til å forklare hvorfor avvik oppstår, sette tiltak når det er nødvendig, og i en mindre grad som input i beslutningssituasjoner. Derimot benytter om lag en tredjedel av lederne seg i stor grad av rapporter og analyser av informasjon fra Mål- og resultatstyring (BkStyringskortet), som er et digitalt verktøy i Bergen kommune hvor ledere styrer mot strategiske mål innen perspektivene medarbeider, kvalitet og økonomi. For å organisere budsjettprosessen brukes det i Bergen kommune «top-down» prosess. I Bergen kommune vedtas budsjettet av Bystyret. Byrådsavdeling for finans, næring og eiendom har ansvar for den samlede prosessen i budsjettering, og deretter tildeler Byrådsavdelingene rammer til enhetene, og så fordeler enhetslederne til slutt enhetens netto ramme på detaljert nivå. Det vil si at enhetsledere bare deltar i siste del av selve årsbudsjettprosessen (se Figur 5). Funn i studien viser at lederne ikke fullt forplikter seg til denne tradisjonelle økonomistyringen, hvor budsjettet skal gi retning i beslutninger. Det kan videre virke som om

en stor andel av ledere likevel tar beslutninger og gjør tiltak for å tilpasse driften til vedtatt budsjett, men at dette ikke skal gå på bekostning av deres oppfatning om gode tjenester.

Funn fra studien viser at det kan finnes en sammenheng i ledernes oppfattelse av økonomiansvaret og hvordan de arbeider med økonomistyring, og dermed ledernes holdninger til budsjettet som styringsverktøy. Ledernes holdning til økonomiansvaret virker å være positiv og at de betrakter det som at de har tilstrekkelig økonomisk kompetanse. Når det gjelder budsjettkritikken viser funnene at kritikken mot budsjett får oppslutning av lederne, men det er noe spredning i forståelse for kritikken, avhengig av hvilken type kritikk det gjelder.

### **Samlet konklusjon**

Kritikken mot tradisjonelle budsjett finner vi hovedsakelig i privat sektor, men vi finner også flere innvendinger mot budsjett i Bergen kommune. Budsjettkritikken som får stor tilslutning fra enhetslederne gjelder i hovedsak at budsjettet er lite realistisk, at budsjettet fører til overdrevent fokus på finansielle måltall på bekostning av andre viktige strategiske mål, noe som gjør at å levere gode tjenester er en målsetning som vanskelig kan kombineres med budsjettbalanse. Det kan fortolkes slik at det er en oppfatning at budsjettprosessen ikke effektivt kan brukes til måloppnåelse. Likevel er lederne positive til deler av arbeidet med budsjettet som styringsverktøy, men innser at de har begrenset myndighet til å påvirke det. Likeledes at lederne er innforstått med at budsjettarbeider i kommuner er regulert i kommuneloven, og ikke noe man kan utelate. Funnene i denne studien kan antyde at lederne oppfatter toppledelsens overordnede mål som uklare, noe som kan føre til at ulike nivåer i virksomheten prioriterer målsetninger forskjellig. Når det gjelder ledelses- og atferdsmessige utfordringer knyttet til økonomisk styring, ser det ut til at lederne prioriterer å levere gode tjenester framfor å innfri budsjettforventinger. Regnskap- budsjett- og prognoserapporter oppfattes av lederne som å være den mest relevante styringsinformasjonen.

#### **7.1 Forslag til videre forskning**

Det vil være interessant å forske videre på hvordan ledernes holdninger er til budsjett som styringsverktøy i kommunesektoren. Jeg har kommet frem til interessante funn, men de har klare begrensninger. Først og fremst har jeg gjennom en spørreundersøkelse ikke hatt muligheter til å stille oppfølgingsspørsmål som kunne økt min forståelse av praksis og bruk av økonomistyringssystemet. Et forslag til videre forskning kan være å kombinere kvantitative



og kvalitative metoder i større grad. Her kan man intervjuere ledere og økonomer fra forskjellige byrådsavdelinger for å avdekke deres oppfatning av budsjettets begrensninger.

Et annet forslag kan det være å gjøre studien i større omfang i Bergen kommune, med ledere på ulike nivåer, i flere etater og i flere byrådsavdelinger. Dette vil gi muligheter for andre interessante funn av ledernes holdninger til budsjett som styringsverktøy i kommunesektoren.

