



# Bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy i sykehus

*- En casestudie av avdelinger og klinikker ved Haukeland universitetssykehus*

**Silje Kambe Fjæra og Guro Kristine Haug**

**Veileder: Kari Nyland**

Masterutredning i økonomisk styring

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i økonomi- og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen eller sensorer inntår for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.



## Forord

Denne utredningen er en del av mastergraden i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole. Oppgaven er skrevet innenfor masterprofilen økonomisk styring (BUS) og er vektet med 30 studiepoeng. Arbeidets omfang strekker seg over ett semester og oppgaven er skrevet våren 2014.

I vår utredning ser vi på bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy på operativt nivå i sykehus. Vi har gjennomført en casestudie av utvalgte avdelinger og klinikker ved Haukeland universitetssykehus. En del av arbeidet har bestått av å gjennomføre dybdeintervjuer av direktører og kontrollere ved de respektive avdelinger og klinikker. Vi ønsker å rette en stor takk til alle som har stilt opp på intervju. Takk også til våre to gode medstudenter, Espen og Ole, for gode diskusjoner.

Arbeidet med masteroppgaven har vært en omfattende, men svært lærerik prosess. Den har gitt oss dypere innsikt i helsesektorens kompleksitet og utfordringer knyttet til bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy.

Til slutt vil vi spesielt takke vår veileder Kari Nyland for nyttige innspill og gode tilbakemeldinger gjennom hele prosessen.

Bergen, 11. juni 2014.

---

Silje Kambe Fjæra

---

Guro Kristine Haug

## Sammendrag

Hovedtemaet i denne masterutredningen er bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy ved avdelinger og klinikker på Haukeland universitetssykehus. Målet med utredningen er å besvare følgende problemstilling:

***”Hvilke regnskapsbaserte styringsverktøy brukes på nivå 2 ved Haukeland universitetssykehus, og hvilke funksjoner har disse verktøyene?”***

Problemstillingen belyses gjennom casestudie hvor vi har intervjuet respondenter fra fag- og serviceavdelinger. Temaet undersøkes fra både mellomlederne og controllerne sitt perspektiv. Ved hjelp av normativ og deskriptiv teori forsøker vi å analysere våre viktigste funn.

Det fremkommer at enhetene utelukkende benytter seg av tradisjonelle verktøy som budsjett, avviksanalyser og enkle kalkyler. Med unntak av verktøy som har likhetstrekk med balansert målstyring gjør ingen av avdelingene og klinikkene bruk av innovative verktøy.

Empiriske funn viser at de tradisjonelle regnskapsbaserte styringsverktøyene i all hovedsak brukes for å forklare ressursbruken. Dette kan tyde på at legitimering er de tradisjonelle regnskapsbaserte verktøyenes viktigste funksjon. Bruken av budsjett kan forklares med utgangspunkt i teori om tvangsgenerert isomorfisme. Det ligger en klar forventning fra ledelsens side om at enhetene utformer et eget årsbudsjett, og bruken av budsjett gjør at enhetene fremstår som legitime. Avdelingene og klinikkene bruker avviksanalysene til å forklare sitt ressursbruk ovenfor sykehusledelsen, og mindre som rettesnor i den daglige driften. Vi finner at initiativet til å ta i bruk kalkyler oppstår lokalt i enhetene. Enhetene bruker kalkyler som et verktøy for å vise sykehusledelsen at ressursene blir brukt på en god måte, for å fremstå så legitim som mulig.

Vi finner noe ulik bruk av verktøyene mellom enhetene. En forklaring kan være forskjell i kunnskap og interesse hos controller og mellomleder. Dermed finner vi at ulik bruk ikke skyldes strukturelle forskjeller mellom fag- og serviceavdelinger.

---

# Innholdsfortegnelse

|   |           |
|---|-----------|
| <b>FORORD</b> .....   | <b>3</b>  |
| <b>SAMMENDRAG</b> .....   | <b>4</b>  |
| <b>INNHALDSFORTEGNELSE</b> .....  | <b>5</b>  |
| <b>FIGUR- OG TABELLISTE</b> .....   | <b>9</b>  |
| <b>1. MOTIVASJON FOR OPPGAVEN</b> .....   | <b>10</b> |
| 1.1 BAKGRUNN FOR TEMA OG PROBLEMSTILLING .....  | 10        |
| 1.2 PROBLEMSTILLING .....   | 11        |
| 1.3 UTREDNINGENS FORMÅL.....  | 12        |
| 1.4 OPPGAVENS STRUKTUR .....  | 13        |
| <b>2. TEORETISK RAMMEVERK</b> .....   | <b>14</b> |
| 2.1 ULIKE PERSPEKTIVER PÅ ØKONOMISK STYRING .....   | 14        |
| 2.2 HVA SIER NORMATIV TEORI OM BRUKEN AV REGNSKAPSBASERTE STYRINGSVERKTØY?.....                 | 14        |
| 2.2.1 Økonomisk styring i et helhetlig perspektiv.....  | 15        |
| 2.2.2 Styringssirkelen.....   | 17        |
| 2.2.3 Sentrale regnskapsbaserte styringsverktøy.....  | 22        |
| 2.2.4 Bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy – Simons rammeverk.....                        | 26        |
| 2.3 HVA SIER DESKRIPTIV TEORI OM BRUKEN AV DE REGNSKAPSBASERTE STYRINGSVERKTØYENE?.....         | 30        |
| 2.3.1 Bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy i lys av institusjonell teori.....             | 31        |
| 2.4 BRUKEN AV REGNSKAPSBASERTE STYRINGSVERKTØY I HELSESEKTOREN.....                             | 32        |
| 2.4.1 Forskjellen mellom privat og offentlig sektor.....  | 32        |
| 2.4.2 New Public Management.....  | 32        |
| 2.4.3 Sykehusreformen.....  | 34        |
| 2.4.4 Generelle styringsutfordringer knyttet til bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy.... | 35        |

---

|   |           |
|---|-----------|
| <b>3. METODE</b> .....  | <b>39</b> |
| 3.1 VALG AV FORSKNINGSDESIGN.....   | 39        |
| 3.2 DATAINNSAMLING.....   | 41        |
| 3.2.1 Primær- og sekundærdata.....  | 41        |
| 3.2.2 Kvalitativ metode .....   | 42        |
| 3.2.3 Innhenting av data – kvalitativt intervju.....                          | 42        |
| 3.3 TOLKNING AV DATA .....  | 45        |
| 3.4 EVALUERING AV DATAMATERIALE .....   | 45        |
| 3.4.1 Pålitelighet.....   | 46        |
| 3.4.2 Troverdighet.....   | 46        |
| 3.4.3 Overførbarhet .....   | 47        |
| 3.4.4 Bekreftbarhet.....  | 48        |
| <b>4. KONTEKST</b> .....  | <b>49</b> |
| 4.1 ORGANISERING AV SPESIALISTHELSETJENESTEN .....                            | 50        |
| 4.2 DE REGIONALE HELSEFORETAKENE .....  | 50        |
| 4.3 HELSE BERGEN HELSEFORETAK .....   | 51        |
| 4.3.1 Kirurgisk serviceklinikk.....   | 53        |
| 4.3.2 Kirurgisk klinikk.....  | 53        |
| 4.3.3 Radiologisk avdeling.....   | 53        |
| 4.3.4 Ortopedisk klinikk .....  | 54        |
| 4.3.5 Medisinsk avdeling.....   | 54        |
| <b>5. EMPIRI</b> .....  | <b>55</b> |
| 5.1 STRATEGISK PLANLEGGING.....   | 55        |
| 5.1.1 Liten bruk av regnskapsbaserte styringsverktøy i strategiprosessen..... | 56        |
| 5.1.2 Kobling mellom strategi og plan (budsjett) .....                        | 57        |
| 5.2 PLANLEGGING OG BUDSJETT .....   | 58        |
| 5.2.1 Budsjett for planlegging av drift.....                                  | 58        |

|   |           |
|---|-----------|
| 5.2.2 Regnskap og budsjett som informasjonsgrunnlag .....   | 59        |
| 5.3 DRIFT .....   | 59        |
| 5.3.1 Kostnadsbudsjettet brukes delvis for styring av drift.....  | 59        |
| 5.3.2 Bruken av kalkyler i driften .....  | 60        |
| 5.3.3 Ingen bruk av ABC – kalkyler.....   | 62        |
| 5.3.4 Lite handlingsrom for å bruke regnskapsbaserte styringsverktøy.....   | 62        |
| 5.3.5 Kobling mellom drift og rapportering/evaluering.....  | 63        |
| 5.4 RAPPORTERING OG EVALUERING .....  | 64        |
| 5.4.1 Månedlig rapportering .....   | 64        |
| 5.4.2 Hvorfor rapporteres det?.....   | 65        |
| 5.4.3 Avviksanalyser .....  | 65        |
| 5.4.4 Er det legitimt med budsjettunderskudd? .....   | 66        |
| 5.4.5 Uformelle diskusjoner.....  | 67        |
| 5.5 OPPSUMMERING AV EMPIRI.....   | 68        |
| <b>6. ANALYSE (HOVEDFUNN).....</b>  | <b>69</b> |
| 6.1 INNOVATIVE REGNSKAPSBASERTE STYRINGSVERKTØY BRUKES IKKE PÅ NIVÅ 2 .....   | 69        |
| 6.2 ENHETENE BRUKER UTELUKKENDE TRADISJONELLE REGNSKAPSBASERTE STYRINGSVERKTØY<br>.....                               | 70        |
| 6.3 LEGITIMERING ER DE REGNSKAPSBASERTE STYRINGSVERKTØYENES VIKTIGSTE FUNKSJON ...                                    | 71        |
| 6.4 LITEN STRUKTURELL FORSKJELL I BRUKEN AV REGNSKAPSBASERTE STYRINGSVERKTØY<br>MELLOM FAG- OG SERVICEAVDELINGER..... | 73        |
| 6.5 ÅRSAKER TIL LITEN BRUK AV INNOVATIVE STYRINGSVERKTØY .....  | 76        |
| <b>7. KONKLUSJON OG AVSLUTNING .....</b>  | <b>79</b> |
| 7.1 KONKLUSJON.....   | 79        |
| 7.2 INTERVJUFORMENS SVAKHETER .....   | 80        |
| 7.3 FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING .....  | 80        |
| <b>8. LITTERATURLISTE .....</b>   | <b>81</b> |

---

|                                     |           |
|-------------------------------------|-----------|
| BØKER .....                         | 81        |
| STUDIER OG RAPPORTER .....          | 83        |
| ARTIKLER FRA TIDSSKRIFT.....        | 83        |
| INTERNETTSIDER .....                | 85        |
| LOVER.....                          | 86        |
| NORSKE OFFENTLIGE UTREDNINGER ..... | 86        |
| <b>9. VEDLEGG .....</b>             | <b>87</b> |



## Figurliste

|  |    |
|--|----|
| Figur 1: Styringssystemet som en pakke med styringsprinsipper. Basert på Malmi og Brown(2008).....         | 16 |
| Figur 2: Styringssirkelen. Basert på Anthony og Young (2003).....  | 18 |
| Figur 3: De fire verdener. Basert på Pettersen et al. (2008).....  | 21 |
| Figur 4: Dekomponering av budsjettavvik i tre komponenter. Basert på Kaplan og Atkinson (1998).....        | 23 |
| Figur 5: Kostnadshierarkiet for somatiske sykehus (Pettersen et al., 2008).....                            | 26 |
| Figur 6: Two Levers of Control: Diagnostiske og interaktive styringssystemer. Basert på Simons (2000)..... | 27 |
| Figur 7: Diagnostisk bruk av styringssystemet. Basert på Simons (1995).....                                | 28 |
| Figur 8: Dialog mellom ulike ledd i spesialisthelsetjenesten .....   | 49 |
| Figur 9: Organisering av spesialisthelsetjenesten (regjeringen, 2011).....                                 | 50 |
| Figur 10: Organisering av Haukeland universitetssykehus (Helse-Bergen, 2010) .....                         | 52 |

## Tabelliste

|   |    |
|---|----|
| Tabell 1: Kjennetegn ved NPM. Hentet fra Hood (1995). .....   | 33 |
| Tabell 2: Kunnskap om mål-middel relasjoner og konsekvenser for styringsform. Basert på Ouchi (1977)..... | 36 |
| Tabell 3: Utførte intervjuer.....   | 44 |
| Tabell 4: Kvalitetsvurderinger av undersøkelser. Basert på Guba og Lincoln (1985, 1989). 46               |    |
| Tabell 5: Oversikt over regnskapsbaserte styringsverktøy brukt på nivå 2.....                             | 70 |

# 1. Motivasjon for oppgaven

## 1.1 Bakgrunn for tema og problemstilling

I Norge har helsesektoren gjennomgått flere store endringer. Sykehusreformen gjennomført i 2002 er en av Norges mest omfattende omstruktureringer innen offentlig sektor, der sykehusene ble omorganisert fra forvaltningsorgan til foretak med staten som eiere. Denne omorganiseringen er et eksempel på endringsformen New Public Management. NPM er betegnelsen på en bred reformbølge i offentlig sektor, som tar utgangspunkt i å overføre styringsmekanismer fra det private næringsliv til offentlig sektor (Kommunal- og regionaldepartementet, 2004).

Et av de viktigste argumentene for den omfattende helseforetaksreformen i 2002 var å utvikle en styringsform som kunne forbedre økonomistyringen i spesialisthelsetjenesten (Pettersen, Magnussen, Nyland, & Bjørnenak, 2008), samt å skape klare ansvarslinjer for det økonomiske ansvaret (Nyland & Østergren, 2008). Tanken var at innføring av innovative regnskapsverktøy skulle møte styringsutfordringene i helsesektoren.

I doktoravhandlingen ”*Diffusion and adaption of management accounting innovations in the public sector*” kartlegger Tor-Eirik Olsen (2012) spredning av innovative styringsverktøy og analyserer hvorvidt ulike faktorer kan bidra til å forklare spredning. Avhandlingen ser på hvordan og hvorfor ulike styringsverktøy tas i bruk i offentlig sektor, herunder Balanced Scorecard, ABC og Rolling Forecast. Olsens utredning avdekker at styringsverktøyene tas i bruk på helseforetaksnivå, men utredningen sier ikke noe om *hvordan* verktøyene brukes til styringsformål på operativt nivå. Vi ønsker derfor å kartlegge hvilke styringsverktøy som brukes på avdelinger og klinikker ved Haukeland universitetssykehus. Det vil være interessant å se hvorvidt vi finner bruk av innovative eller mer tradisjonelle styringsverktøy. Deretter ønsker vi å avklare hvilke funksjoner de kartlagte verktøyene har i den interne styringen av avdelingene og klinikkene.

Til tross for at helseforetaksreformen og bruk av innovative regnskapsverktøy skulle være løsningen på flere økonomiske problemer i helsesektoren, har det vært store budsjettoverskridelser i helseforetakene etter innføringen av reformen. Foretaksmodellen

---

krevde en delegering av økonomiansvaret, og løsningen har vært desentralisering og oppsplitting i mindre resultatenheter innad i helseforetakene. Vi ønsker derfor å undersøke bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy på avdelinger og klinikker ved organisasjonsnivå 2 ved Haukeland universitetssykehus. Disse enhetene regnes som egne resultatenheter, og står ansvarlige for resultatet.

I lys av økonomisk styringsteori vil det være interessant å undersøke hvordan styringsinformasjonen brukes, henholdsvis diagnostisk eller interaktivt. Brukes styringsinformasjonen for å møte fremtidige utfordringer, eller brukes informasjonen til å rette opp avvik fra de fastsatte målsetningene? Innovative styringsverktøy representerer en strategisk orientering innen økonomistyringen (Bjørnenak, 2003). Spørsmålet om hvordan styringsinformasjonen brukes, blir derfor ytterligere aktualisert. Et sentralt spørsmål i vår oppgave vil være hvorvidt regnskapsinformasjonen benyttes til å gi forklaring på avvik mellom plan og handling (kontroll), eller som grunnlag for beslutningstaking

## 1.2 Problemstilling

Gjennom arbeidet med vår utredning ønsker vi å besvare følgende hovedproblemstilling:

***”Hvilke regnskapsbaserte styringsverktøy brukes på nivå 2 ved Haukeland universitetssykehus, og hvilke funksjoner har disse verktøyene?”***

For å besvare problemstillingen har vi utformet følgende forskningsspørsmål:

***1. Hvilke regnskapsbaserte styringsverktøy brukes på nivå 2 ved Haukeland universitetssykehus? (Tradisjonelle/innovative)***

***2. Til hvilke formål brukes disse verktøyene?***

***i. Kontroll***

***ii. Beslutninger***

***iii. Legitimitet***

### 1.3 Utredningens formål

Denne utredningen fokuserer på hvilke regnskapsbaserte styringsverktøy som brukes på resultatenhetsnivå ved Haukeland universitetssykehus. Regnskapsbaserte styringsverktøy omtales gjerne som *management accounting* (Bergstrand, 2009). Av styringslitteraturen kan *management accounting* forstås som et sett verktøy, eksempelvis budsjett og kalkyler. Anvendelsen av styringsverktøyene for å oppnå fastsatte mål defineres som et *management accounting system* (Chenhall, 2003). Problemstillingen tar sikte på å avklare funksjonene til de kartlagte regnskapsbaserte styringsverktøyene.

Første forskningsspørsmål omhandler hvilke regnskapsbaserte styringsverktøy som brukes på nivå 2 ved Haukeland universitetssykehus. Med motivasjon i Tor- Eirik Olsens avhandling, vil vi undersøke om enhetene gjør bruk av innovative eller tradisjonelle verktøy. Nivå 2 er det nivået i organisasjonen som har fullmakter, budsjettansvar og som rapporterer regnskapsinformasjon direkte til sykehusledelsen. Disse enhetene regnes som resultatenheter ved Haukeland universitetssykehus.

Det andre forskningsspørsmålet vil omhandle bruken av styringsinformasjon internt i avdelingene og klinikkene. Vi ønsker å se hvordan de regnskapsbaserte styringsverktøyene brukes i styringen av enheten. Med utgangspunkt i styringssirkelen utformet av Anthony og Young (2003), vil vi undersøke i hvilke faser i økonomistyringsprosessen de ulike regnskapsbaserte styringsverktøyene brukes. Styringssirkelen blir et hjelpemiddel for å forstå hvordan verktøyene støtter opp under de ulike prosessene i økonomistyringen. Videre vil vi analysere hvorvidt de regnskapsbaserte styringsverktøyene brukes diagnostisk eller interaktivt i henhold til Simons teori om anvendelsen av økonomistyringssystemer.

## 1.4 Oppgavens struktur

*Kapittel 1* inkluderer innledning og bakgrunn for oppgaven.

*Kapittel 2* presenterer det teoretiske rammeverket som ligger til grunn for denne avhandlingen. Teorien er hovedsakelig delt inn i normativ og deskriptiv teori.

*Kapittel 3* beskriver metoden for studien. Her vil forskningsmetoden for å tilegne seg empirien presenteres stegvis.