## 8. Referanseliste

- Bergen kommune (2022). BK- Generelt om budsjettprosessen. Hentet fra <https://bergen.extend.no/cgi-bin/document.pl?pid=bergen&DocumentID=4955>.
- Bergen kommune (2022). BK-Budsjettprosessen. Hentet fra <https://bergen.extend.no/cgi-bin/document.pl?pid=bergen&DocumentID=3992>.
- Bergen kommune (2019). Hentet fra HR-melding mot 2030. Et arbeidsliv i endring. <file:///C:/Users/Stein%20Gaulen/Downloads/Et%20arbeidsliv%20i%20endring.pdf>
- Bergen kommune (2022). Organisasjonskart Bergen kommune. Hentet fra <https://www.bergen.kommune.no/styrende-dokument/#/SD-18-1588/filer>
- Bergen kommune (2022). Styringsdokument. Hentet fra <https://www.bergen.kommune.no/styringsdokument/7078924>. Dokument: SD-18-1778
- Bergstrand, J. (2009). Accounting for Management Control: Studentlitteratur AB
- Beyond Budgeting Institute. (2023). What is beyond budgeting? Hentet januar 30, 2023. <https://bbri.org/what-is-beyond-budgeting/>
- Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyrings tapte relevans, del 1 og 2. Magna. (4/2010).
- Bogsnes, B. (2009). Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential. Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.
- Bogsnes, B. (2012). Beyond Budgeting – en styringsmodell som tar virkeligheten på alvor. Praktisk økonomi & finans, 2012, Vol.29, p.3-11 Hentet januar 12, 2023 fra <https://www.hrnorge.no/aktuelt/beyond-budgeting-en-styringsmodell-som-tar-virkeligheten-p%C3%A5-alvor>
- Bogsnes, B. (2016). Implementing Beyond Budgeting - Unlocking the Performance Potential (2. utgave). United States of America: John Wiley & Sons, Inc.
- Boye, K., Bjørnenak, T. og Bergstrand, J. (1999). Budsjettering. Cappelen Akademisk forlag. Oslo
- Busch, T. (2021). Akademisk skriving for bachelor- og masterstudenter. 2.utgave. Fagbokforlag.

- Busch, Johnsen og Vanebo (2009). Økonomistyring i det offentlig. Universitetsforlag. 4.utgave. Oslo.
- Civita (2020). Hentet fra [https://civita.no/content/uploads/2020/08/Notat\\_20\\_2020\\_Hva-er-forskjellene-pa-ideelle-og-kommersielle-leverandorer-av-velferdstjenester.pdf](https://civita.no/content/uploads/2020/08/Notat_20_2020_Hva-er-forskjellene-pa-ideelle-og-kommersielle-leverandorer-av-velferdstjenester.pdf)
- Dahle, T (2019). Er kommuneregnskapet vanskelig å forstå? Forelesing i Folkevalgtopplæring 2019-2023, 1.november 2019.
- Forvaltningsrevisjon (2021). Rapport budsjettering og budsjettstyring. Kongsberg kommune. August 2021. Viken kommunerevisjon IKS. vkrevisjon.no
- Gripsrud, G., Olsson, U. H., & Silkoset, R. (2017). Metode og Dataanalyse – med fokus på beslutninger i bedrifter: Høyskoleforlaget AS
- Grønmo, S. (2016). Samfunnsvitenskapelige metoder. Fagbokforlaget, Bergen.
- Hoff, K.G. (2004). Budsjettering – taktisk økonomistyring. Kongsberg Universitetsforlaget.
- Hoff, K.G. (2009). Bedriftens økonomi (Vol. 7): Universitetsforlaget.
- Hoff, K.G., Bragelien, I., m.fl. (2021). Strategisk økonomistyring. 3.utgave. Universitetsforlaget. Oslo.
- Hoff, K.G og Helbæk, M. (2021). Økonomistyring 2. Driftsregnskap og budsjettering. 7. utgave. Universitetsforlag, Oslo.
- Hope, J., og Fraser, R. (2003). Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap. Boston. Harvard Business Press
- Hope, J.,og Fraser, R. (2003). New Ways of Setting Reward: Beyond Budgeting Model. California Review Management. Vol. 45, Nr.4.
- Jacobsen, D.I. (2022). Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode. Cappelen Damm Akademisk. 4.utgave
- Johannessen, A., Christoffersen, L.& Tufte, P.A. (2011). Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag. 3.utgave. Oslo Abstrakt forlag.
- Johnstad, T. (2022). Innføring i akademisk skriving Om essay- og oppgaveskriving. Universitetsforlag.

- Kommuneloven (2018). Lovdata. Siste endret LOV-2023-06-02-21. Hentet fra [https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2018-06-22-83/KAPITTEL\\_5-1#%C2%A714-16](https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2018-06-22-83/KAPITTEL_5-1#%C2%A714-16)
- Kommuneloven (2019). Dette er nytt i kommuneloven. Hentet fra <https://juridika.no/innsikt/dette-blir-nytt-i-ny-kommunelov>
- Kristiansen, O. (2015). Vurdering av budsjett som styringsverktøy. Masteroppgave. UiA.
- Kvalvik, K. (2020). Økonomiansvar i et helseforetak. Masteroppgave, Handelshøgskolen ved UiT.
- Lunde, K, og Ringsbye, M. (2021). Beyond Budgeting i bransjen: Informasjon og kommunikasjon. Masteroppgave, UiA.
- Mellemvik, F, Gårseth-Nesbakk, L. og Mauland, H. (2010). Regnskap og budsjett i staten-en innføring. Cappellen Damm Akademisk.
- Mellemvik, Gårseth-Nesbakk og Mauland (2014). Regnskap og budsjett i kommunesektoren – en innføring. Cappellen Damm Akademisk. 2.utgave.
- Nordheim, R. og Skog, H. (2018). Budsjettet og alternative styringsverktøy – venner eller fiender? Masteroppgave, NTNU.
- Nyeng, F. (2012). Nøkkelbegreper i forskningsmetode og vitenskapsteori. Fagbokforlag. Bergen
- Nyeng, F. (2004). Vitenskapsteori for økonomer. Abstrakt forlag AS.
- Nyland, K., og Olsen, T.E. (2017). Tettere styring i helseforetakene: En studie av mellomlederens holdninger til økonomistyring 2018-2014. Praktisk økonomi og finans, (1), 36-52
- Nyland, K. og Pettersen, I.J. (2018). Penger og Helse: fra enkel til kompleks styring i helsesektoren.
- Nyland, K. og Pettersen, I.J. (2010). Økonomistyring i staten-likhet eller mangfold. Magna, 13(4), s. 55-61
- Nyland, K. og Østergren, K. (2008). Økonomisk styring i helseforetak: avdelingslederens holdning til økonomiansvar (8249105672).

- Oppedal, R og Mellingen, A. (2017). Balansert målstyring i Bergen Kommune. Masterutredning. NHH.
- Opstad, L. (2020). Økonomistyring i offentlig sektor. Gyldendal. 3.utgave. Oslo
- Pettersen, I.J., Magnussen, J., Nyland, K. og Bjørnenak, T. (2008). Økonomi og helse. Perspektiver på styring. 2.utgave. Cappelen Akademisk forlag.
- Rudaa, B.K.(2021). Kommuneøkonomi for politikere, tillitsvalgte og kommunale ledere. Gyldendal. 2.utgave. Oslo
- Saunders, M. K., Lewis, P., & Thornhill, A. (2012). Research Methods for Business Students Paperback (Vol. 6). Harlow, England: Pearson Education Limited
- SSB (2023). Hentet fra <https://www.ssb.no/kommunefakta/bergen>
- Yin, R. K. (2018). Case study research and applications: design and methods. (6th edition). London. Sage publications Ltd.
- Aaland, M. og Midbrød, T. (2016). Beyond Budgeting. Bruk av Beyond Budgeting i et uforutsigbart marked. Masteroppgave UiS.