*Kapittel 4* presenterer konteksten for oppgaven. I dette kapitlet beskrives organiseringen av helsesektoren, med fokus på utvalgte resultatenheter som studieobjekt.

*Kapittel 5* gjengir den innhentede empirien. Vi har valgt å strukturere empirien inn i de fire ulike fasene i Anthony og Youngs ideelle styringssirkel. Dette er for å gjøre det mest mulig oversiktlig for leser. Den samme strukturen ble også brukt i intervjuguiden.

*Kapittel 6* løfter opp de viktigste funnene fra empirien. I dette kapitlet gir vi en tolkning av hovedfunnene i lys av den utvalgte teorien.

*Kapittel 7* oppsummerer og konkluderer funnene i analysen. Her vil vi også gi forslag til videre forskning, samt mulige feilkilder i utredningen.

*Kapittel 8* gir en oversikt over kildene som er benyttet i oppgaven. Kildeoversikten er delt inn i bøker, artikler, studier, tidsskrift og internettsider.

*Kapittel 9* inkluderer vedlagt intervjuguide.

## 2. Teoretisk rammeverk

I dette kapitlet presenteres det teoretiske rammeverket for utredningen. Kapitlet begynner med en beskrivelse av normativ teori, der vi presenterer Malmi og Browns styringspakke. Deretter forklarer vi den ideelle styringssirkelen, som er en prosessorientert tilnærming til økonomistyring. Videre vil gi en kort innføring av de regnskapsbaserte styringsverktøyene vi ønsker å undersøke; budsjett, avviksanalyser, kalkyler, finansielle prestasjonsmål og Balanced Scorecard. Den normative delen vil avsluttes ved å se på Simons rammeverk som omhandler bruken av styringssystemet, herunder diagnostisk og interaktiv bruk. Deretter drøftes økonomisk styring ut fra et deskriptivt perspektiv, hvor hovedfokuset vil ligge på institusjonell teori. Avslutningsvis vil vi gi en beskrivelse av generelle styringsutfordringer i offentlig helsesektor. For å gi en bedre forståelse av de interne utfordringene vil vi anvende Ouchis rammeverk.

### 2.1 Ulike perspektiver på økonomisk styring

I synet på økonomisk styring skilles det mellom normativ og deskriptiv tilnærming. De to retningene har ulikt syn på begrepet økonomistyring og økonomistyringssystemenes funksjoner. Innenfor det normative synet finnes det flere ulike definisjoner av hva som menes med økonomisk styring, og hva som skal inkluderes i et økonomistyringssystem. Felles for den normative tilnærmingen er at den sier noe om hvordan styringssystemet skal eller bør være bygd opp. Den deskriptive tilnærmingen sier noe om den faktiske atferden til brukerne av regnskapet og styringssystemet (Mellempvik & Olson, 1996).

### 2.2 Hva sier normativ teori om bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy?

Den normative tilnærmingen legger til grunn at styringssystemets funksjon er knyttet til beslutning og kontroll i organisasjonene (Nyland & Østergren, 2008). Her forutsettes det at aktørene handler på en rasjonell måte. Det vil si at det forventes at de oppfører seg på en rutinemessig, effektiv, pålitelig og forutsigbar måte. Innenfor det normative synet legges det stor vekt på at styringssystemet skal bidra til å redusere usikkerhet i kontroll og beslutninger gjennom tilgang på informasjon. (Mellempvik & Olson, 1996)

---

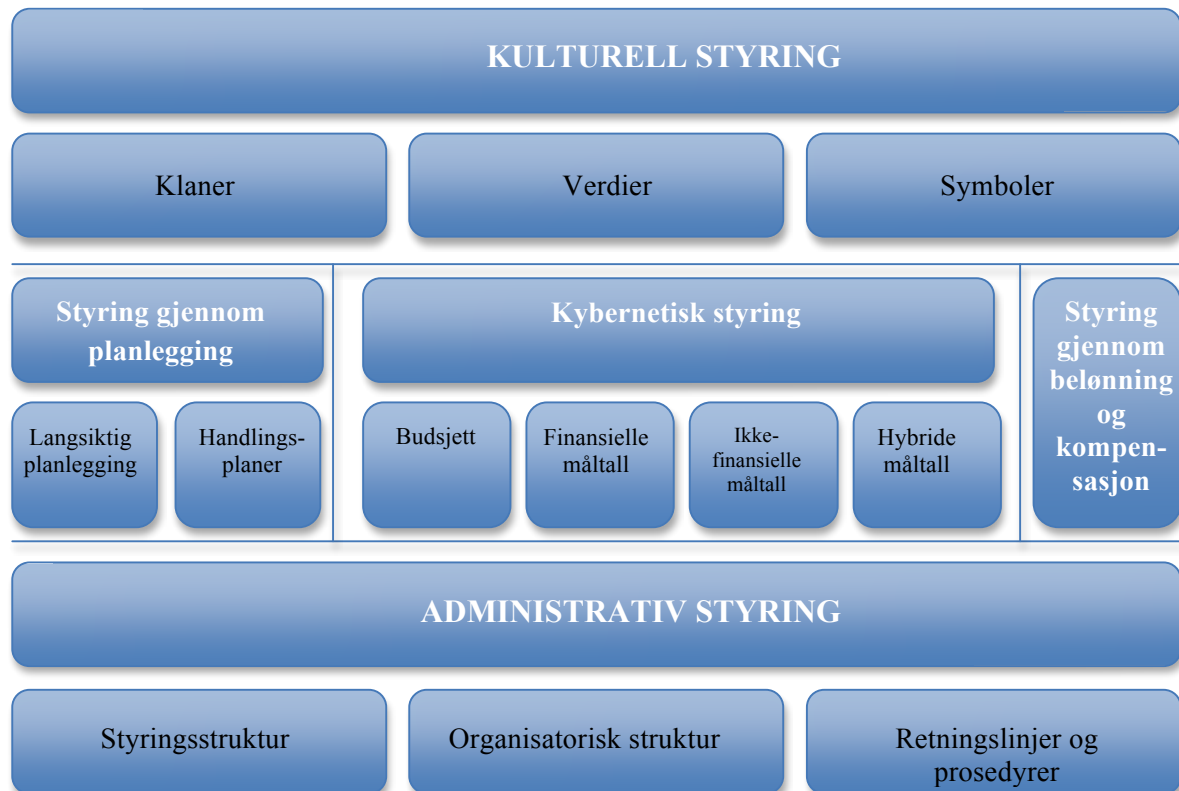
### 2.2.1 Økonomisk styring i et helhetlig perspektiv

Malmi og Brown (2008) har en bred definisjon av styring hvor de inkluderer flere perspektiver. I følge forfatterne må styringssystemet ses på som en helhetlig pakke med ulike styringssystemer:

*“As such, management controls include all the devices and systems managers use to ensure that the behaviors and decisions of their employees are consistent with the organization’s objectives and strategies, but exclude pure decision- support systems“*  
(Malmi & Brown, 2008, s. 290)

I tråd med Malmi og Browns definisjon omfatter styring mer enn den økonomiske styringsdimensjonen. Administrative- og kulturelle styringsdimensjoner inkluderes, og modellen fremstår som en pakke av ulike systemer. Malmi og Browns definisjon kan anses som bredere enn Simons definisjon fordi den åpner for å inkludere mer enn kun informasjonssystem til å styre virksomheten. De ulike systemene i Malmi og Browns definisjon kan enten utfylle eller motvirke hverandre (Johanson & Madsen, 2013). Hvordan de ulike delene forholder seg til hverandre, vil være avgjørende for hvor effektiv styringspakken er (Orton & Weick, 1990).

Malmi og Browns teoretiske rammeverk deler bedriftens ledelse – og styringssystem inn i fem overgripende kategorier; planlegging, kybernetisk styring, belønning og kompensasjon, administrativ styring og kulturell styring. De tre førstnevnte kategoriene utgjør de økonomiske styringsprinsippene (Johanson & Madsen, 2013).



Figur 1: Styringssystemet som en pakke med styringsprinsipper. Basert på Malmi og Brown (2008)

Øverst i figuren finner vi styringsdimensjonen *kulturell styring*. I følge Malmi og Brown (2008) er de kulturelle prinsippene overgripende for den totale styringspakken og det som påvirker hele styringssystemet. Kulturell styring omfatter bruk av symboler, verdier og normer. Virksomheter danner ofte uformelle og formelle normer som vil ha innvirkning på de ansattes atferd, og kan dermed skape klanstyring. Når kultur brukes for å styre de ansattes atferd kan det sees på som et kontrollsystem.

Av den midtre delen i Malmi og Browns styringspakke fremgår de generelle *økonomiske styringsmekanismene*. De økonomiske prinsippene er styring gjennom planlegging, kybernetisk styring, og belønning og kompensasjon (Malmi & Brown, 2008). Planlegging består av både kortsiktige og langsiktige handlingsplaner. De kortsiktige handlingsplanene er taktiske, mens de langsiktige planene innehar et strategisk fokus for hvordan bedriftens mål skal oppnås. Den kybernetiske styringsfunksjonen kvantifiserer organisasjonens aktiviteter. Det finnes fire basisverktøy; budsjett, finansielle måltall, ikke-finansielle måltall og hybride måltall. Det mest kjente hybride- målingssystemet er Balanced Scorecard. Kybernetisk styring kan være informasjon- eller kontrollsystemer avhengig av hvordan virksomheten anvender systemet. Systemet brukes som grunnlag for beslutningstaking dersom ledelsen



---

igangsetter tiltak som endrer underliggende aktivitet og atferd basert på avvik fra fastsatte mål. Videre benyttes belønning og kompensasjon som et verktøy for å gi insentiver og motivasjon til de ansatte for å jobbe mot måloppnåelse. Incentivene kan bestå av finansielle og ikke- finansielle måltall, og belønningene baseres på individuelle eller gruppebaserte prestasjoner. (Malmi & Brown, 2008)

Nederst i figuren finner vi de *administrative styringsprinsippene* som beskriver hvordan virksomheten er bygd opp i form av ledelse-, organisasjon-, og styringsstruktur.