## 9. Vedlegg

### Vedlegg 1. Spørreskjema

#### A. Bakgrunnsinformasjon

Din stilling/stillingsbenevnelse \_\_\_\_\_

Antall år i nåværende stilling \_\_\_\_\_

Din utdanningsbakgrunn:

Sykepleie	<input type="checkbox"/>
Annen helsefaglig	<input type="checkbox"/>
Teknisk/ingeniørfaglig	<input type="checkbox"/>
Økonomi/administrasjon	<input type="checkbox"/>
Annet (spesifiser)	<input type="checkbox"/>

Hvilken opplæring har du i ledelsen

- Formell utdanning
- Gjennomført ledelseskurs som er obligatorisk for ledere i Bergen kommune
- Kortere kurs i ledelse utover obligatorisk ledelseskurs i Bergen kommune
- Selvlært

Hvilken opplæring har du i økonomisk styring

- Formell utdanning
- Gjennomført de obligatoriske økonomistyringskurs for ledere i Bergen kommune
- Kortere kurs utover obligatoriske kurs i Bergen kommune
- Selvlært

Hva oppfatter du at hovedfokuset til toppledelsen er? (Prioritering fra 1 til 4, hvor 1 er viktigst og 4 mindre viktig)

- Innfri budsjettforventningene
- Vise evne til omstilling
- Leverer gode tjenester til brukere
- Bli mest mulig kostnadseffektiv

#### Om resultatenheten

Navn på resultatenheten \_\_\_\_\_

Antall avdelinger som inngår i resultatenheten \_\_\_\_\_

Budsjett størrelse i 2023 \_\_\_\_\_ Mill. kroner  
(Vedtatt budsjett)

Antall årsverk i 2023 \_\_\_\_\_

<p><i>Forholdet mellom budsjett og regnskap i 2022</i></p> <p><i>og</i></p> <p><i>Budsjett og prognose for 2023 (et kryss for hvert år)</i></p>	<p><b>Regnskap og budsjett 2022</b></p> <p><input type="checkbox"/> Brukt mindre enn budsjettet</p> <p><input type="checkbox"/> Balanse</p> <p><input type="checkbox"/> Brukt noe mer enn budsjettet</p> <p><input type="checkbox"/> Brukt mye mer enn budsjett</p> <p><input type="checkbox"/> Brukt svært mye mer enn budsjett</p>	<p><b>Prognose for 2023</b></p> <p><input type="checkbox"/> Positivt budsjettavvik</p> <p><input type="checkbox"/> Balanse</p> <p><input type="checkbox"/> Mindre negativt budsjettavvik</p> <p><input type="checkbox"/> Noe negativt budsjettavvik</p> <p><input type="checkbox"/> Stort negativt budsjettavvik</p>

## B. Arbeidet med budsjett og strategi

### Deltakelse

I hvilken grad er du enig i følgende påstander om budsjettarbeidet for 2023 i din resultatenhets?

	Helt uenig	I liten grad enig	I noen grad enig	Helt enig
Jeg deltar aktivt i resultatenhets strategiprosess				
Jeg deltar aktivt i resultatenhets budsjettprosess				
Jeg involverer avdelingsledere og nøkkelpersonell i strategiarbeid for resultatenheten				
Jeg involverer avdelingsledere og nøkkelpersonell i budsjettprosessen for resultatenheten				
Jeg har formelt akseptert resultatenhets budsjett (signert på budsjettavtale eller lignende)				
Jeg som resultatenhetsleder er gitt tilstrekkelig beslutningsmyndighet til å kunne innfri resultatenhets budsjett				
Budsjettprosessen gir en rettferdig fordeling av ressurser mellom resultatenheter i etaten.				

### Informasjonsgrunnlag

I hvilken grad er du enig i følgende påstander om bruk av informasjon i budsjettarbeidet for 2023 i din resultatenhets?

	Helt uenig	I liten grad enig	I noen grad enig	Helt enig
Vi brukte tidligere årsbudsjetter				
Vi brukte tidligere årsregnskap				
Vi tok utgangspunkt i langsiktige mål/strategier				

**Informasjonsgrunnlag (forts.)**

I hvilken grad er du enig i følgende påstander om bruk av informasjon i budsjettarbeidet for 2023 i din resultatenhets?

	Helt uenig	I liten grad enig	I noen grad enig	Helt enig
Vårt budsjett settes på bakgrunn av forhold utenfor resultatenheten				
Vi tok utgangspunkt i planlagt drift				
Vi brukte analyser av kostnadsnivå				
Vi brukte analyser av kapasitetsutnyttelse				
Vi brukte forventet prisstigning i prosent som er fastsatt av Bergen kommune				

**Holdninger til budsjett**

I hvilken grad er du enig i følgende påstander om kritikken mot budsjett som styringsverktøy?