Administrative styringsmekanismer har fokus på prosedyrer, rutiner og regler for bedriften. Disse prinsippene benyttes for å beskrive ansvarslinjene i organisasjonen, og er en byråkratisk tilnærming til å styre beslutninger og handlinger. (Malmi & Brown, 2008)

Prinsippene og styringsmekanismene bør ses i sammenheng fordi de ulike elementene påvirker hverandre og danner en helhetlig styringspakke. Styrken i Malmi og Browns modell av styringssystemet ligger i det brede omfanget av kontrollene som en pakke og ikke i dybden av det enkelte system. Dersom styringssystemet ikke ses i sammenheng, kan avhengighets- og påvirkningsfaktorer bli oversett, noe som kan føre til at det trekkes feilaktige slutninger (Malmi & Brown, 2008).

## 2.2.2 Styringssirkelen

Den klassiske definisjonen på økonomistyring er gitt av Anthony:

*«The process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficient in the accomplishment of the organization's objectives»*  
(Otley, 1987, s. 15)

Med utgangspunkt i Anthonys definisjon er økonomistyring en prosess bestående av fire elementer som til sammen utgjør den ideelle styringssirkelen. Styringssirkelen er en normativ tilnærming som illustrerer hvordan den ideelle økonomistyringen bør være bygd opp (Anthony & Young, 2003). Den økonomiske styringsprosessen inkluderer alle deler av virksomheten, og foregår på et strategisk og operativt nivå (Pettersen et al., 2008).

Hovedformålet er å hjelpe ledere til å gjennomføre virksomhetens overordnede strategi. I følge Anthony og Young (2003) består den helhetlige økonomistyringsprosessen av de fire elementene: strategisk planlegging, planlegging og budsjettering (budsjetttforberedelse), drift



---

### ***Strategisk planlegging***

Prosessen starter på det overordnede nivået hvor det utvikles en *strategisk plan* basert på overordnede mål og visjoner (Anthony & Young, 2003). Dette vil være en virksomhetsplan for helseforetaket, det vil si at det er en samlet plan for alle avdelingene i sykehusene og et utgangspunkt for budsjettet som skal utformes (Nyland & Pettersen, 2010). Gjennom bruk av bestemte planer og tiltak konkretiseres målene for virksomheten, og veien for å nå de strategiske målsetningene dannes. I helsesektoren vil de overordnede målene komme fra Helsedepartementet. Som offentlig institusjon må derfor sykehusets strategiske plan ta hensyn til krav og forutsetninger som staten fastsetter (Nyland & Østergren, 2008).

### ***Planlegging og budsjett***

Etter at strategiske mål og planer er fastsatt, vil det utarbeides et *budsjett*. Dette vil være et uttrykk for den strategiske planen i finansielle termer (Anthony & Young, 2003). Budsjettet vil derfor være et bindeledd mellom det strategiske og operative styringsnivået. I denne fasen av styringssirkelen tildeles det ressurser til ulike avdelinger og klinikker ved sykehuset slik at de kan planlegge de aktiviteter som er nødvendig for å nå de strategiske målene.

Avdelings- og klinikkledelsen vil ha det operative ansvaret for oppfølging av budsjettet. (Nyland & Østergren, 2008)

Offentlig sektor kjennetegnes ved at man har to ulike budsjetter. Det overordnede budsjettet i organisasjonen er et tildelingsbudsjett som viser størrelsen på budsjettet for den kommende perioden. Dette budsjettet er lite detaljert og egner seg derfor ikke til operativ styring. Derfor utarbeider mange offentlig organisasjoner et eget budsjett med utgangspunkt i tildelingsbudsjettet som egner seg bedre for operativ styring. (Anthony & Young, 2003)

### ***Drift og måling***

Den tredje fasen i styringssirkelen består av handlinger og målinger som foregår gjennom hele perioden. I drift- og målingsfasen foregår det løpende oppfølging og måling av resultat og innsats. Anthony og Young (2003) skiller mellom to typer kontroll, henholdsvis prestasjonskontroll og finansiell kontroll. *Prestasjonskontroll* er et system for å følge opp de ulike aktivitetene i organisasjonen. Formålet med prestasjonsmåling er å kontrollere at de spesifikke aktivitetene samsvarer med de målene som er fastsatt. Kontrollsystemet skal følge opp produktiviteten og effektiviteten i organisasjonen. *Finansiell kontroll* er den andre kontrolltypen som omhandler oppfølging av den finansielle delen av driften. Den finansielle

kontrollen skal sikre en tett kobling mellom budsjett og aktiviteter i organisasjonen. Budsjettet legger rammene for de ulike aktivitetene sykehuset skal gjennomføre i perioden. De finansielle transaksjonene registreres inn i et styringssystem. Deretter kontrolleres det om de ansvarlige for aktivitetene har holdt seg innenfor budsjettets rammer. (Anthony & Young, 2003)

### ***Rapportering og evaluering***

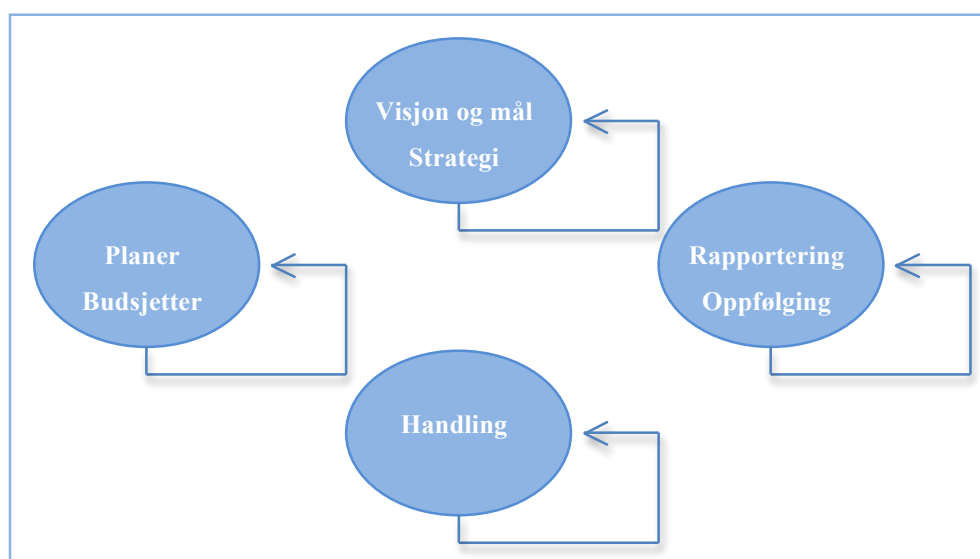
I rapportering- og evalueringsfasen samles regnskapsinformasjon sammen med annen informasjon og gir grunnlag for å analysere og evaluere prestasjonene. Denne informasjonen rapporteres til de ledere og overordnede som har ansvar for måloppnåelse og kontroll. I denne fasen sammenlignes de faktiske resultatene som er oppnådd med planer og budsjetter. For at informasjonen skal ha verdi, er det avgjørende at ledere bruker informasjonen aktivt og ser på dette som en viktig ressurs for å korrigere planer og handlinger. (Anthony & Young, 2003)

Anthony og Young (2003) deler rapportering og evaluering av informasjonen inn i tre ulike formål. Det første formålet er å bruke informasjonen til å *koordinere og kontrollere* løpende aktiviteter. Ved å analysere informasjonen kan virksomheten få kunnskap om hvor det er behov for å gripe inn og korrigere. Det andre formålet med rapporteringssystemet er muligheten til å *måle og evaluere prestasjoner*. Når de ansatte vet at de blir målt på prestasjoner, vil det gi motivasjon og insentiver til å yte innsats for å nå de strategiske målene. I offentlige organisasjoner vil ikke regnskapet være et like godt grunnlag for å måle måloppnåelse. Dette fordi regnskapet ikke viser hvilke helsetjenester som er produsert, men et pengeresultat. Videre kan styringssystemet fungere som en feedbackmekanisme i form av ros eller tilbakemeldinger på det arbeidet som er utført. På denne måten kan virksomheten forbedre de daglige rutinene. På det overordnede strategiske plan kan informasjonen som rapporteres *gi grunnlag for å evaluere og endre virksomhetens strategi*. Gjennom en rapportering- og evalueringsprosess kobles resultatene opp mot nye planer og strategier som danner grunnlag for neste periodes budsjett og planer. På denne måten lukker rapportering og evalueringsfasen styringsprosessen ved at styringssirkelen avsluttes der den begynte, og nye mål og strategier utarbeides.

### *Forutsetninger i styringssirkelen*

Styringssirkelen bygger på forutsetningen om formålsrasjonalitet. Det vil si at det må være en klar kobling mellom de ulike fasene i modellen og prosessene må foregå i kronologisk rekkefølge for at modellen skal fungere i praksis. De mål og visjoner som settes i en planleggingsfasen må reflekteres i et budsjett og videre gjøres om til handling. Deretter må det være en kobling mellom handlingene og det som rapporteres. For å tilfredsstillere kravet om formålsrasjonalitet er organisasjonen avhengig av at det ikke oppstår mål- eller interessekonflikter. Det vil si at aktørene i et prinsipal- agent forhold må ha sammenfallende mål for at styringssystemet skal fungere. For å få til dette er prinsipalen og agenten avhengig av å ha tilgang på samme informasjon, i motsatt fall vil det kunne føre til ulike mål og dermed vil det kunne oppstå brudd mellom de ulike fasene. (Nyland & Pettersen, 2010)

Nyland og Pettersen (2010) finner i sin studie at kravene til styringssirkelen vanskelig lar seg gjøre i helsesektoren nettopp fordi det er vanskelig å innfri kravet om formålsrasjonalitet. Det vil ofte føre til brudd mellom de ulike fasene i styringssirkelen, og dermed vil det være vanskelig å illustrere styringssystemer ved Anthony og Youngs ideelle modell. Dersom det er brudd i koblingene har man et styringsproblem. Slike styringsproblemer kan oppstå i ulike faser i styringssirkelen. Forskning viser at den ideelle styringssirkelen ofte omdannes til en styringsmodell med fire verdener, hvor hver av fasene lever sitt eget liv. (Pettersen et al., 2008)



Figur 3: De fire verdener. Basert på Pettersen et al. (2008)

I strategiverden defineres mål uten økonomiske konsekvenser, og målsetningene har derfor ikke innflytelse på budsjettvedtakene. Videre viser forskning at regnskap i sykehus utformes mest for kontroll og historisk dokumentasjon. Regnskapsinformasjon etterspørres i mindre grad som grunnlag for beslutninger og revisjon av strategiske mål. Den ideelle styringssirkelen har i realiteten brudd mellom alle fire styringselementene, og vil ikke være koblet sammen (Pettersen et al., 2008). Økonomisk styring kan derfor forstås bedre med en deskriptiv tilnærming. Vi vil ta for oss deskriptiv teori i avsnitt 2.3.

### **2.2.3 Sentrale regnskapsbaserte styringsverktøy**

I Anthonys definisjon av økonomistyring står prosessperspektivet sentralt. For å støtte opp under de ulike prosessene i styringssirkelen brukes ulike regnskapsbaserte styringsverktøy. I denne avhandlingen har vi valgt å fokusere på de kybernetiske verktøyene i Malmi og Browns helhetlige styringspakke. Vi vil også fokusere på bruken av kalkyler da Olsen (2012) fant utbredt bruk av ABC- kalkyler i helsesektoren. Gjennom *budsjettet* planlegger virksomheten driften, mens *avviksanalyser* gir mulighet for oppfølging og kontroll. *Kalkyler* gir kostnadsinformasjon til å fatte riktige beslutninger i driften, og *måltall* gir et overblikk over virksomhetens utvikling. Nyere forskning viser at innovative styringsverktøy også brukes i offentlig sektor (Olsen, 2012). Innovative styringsverktøy kan ha andre formål enn tradisjonelle styringsverktøy, og innehar en strategisk tilnærming til økonomistyringen (Bjørnenak, 2003).

#### ***Budsjett***

En studie utført av Bjørnenak og Kaarbøe (2011) avdekker at budsjettet fremdeles er det mest utbredte og brukte verktøyet i norske virksomheter. I offentlig sektor brukes verktøyet for å fordele inntekter og kontrollere utgiftene. Budsjettet viser hvordan ressursene skal anskaffes og brukes, og omtales gjerne som bindeleddet mellom det strategiske og operative styringsnivået (Nyland & Østergren, 2008). I den ideelle styringssirkelen brukes budsjettet for å uttrykke de strategiske planene i finansielle termer. Bergstrand (2009) gir en oversikt over budsjettets mange formål; planlegging, målsetting, ressursallokering, definering og delegering av ansvar, koordinasjon og kommunikasjon, motivasjon og oppfølging og avviksrapportering. I Tor - Eirik Olsens studie (2012) viser funn at budsjettet innehar en sterk posisjon i helseinstitusjonene, der budsjettets fremste formål er planlegging og evaluering av prestasjoner. Disse formålene sammenfaller med Malmi og Brown (2008), som hevder at budsjettets hovedoppgave er å analysere avvik fra vedtatte planer. På denne

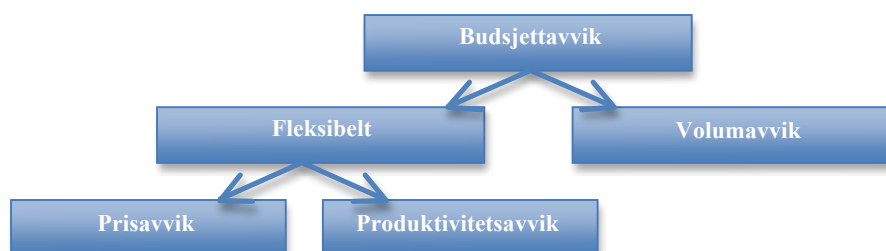
måten fungerer budsjettet som en styringsmekanisme. Ved å sammenligne regnskapet med budsjettet for å oppdage avvik, kan det settes i gang tiltak for å føre bedriften inn på rett spor igjen.

Kritikken mot bruk av budsjett i offentlig sektor er knyttet til at det kan føre til bevilgningstenkning (Pettersen et al., 2008). Helseinstitusjonene frykter at dersom de ikke bruker opp de tildelte midlene, kan dette signalisere at de har for store budsjetterammer, noe som kan medføre at de får utdelt mindre midler i neste periode (Olsen, 2012). Dette kan gi insentiver til overdreven ressursbruk (Nyland, 2003). Videre mener helseinstitusjonene at budsjettet ikke tar høyde for en dynamisk ressursallokering (Olsen, 2012). Funn fra Olsens avhandling avdekker at helseinstitusjonene mener det er hensiktsmessig å bruke innovative styringsverktøy, som balansert målstyring, sammen med budsjettet.

### **Avviksanalyser**

Avviksanalyser er et tradisjonelt regnskapsbasert styringsverktøy som bidrar til å gjøre budsjettet mer relevant i økonomistyringen (Hoff & Bjørnenak, 2005). Analysene brukes til å oppdage og korrigere avvik mellom budsjett og regnskap, og vil dermed være godt egnet til å støtte opp under evalueringsfasen i styringssirkelen. Ved å utføre avviksanalyser kan man finne årsakene til hvorfor avvikene oppstår, og på denne måten kan man bruke kunnskapen til oppfølging, læring og evaluering av virksomheten. Ved å sette i gang tiltak ved oppdagede avvik kan de strategiske målene likevel nås. Videre kan analysene også brukes til å ansvarliggjøre ledere ved at avvikene synliggjøres og ledere må forklare årsaken til de oppståtte avvikene. (Pettersen et al., 2008)

Kaplan og Atkinson (1998) viser til dekomponering av budsjett i tre typer avvik; volumavvik, produktivitetsavvik og prisavvik.



Figur 4: Dekomponering av budsjettavvik i tre komponenter. Basert på Kaplan og Atkinson (1998)

*Volumavvik* oppstår dersom det er forskjell mellom planlagt aktivitet og faktisk aktivitet. I et sykehus vil antall behandlede pasienter kunne avvike fra planlagt behandlede pasienter.

*Produktivitetsavvik* vil si om ressursbruken er endret i forhold til budsjettet. Ressursbruken per behandlet pasient kan avvike fra budsjetterte ressurser per pasient. *Prisavvik* oppstår dersom kostnadene for innsatsfaktorene reduseres eller økes. Dette kan være økte eller reduserte kostnader i forbindelse med lønn, medisiner eller andre forbruksvarer. (Pettersen et al., 2008)

### ***Finansielle og ikke- finansielle nøkkeltall***

Finansielle måltall er godt forankret i tradisjonell økonomistyring, og fungerer som et verktøy for å danne seg et overblikk over virksomhetens likviditet og utvikling (Tangenes, 2007). Fokus på avvik mellom faktiske regnskapsmessige nøkkeltall og ønskede nøkkeltallstørrelser kan benyttes for å stille en diagnose for bedriften. Løpende rapportering av nøkkeltall kan avdekke faresignaler og styrer oppmerksomheten mot områder som har behov for tiltak. Informasjonen rapporteres også til det strategiske nivået i virksomheten, hvor sentrale nøkkeltall brukes i den strategiske planleggingen for neste periode (Nyland & Pettersen, 2010). Når prestasjonsmål skal velges, er det viktig å søke måltall som i størst mulig grad sammenfaller med virksomhetens målsetning (Tangenes, 2007).

Et utviklingstrekk innen prestasjonsmåling har vært å innføre ikke- finansielle nøkkeltall. I balansert målstyring inkluderes bruk av både finansielle og ikke- finansielle prestasjonsmål (KPI'er), og verktøyet tar sikte på å koble virksomhetens strategi opp mot resultatmåling (Simons, 2000). Ved hjelp av strategiske kart vises årsakssammenhengen mellom ulike målsetninger, og det innføres en struktur på hvordan et sett av valgte nøkkeltall (KPI) skal identifiseres og struktureres (Kaplan & Norton, 1992). Avhandlingen "*Diffusion and adaption of management accounting innovations in the public sector*" finner relativt høy adaptasjon av balansert målstyring innen helsesektoren. Et interessant funn viser også at flere av institusjonene som ikke bruker balansert målstyring planlegger å ta det i bruk (Olsen, 2012).