	Helt uenig	I liten grad enig	I noen grad enig	Helt enig
Budsjett er sjelden strategisk fokusert, og er ofte motstridende				
Budsjetter bygger i for stor grad på usikre antagelser om fremtiden				
Budsjett er et mindre godt verktøy til å fordele ressurser til de ulike enhetene/avdelingene				
Antagelsene budsjetter bygges på blir raskt udatert				
Budsjett (årsbudsjett) gir et for kortsiktig fokus				
Budsjettet kan utfordre til kunstig og misledende periodeinndeling				
Avvik fra budsjett styrer ledelsens oppmerksomhet				
Budsjett er dårlig styringsinformasjon				
Vedtatt budsjett fremstår som lite realistisk, representerer ikke reelle driftskostnader				
Budsjetter fører til overdrevent fokus på finansielle måltall på bekostning av andre viktige strategiske indikatorer				
Budsjetter tar for mye tid, og koster for mye å utarbeide				
Budsjetter begrenser reaksjonsevner og fleksibilitet, og er ofte en barriere til endring				
Overskudd i regnskapet fører til hastig innkjøp for å matche budsjettet ved årsavslutning.				
Budsjetter har en forpliktende effekt på budsjettansvarlig				
Budsjetter er konsentrert rundt kostnadsreduksjon, og ikke verdiskapning.				
Lederes prestasjoner vil bli målt opp mot budsjetterte tall.				



### C. Bruk av styringsinformasjon

#### Tiltak

Angi hvor enig du er i følgende påstander om hva du som resultatenhetsleder faktisk har gjort i 2023 for å tilpasse driften til vedtatt budsjett

	Helt uenig	I liten grad enig	I noen grad enig	Helt enig
Jeg har redusert bruken av vikarer, overtid og innleid personell				
Jeg har stoppet planlagte nyansettelser				
Jeg har redusert innkjøp av forbruksmateriell				
Jeg har redusert innkjøp av utstyr/inventar				
Jeg har redusert bruk av bemanningsbyrå				
Jeg har involvert nøkkelpersonell for å finne tiltak for kostnadsbesparelse				

#### Formell rapportering

Angi hvor ofte du har hatt tilgang til følgende rapporter/analyser/informasjon i 2022:

	Aldri	1 gang per år	1 gang per halvår	1 gang i kvartal	1 gang i mnd	Oftere
Skriftlig analyse av avvik mellom regnskap og budsjett, presentert eller mottatt i formelle møter						
Muntlig informasjon om avvik mellom regnskap og budsjett i formelle møter						
Skriftlig informasjon om prognose av årsregnskap i formelle møter (forventet resultat ved årsavslutning, evt. årsavvik)						
Diskusjon om regnskapsinformasjon med kollegaer i formelle møter						
Analyse av lønnskostnader						
Analyse av kapasitetsutnytting						

#### Uformell rapportering

Angi hvor ofte du har hatt tilgang til følgende uformelle rapporter og informasjon i 2022:

	Aldri	1 gang per år	1 gang per halvår	1 gang i kvartal	1 gang i mnd	Oftere
Muntlig uformell informasjon om avvik mellom regnskap og budsjett						
Muntlig uformell informasjon om avvik mellom planlagt og faktisk drift						
Diskusjon av regnskapsinformasjon med kollegaer i uformelle møter						

<b>Bruk av styringsinformasjon</b>				
Angi i hvor stor grad du bruker følgende typer av informasjon som grunnlag for styring:				
	Aldri	I svært liten grad	I noen grad	I sterk grad
Regelmessige regnskap, budsjett- og prognoserapporter				
Analyser av avvik mellom faktisk regnskap og budsjett				
Analyser av lønnskostnader på resultatenheten				
Analyser av andre utgifter (kjøp av varer og tjenester)				
Analyser av personellsammensetning på resultatenheten				
Analyser av informasjon fra Mål og resultatstyring i BkStyring (Styringskortet)				
Analyser av kapasitetsutnyttelse				