### ***Kalkyler***

Kalkyler gir vesentlig informasjon til beslutning - og styringsformål (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011). I følge Bergstrand (2009) er det flere årsaker til at kalkyler bør inngå i økonomistyringen. Kalkyler gir informasjon om produktprising, produktlønnsomhet og optimalt produktvalg. Ulike kalkyler er tilpasset ulike formål, og derfor benyttes



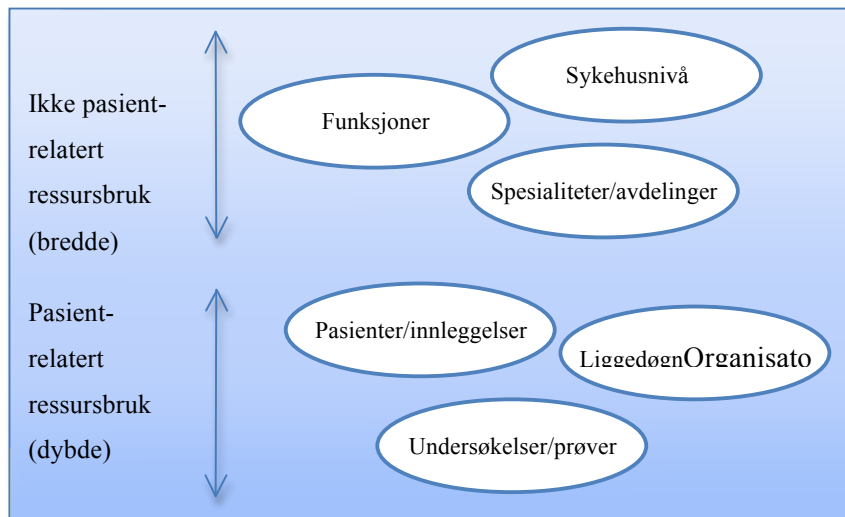
---

forskjellige kalkylemetoder for å nå ulike mål i virksomheten (Bjørnenak, 2010). En forkalkulasjon omhandler målsetninger, planer og forventninger til en periode, og kan kobles til planlegging og budsjetteringsfasen i den ideelle styringssirkelen. Etterkalkulasjon av prosjekter kan brukes til å evaluere og følge opp den løpende driften i virksomheten. Tradisjonelle kalkyler, som selvkost og bidragskalkyler, brukes ofte i denne sammenheng (Hoff & Bjørnenak, 2005). Disse kalkylene har i midlertidig blitt kritisert for å være for enkle og lite nøyaktige (Kaplan & Cooper, 1999). Kalkylene gir i mindre grad beslutningsrelevant informasjon.

Aktivitetsbaserte kalkyler ble utviklet for å gi relevant informasjon for styringsformål. Informasjonen fra aktivitetsbasert kalkulering kan gi grunnlag for å ta riktige beslutninger i driften. De grunnleggende elementene i aktivitetsbasert kalkulering er å beskrive ressursbruken i form av aktiviteter i motsetning til tradisjonelle ansvarsbaserte inndelinger. Videre fokuserer metodikken på hvilke faktorer som driver kostnadene i virksomheten, kostnadsdrivere. Et sentralt element i ABC er at kalkyleobjektet ikke belastes kostnader knyttet til ubenyttet kapasitet. (Hoff & Bjørnenak, 2005)

Kalkuleringsmetoden tar også høyde for at kompleksitet driver kostnader (Hoff & Bjørnenak, 2005). I helsesektoren kan kompleksitet deles inn i to ulike dimensjoner; dybde- og breddekompleksitet. Den første dimensjonen knytter seg til intensiteten i gjennomføring av en tjeneste, det vil si hvor ressurskrevende en pasient er. Forskjell i liggetid, pleiebehov og medisinerer av pasienter gir uttrykk for forskjeller i dybdekompleksiteten. Forskjellene kan ligge i forskjellige behov hos pasienten eller forskjeller i tilbudet sykehuset gir når det gjelder medisinsk kvalitet og praksis. Den andre dimensjonen knyttet til kompleksitet er bredde. Breddekompleksitet beskriver blant annet sykehusets spesialiseringsgrad, beredskapsnivå og ulike pasientgrupper. (Pettersen et al., 2008)

En sentral underliggende teori i ABC- litteraturen er altså at kompleksitet driver kostnader. Dybde - og bredde dimensjonene i sykehus kan kobles opp mot teori om kostnadshierarkiet. Et kostnadshierarki er en inndeling av aktiviteter i ulike nivåer etter den faktoren som driver kostnadene. I helsesektoren er pasientrelatert ressursbruk, som eksempelvis liggedøgn, innleggelser og blodprøver, kostnader drevet av dybdekompleksitet. Ikke- pasientrelatert ressursbruk er kostnader forbundet med å ha ulike funksjoner, spesialiteter eller avdelinger. Disse kostnadene knyttes opp til bredde dimensjonen, og kan være investering i spesialutstyr og kompetanseutvikling. (Pettersen et al., 2008)



Figur 5: Kostnadshierarkiet for somatiske sykehus (Pettersen et al., 2008)

Det finnes åpenbare fordeler med ABC i forhold til tradisjonelle kalkyler. I ABC- kalkyler benyttes det flere fordelingsnøkler for de indirekte kostnadene enn i tradisjonelle kalkyler. Dette reduserer dermed vilkårligheten i kalkylen, og kvaliteten øker. Innføring av kostnadshierarki vil gi økt innsikt i hvordan kompleksitet driver kostnader. I sykehus vil dette være med på å forklare hvorfor kostnadene øker, selv om eksempelvis pasientvolum er konstant. ABC kan derfor gi ledelsen økt innsikt i hvordan kostnadene oppstår i virksomheten. Aktivitetsbaserte kalkyler vil kunne øke fokus på kapasitetsutnyttelse. Kostnadene knyttet til ledig kapasitet belastes ikke produktet, men blir en ideelt sett en kostnad på sykehusnivå i kostnadshierarkiet. Dette vil kunne føre til økt synliggjørelse overfor ledelsen, og stimulere til iverksetting av tiltak. (Hoff & Bjørnenak, 2005)

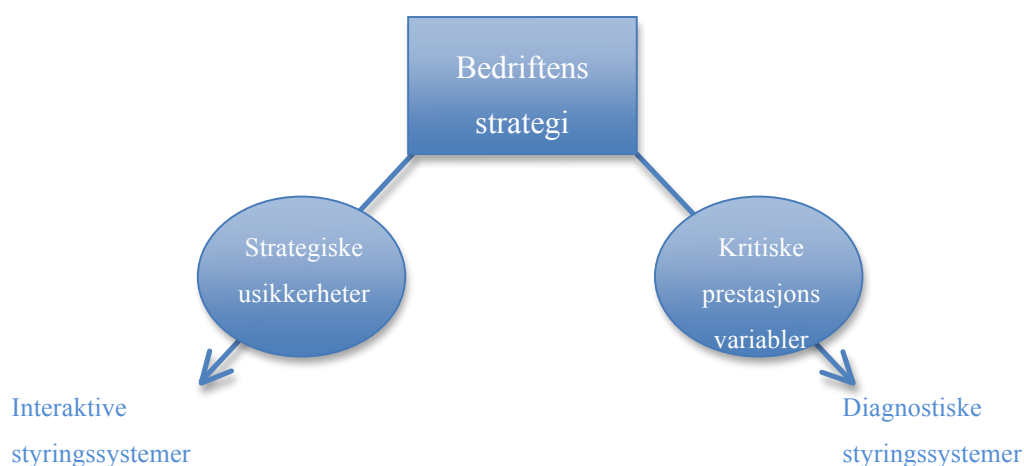
Kritikken av ABC har blant annet gått ut på at kalkylene er krevende å utarbeide. Det knytter seg høye kostnader til å måle og registrere ressursbruken. Kalkuleringsmetoden er avhengig av skjønnsmessige fordelinger av ressurser på aktiviteter, noe som øker risikoen for feil i kalkylen (Bjørnenak, 1993). En ABC- kalkyle vil derfor ikke være helt presis. Alle kalkyler er estimater og de riktige kostnadene kan man bare tilnærme, ikke finne eksakt. Videre vil det være kostnader forbundet med den løpende målingen (Hoff & Bjørnenak, 2005).

#### 2.2.4 Bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy – Simons rammeverk

Økonomistyringssystemet består av ulike styringsverktøy, og det sentrale er hvordan informasjonen som fremskaffes brukes internt i organisasjonen. I følge Simons (1995) kan

økonomistyring deles inn i tre klassiske formål: oppmerksomhetsstyring, beslutningstaking og oppfølging av resultater. De ulike verktøyene vil oppnå ulike effekter avhengig av hvordan de brukes.

Simons (1995, 2000) beskriver en helhetlig modell for styring av organisasjoner. I følge Simons er økonomistyringssystemets formål å formidle informasjon som sørger for måloppnåelse og innovasjon. I modellen inngår flere dimensjoner av styring, blant disse finner vi henholdsvis diagnostisk og interaktiv bruk av styringsinformasjon (Nyland & Østergren, 2008).



Figur 6: Two Levers of Control: Diagnostiske og interaktive styringssystemer. Basert på Simons (2000)

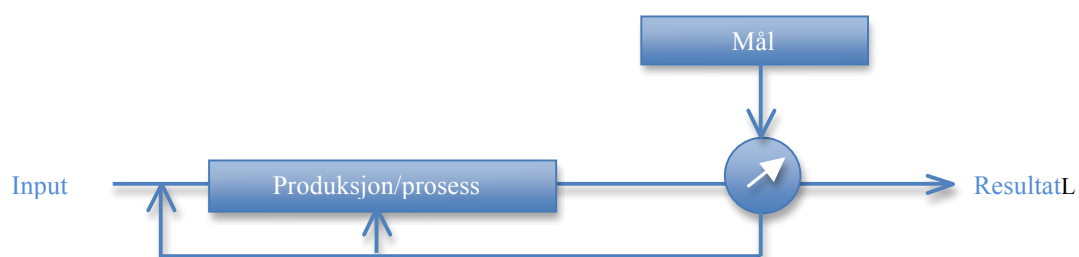
Hovedforskjellen mellom den diagnostiske og interaktive styringsdimensjonen er hvordan styringssystemet *brukes* av ledere i organisasjonen. Anvendelsen er avgjørende for hvilke effekter som oppnås, og samme styringssystem kan brukes både diagnostisk og interaktivt. For eksempel kan budsjett brukes diagnostisk dersom det anvendes for å oppdage og korrigere avvik, men dersom det brukes for å skape dialog og læring i organisasjonen vil det klassifiseres som et interaktivt styringsverktøy. Det diagnostiske systemet fokuserer på å sammenligne output med kritiske prestasjonsvariabler, mens det interaktive perspektivet fokuserer på strategiske usikkerheter. (Simons, 1995, 2000)

### ***Diagnostisk bruk av regnskapsbaserte styringsverktøy***

Av Simons fremgår det diagnostiske styringssystemet som selve ryggraden i tradisjonelle styringssystem, og han definerer diagnostisk styringssystem som følgende:

*“Diagnostic control systems is the formal information systems that managers use to monitor organizational outcomes and correct deviations from preset standards of performance” (Simons, 2000, s. 209)*

Den diagnostiske dimensjonen har fokus på å stille en diagnose for bedriften, det vil si at det er fokus på output og at det må igangsettes tiltak dersom det oppdages avvik. Ved bruk av styringsverktøy som gir informasjon om faktisk atferd og kritiske prestasjonsvariabler, kan ledelsen korrigere avvik og styre virksomheten inn på riktig spor i forhold til strategien (Simons, 2000). Dermed kan det diagnostiske styringssystemet også kalles for avvikssystemer eller tilbakemeldingssystemer. Det diagnostiske styringssystemet er en form for oppmerksomhetsskapende styring, ettersom systemet gir en indikasjon på om bedriften er på vei mot sine mål og setter fokus på viktige områder i bedriftene som har behov for tiltak (Simons, 2000). Effektiv bruk av diagnostisk styringssystem gjør at lederen kan overvåke bedriften uten at det er nødvendig å ha oversikt over de ansattes atferd til enhver tid. For å styre på denne måten må det utarbeides standardverdier som prestasjoner kan måles mot, og lages en kanal som sikrer tilbakemelding om avvik i bedriften. Prosessmodellen nedenfor illustrerer dette. Bruken av informasjon til oppfølgingsformål har vært sentral innenfor sykehus, hvor typiske styringsverktøy som budsjett, regnskap og oppfølging av nøkkeltall benyttes. Anvendelse av disse styringsverktøyene skal bidra til å overvåke, motivere og gi mulighet til å igangsette tiltak dersom det observeres avvik. (Nyland & Østergren, 2008)



Figur 7: Diagnostisk bruk av styringssystemet. Basert på Simons (1995)

Simons (2000) viser til fem faktorer som er viktige for at en organisasjon skal få til effektiv bruk av et diagnostisk styringssystem. Hovedvekten ligger på de kritiske prestasjonsvariablene og det vil derfor være viktig å utarbeide *gode prestasjonsmål* for bedriften. På den måten har de ansatte et klart mål å strekke seg etter. Videre må bedriften utarbeide *objektive prestasjonsmål* som samsvarer med bedriftens strategi og prioriteringer.

Det er vesentlig at det er mulig å måle faktisk output slik at man kan sammenligne dette med standarder og analysere hvor avvikene oppstår. Denne faktoren vil være viktig hvis systemet skal bekrefte om organisasjonen avviker fra sin strategi eller ikke. Den tredje faktoren handler om viktigheten av at de ansatte har *mulighet til å påvirke prestasjonsmålene*, da dette vil kunne gi insentiver og motivere til å gi innsats. Dersom insentivene er utviklet og designet på en god måte vil de ansatte ha fokus på de visjoner og mål ledelsen ønsker. I henhold til Simons fjerde faktor skal det utføres *jevnlig rapportering*. Dersom systemet er velutviklet unngår ledelsen å bruke mye tid og ressurser for å se om bedriften avviker fra sine strategiske mål. Siste faktor omhandler viktigheten ved å *behandle signifikante avvik fortløpende*. (Simons, 2000)

### ***Interaktiv bruk av de regnskapsbaserte styringsverktøyene***

Det interaktive styringssystemet tar utgangspunkt i bedriftens strategiske usikkerheter, og forsøker å imøtekomme disse. Strategiske usikkerheter kan være kjente og ukjente faktorer som potensielt kan ødelegge bedriftens strategi. Effektene av den strategiske usikkerheten kan være både positiv og negativ, og vil være vanskelige å fange opp i et diagnostisk styringssystem. Det interaktive systemet har fokus på å utvikle gode planer for videre handlinger, og hjelper ledelsen til å fokusere på det som er viktig for bedriften. Systemet har altså til hensikt å sikre fremvekst av nye strategier (Simons, 2000). For at virksomheten skal ha mulighet til å utforme nye planer for handling vil det være avgjørende å finne årsakssammenhenger for hvorfor avvik oppstår fra faktiske mål.

*“Interactive control systems are the formal information systems that managers use to personally involve themselves in the decision activities of subordinates”*

(Simons, 2000, s. 216)

I følge Simons definisjon må ledere involvere seg i beslutninger på det operative nivået, det vil ikke være nok at ledere overvåker organisasjonens atferd til enhver tid. Informasjonen blir på denne måten brukt i dialog mellom leder og ansatt i alle ledd i organisasjonen, hvor fokus vil være på muligheter, problemer og læring. Gjennom vertikal kommunikasjon vil de ansatte bli mer involvert i organisasjonens strategiske arbeid, og dermed ha et bedre grunnlag for å fatte beslutninger.

Simons (2000) viser til fire kriterier som være oppfylt for at styringssystem skal kunne brukes på en interaktiv måte. For det første er det avgjørende at det interaktive

kontrollsystemet *fanger opp bedriftens strategiske usikkerheter* slik at det er mulig å håndtere de faktiske utfordringene virksomheten står ovenfor. Ved at bedriften fokuserer på strategiske usikkerheter kan ledelsen bruke dette til å søke etter nye muligheter, stimulere til rask respons og eksperimentering samt opprettholde kontroll over det som ellers kunne blitt en kaotisk situasjon. For det andre vil det være avgjørende at informasjonen som genereres i kontrollsystemet er *enkel å forstå*. Dersom informasjonen og systemene er uforståelig og for kompliserte for brukerne, vil det ikke ha noe nytteverdi og beslutninger vil gjøres på feil grunnlag. Videre er det viktig at *ledere på alle nivåer i hierarkiet blir inkludert i styringsprosessen*, ikke kun toppledelsen. Dette vil si at interaktiv styring forsøker å involvere og skape en prosess mellom ulike beslutningstakere på ulike nivå. Avslutningsvis er det viktig at det interaktive kontrollsystemet *munner ut i nye planer for handling*. Fremfor alt er det interaktive kontrollsystemet et verktøy for kontinuerlig endring av strategien. (Simons, 2000)

## 2.3 Hva sier deskriptiv teori om bruken av de regnskapsbaserte styringsverktøyene?

Vi har nå sett på ulike tilnærminger til økonomisk styring ut fra et normativt perspektiv. Den normative tilnærmingen legger til grunn at det er enighet om verdigrunnlag og handlingsalternativer (Pettersen et al., 2008). I helsesektoren er det derimot mange styringsutfordringer grunnet uklare mål og usikre omgivelser. En normativ modell vil ikke beskrive virkeligheten fullt ut siden økonomisk rasjonalitet ikke nødvendigvis vil være målsettingen til alle interessenter. Målkonfliktene er eksempelvis synlige i budsjettprosessen, hvor aktører med ulike mål forhandler om fordelingen av knappe ressurser (Nyland & Pettersen, 2010). På denne måten ser vi at økonomistyringen i helsesektoren er en krevende prosess, og flere studier viser at styringsprosessene bedre kan forstås med en beskrivende tilnærming (Pettersen et al., 2008). Mauland og Mellempvik (2004) finner at styringsinformasjonen kan ha andre funksjoner enn beslutninger og kontroll, eksempelvis funksjoner som legitimering, makt, myter og konflikter. Deskriptiv teori vil legge faktiske forhold til grunn for hvordan økonomistyringssystemet er bygd opp, og vil gi en bedre forståelse av hvordan regnskapsbaserte styringsverktøy faktisk brukes (Opstad, 2003).

---

### 2.3.1 Bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy i lys av institusjonell teori

Begrepet “institusjonell teori” inngår i den deskriptive tilnærmingen av økonomisk styring. Tilnærmingen er en form for deskriptiv teori ettersom handlinger som utføres, ikke nødvendigvis er i samsvar med det organisasjonen bør gjøre ut fra et normativt perspektiv. I en utelukkende institusjonell kontekst vil målet til organisasjonen være å fremstå så legitim som mulig ovenfor omgivelsene, isteden for å fokusere på effektiv drift og god økonomistyring (Meyer & Rowan, 1977).