<b>Bruk av rapporter/analyser</b>				
Angi i hvilken grad du bruker regnskap- og prognoserapporter, avviksanalyser og andre analyser på følgende mulige måter:				
	Nei, har ikke brukt	Ja, men i svært liten grad	Ja, i noen grad	Ja, i sterk grad
Jeg bruker regnskapsrapporter til å forklare avvik mellom regnskap og budsjett				
Jeg bruker budsjettavvik til å argumentere for et mer realistisk budsjett				
Jeg bruker budsjettavvik for å tilpasse faktiske kostnader til planlagt budsjett				
Jeg bruker rapporter og analyser som grunnlag for diskusjon med nøkkelpersonell i resultatenheten				
Jeg bruker rapporter og analyser som grunnlag for å diskutere og iverksette ytterligere tiltak for bedre budsjettkontroll				
Jeg bruker budsjettet som rettesnor for planlegging av daglig drift i resultatenheten				
Jeg bruker rapporter og analyser fra Mål og resultatstyring i BkStyring (Styringskortet) for å ha mer detaljer for å forklare avvik mellom faktisk og planlagt drift				
Jeg bruker rapporter og analyser fra Mål og resultatstyring i BkStyring (Styringskortet) for å ha mer detaljer for å forklare avvik mellom regnskap og budsjett.				
Jeg mener at avviksanalysene er usikre, og at de dermed er et dårlig underlag for iverksetting av tiltak i resultatenheten				

## D. Budsjettavvik

### Konsekvenser ved budsjettavvik

Angi i hvor stor grad følgende tiltak er blitt iverksatt i resultatenheten på grunn av at ressursforbruket har vært høyere enn budsjettert i 2022. Hvis resultatenheten **ikke** har hatt negative budsjettavvik, gå videre til punkt E nedenfor i spørreskjemaet).

Mulige konsekvenser for resultatenheten:	Nei, ikke aktuelt	Ja, men kun i liten grad aktuelt	Ja, i noen grad aktuelt	Ja, i sterk grad aktuelt
Vi har arbeidet med å tydeliggjøre behovet for en god nok finansiering av tjenester				
Vi har samarbeid fokusert på å avdekke muligheter for kostnadseffektivisering				
Vi har arbeidet med å tilpasse strategiske mål til vedtatt budsjetttramme				
Vi har fått en tett (-ere) oppfølging fra økonomiavdeling i etaten				
Vi har arbeidet for å finne innsparingsmuligheter				
Vi har kuttet alle kostnader som ikke har med brukere tjenester å gjøre				
Vi må dekke inn underskuddet neste år				
Vi vil få mer penger neste år				
Jeg står i fare for å miste jobben som resultatenhetsleder				

## E. Holdninger til økonomistyring

### Økonomistyring i resultatenheten

Angi hvor enig/uenig du er i følgende påstander om økonomistyring for din resultatenhet i 2023

	Helt uenig	Litt uenig	Verken enig/uenig	Litt enig	Helt enig
Min resultatenhet har klare strategiske mål					
Det er klar kobling mellom strategiske mål og vedtatt budsjett					
Forsvarlig drift er målsetting som vanskelig kan kombineres med budsjettbalanse i resultatenheten					
Jeg aksepterer resultatenhetens budsjett					
Resultatenhetens budsjettmål er realistiske					

**Økonomistyring i resultatenheten (forts.)**

Angi hvor enig/uenig du er i følgende påstander om økonomistyring for din resultatenhet i 2023

	Helt uenig	Litt uenig	Verken enig/uenig	Litt enig	Helt enig
Negative budsjettavvik har ingen konsekvenser for arbeidet i resultatenheten					
Negative budsjettavvik har ingen konsekvenser for meg som resultatenhetsleder					
Gapet mellom strategiske mål og budsjett er så stort at jeg vanskelig kan identifisere meg med budsjettet					
Ledelsen aksepterer budsjettavvik hvis jeg kan forklare dem årsakene					
Som resultatenhetsleder har jeg god mulighet for å iverksette tiltak for å tilpasse kostnader til budsjettet					
Min leder følger regelmessig med på at tiltakene blir iverksatt					
Bergen kommunes budsjettprosess medfører en rettferdig fordeling av ressurser til min resultatenhet					

**Signaler fra toppledelsen**

Angi i hvilken grad du er enig i følgende påstander om hvilke signaler du mener at toppledelsen i Bergen kommune sender til resultatenheten i 2023

	Helt uenig	Litt uenig	Verken enig/uenig	Litt enig	Helt enig
Min resultatenhet må innfri budsjettforventinger					
Min resultatenhet må vise evne til omstilling					
Vi må arbeide for å levere gode tjenester					
Vi må arbeide for å bli mest mulig kostnadseffektive					