Helseforetakene kan klassifiseres som budsjettkoplede organisasjoner, og får innvilget økonomiske midler fra staten gjennom skatter og avgifter. Formålet med helseforetakenes virksomhet er aktiviteten som utføres, og de økonomiske midlene er kun et virkemiddel for å nå målsetningene. Følgelig er helseforetakene avhengig av at befolkningen er trygge på at ressursene forvaltes på en hensiktsmessig måte. De regnskapsbaserte styringsverktøyene vil med dette ha en legitimerende funksjon. (Nyland & Pettersen, 2010)

Meyer og Rowan (1977) forklarer at institusjoner blir påvirket av kulturelle normer og regler i samfunnet, og dermed tilpasser sine styringssystemer etter dette. Institusjoner som tilpasser seg normer og regler i samfunnet gjør ofte dette for å legitimere sin virksomhet slik at de unngår kritikk i omgivelsene om hvordan virksomheten drives. De kulturelle normene og reglene institusjonene tilpasser seg kan være i konflikt med organisasjonens formelle krav om effektivitet. Dette kan føre til at det blir en løs kobling mellom de operasjonelle aktivitetene og den formelle strukturen til institusjonen. (Meyer & Rowan, 1977)

Busch (2000) mener at organisasjonen vil velge organisasjonsform, styringssystem, tankemodell og konsept ut fra de forventninger og det press omgivelsene gir for å oppnå legitimitet. Dette vil kunne resultere i at bedrifter i samme bransje blir stadig mer homogene. DiMaggio og Powell (1983) kaller dette for “isomorfisme”. Videre viser de til tre årsaker som kan forklare institusjonell isomorfisme. Herunder tvangsgenerert-, imiteringsmessig- og normativ isomorfisme. *Tvangsgenerert* isomorfisme vil si at organisasjoner må innrette seg etter kulturelle forventninger i samfunnet og press fra organisasjoner man står i avhengighetsforhold til. Sykehus kan oppleve pålegg fra myndigheter som gjør at de må tilpasse driften. Isomorfisme kan også oppstå som resultat av *imitiering*, hvor organisasjoner etterligner hverandre. Bedrifter som har hatt suksess kopieres ofte av andre innen samme

bransje. *Normativt press* i form av profesjonalisering er den tredje kilden som kan føre til institusjonell isomorfisme. Dersom det gjennom forum og plattformer på tvers av organisasjoner deles erfaringer om profesjonen vil dette kunne tas med tilbake til egen arbeidsplass. Dermed vil det kunne utøves normativt press på egne kollegaer om å integrere de profesjonaliserte ideene i bedriftens forretningsstrategi. Dette kan føre til at organisasjonene blir mer og mer formlike. (DiMaggio & Powell, 1983)

## 2.4 Bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy i helsesektoren

### 2.4.1 Forskjellen mellom privat og offentlig sektor

Offentlig og privat sektor skiller seg fra hverandre først og fremst ved at virksomhetenes formål er forskjellige. I privat sektor vil det overordnede målet være å maksimere bedriftens økonomiske resultat. Bedriftene kan klassifiseres som markedskoblede hvor aktiviteten som utføres er et virkemiddel for å nå målsettingen om økonomisk utbytte for eierne.

Lønnsomhetsmålet i private virksomheter uttrykkes gjennom eiernes avkastningskrav. I det private næringslivet vil regnskapsbaserte styringsverktøy brukes for å oppnå økt lønnsomhet (Aastvedt, 2010).

Offentlige tjenesteproduserende virksomheter har ikke som formål å maksimere overskudd eller økonomisk resultat. Økonomiske midler fungerer som virkemiddel for å oppnå politiske mål og gjennomføre lovpålagte oppgaver, mens målsettingen blir å skape mest mulig velferd for brukerne av de offentlige tjenestene innenfor de inntektsrammer som disponeres (Nyland & Pettersen, 2010). I offentlige organisasjoner fungerer bunnlinjen som en kontrollpost, ikke som et overordnet mål (Aastvedt, 2010). Regnskapsbaserte styringsverktøy innføres med formål om å beskrive ressursbruk for en tjeneste, motivere virksomheten til å utnytte ressursene på best mulig måte og evaluere om dette blir oppnådd (Pettersen et al., 2008).

### 2.4.2 New Public Management

New Public Management (NPM) er en felles betegnelse på reformer med sikte på modernisering av offentlig sektor. Reformbølgen kjennetegnes ved at styringen endres fra hierarkisk forvaltning til styring gjennom uavhengig tilsyn med klarere kunde- eller brukerrettigheter (Grund, 2000). Tanken var å overføre styringsmekanismer fra det private



næringsliv til offentlig sektor gjennom økt delegering i form av budsjettfullmakter, ofte kombinert med mål- og resultatstyring og fristilling av offentlige institusjoner (Pettersen & Nyland, 2008). NPM legger til rette for bruk av innovative regnskapsbaserte styringsverktøy i offentlig sektor.

Utgangspunktet for fremveksten av New Public Management var kritikken om en ineffektiv offentlig sektor. For å fremme effektivitet skulle offentlig sektor slankes, regler bli enklere, fristilling økes, roller bli klarere, markedsmekanismer tas mer i bruk, brukerne få delta mer og velge mer. Videre var modernisering og effektivisering nødvendig for å imøtekomme brukernes krav og behov (Christensen, 2006). På denne måten skulle organisasjonene i offentlig sektor utnytte ressursene sine mer effektivt, samtidig som de skulle levere tjenester av høy kvalitet (Olsen, 2012).

NPM kan ikke klassifiseres som en egen styringsidé, men innehar en rekke karakteristiske trekk som avviker fra tradisjonell offentlig styring. Hood (1995) har sammenfattet de pågående omstillingene og styringsreformene som karakteriseres som New Public Management i syv punkter:

| New Public Management |   |
|-----------------------|---|
| 1                     | Økt desentralisering i form av separate organisasjonsenheter, hvor hver enhet identifiseres som et separat kostnadssenter |
| 2                     | Økt konkurranse, både innad i offentlig sektor og ut mot det private næringsliv   |
| 3                     | Økt bruk av styringsmekanismer brukt i det private  |
| 4                     | Større vekt på disiplin og forsiktig bruk av ressurser  |
| 5                     | Større vekt på en synlig og involvert toppledelse   |
| 6                     | Bruke målbare prestasjonsstandarder for offentlig tjenesteproduksjon  |
| 7                     | Mer enhetlig styring basert på outputmål.   |

Tabell 1: Kjennetegn ved NPM. Hentet fra Hood (1995).

### 2.4.3 Sykehusreformen

Den norske helsesektoren har gjennomgått flere reformeringer de siste årene. Felles for disse reformene er at styringssystemene gjøres mer like de vi finner i privat sektor. Endringene i offentlig sektor har stort sett vært konsentrert omkring budsjett- og styringsreformer og kundeorientering (Pettersen & Nyland, 2008).

En av Norges mest omfattende omstruktureringer innen offentlig sektor kom i form av Helseforetaksloven, som trådte i kraft i 2002:

*”Målet med proposisjonen er å legge grunnlaget for en helhetlig styring av spesialisthelsetjenestene og å lovfeste et tydelig statlig ansvar, foruten å legge til rette for bedre utnyttelse av de ressursene som setter inn i sektoren og dermed sikre bedre helsetjenester til hele befolkningen” (Ot.prp.nr 66, 2000-2001)*

Sykehusreformen bygger på karakteristika som er presentert i New Public Management litteraturen, og skulle endre styringslogikken fra forvaltning til bedriftsøkonomi. Et av de viktigste argumentene for omstrukturering var å utvikle en styringsform som kunne forbedre økonomistyringen i spesialisthelsetjenesten (Pettersen et al., 2008), samt å skape klare ansvarlinjer for det økonomiske ansvaret (Nyland & Østergren, 2008).

I sykehusreformen var et av hovedelementene en foretaksorganisering av virksomheten, med en organisering i flere helseforetak fremfor forvaltningsorganer. Helseforetakene overtok med denne reformen ansvaret for planlegging, utbygging og drift av helseinstitusjonene fra fylkeskommunene. Budsjettvedtak, som tidligere ble gjort av fylkestinget, gjøres av styret i de regionale helseforetakene. Den regionale helseforetaksadministrasjon har som oppgave å iverksette og kontrollere styrets vedtak (Pettersen & Nyland, 2008). Denne formen for desentralisering er et sentralt kjennetegn ved NPM (Hood, 1995). Tilknytningsformene endret seg fra forvaltningsorganisering til helseforetak med mindre vekt på statlig eierstyring og instruksjer.

Et viktig element i omorganiseringen var endringer i regnskapsprinsippene. Med helseforetaksloven ble prinsippene om regnskapsloven innført med den hensikt om å skape større bevissthet rundt avkastning på investert kapital, samt bedre grunnlag for den økonomiske styringen av helseforetakene. (Pettersen & Nyland, 2008)

---

#### **2.4.4 Generelle styringsutfordringer knyttet til bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy**

Reformene i offentlig sektor tar sikte på å innføre styringsprinsippene presentert i NPM-litteraturen. Hensikten med NPM er å styre budsjettkoblede organisasjoner på samme måte som markedskoblede bedriften (Nyland & Pettersen, 2010). Ettersom formålet til en privat bedrift ikke er det samme som i en offentlig institusjon, vil styringsutfordringene ofte være ulike. Det kan derfor være problematisk å adoptere regnskapsbaserte styringsverktøy fra privat til offentlig sektor.

Ressursbruken i den somatiske spesialisthelsetjenesten vil ikke kunne sammenstilles med priser og betalingsvillighet, og settes derfor opp mot en uklar nytteverdi (Pettersen et al., 2008) I følge Opstad (2003) omhandler økonomistyring i offentlig sektor metoder for å sikre fornuftig forvaltning av knappe ressurser. Det vil likevel være utfordrende å beskrive ressursbruket for en helsetjeneste, samt å kreve ansvar for ressursbruken. Dette medfører omfattende styringsproblemer i helsesektoren. I henhold til organisasjonsteoretikeren Ouchi (1977) er det vesentlig å ha mål å styre etter, samt kunnskap om tiltak som påvirker målene for å kunne oppnå en optimal ressursfordeling.

##### ***Interne styringsutfordringer***

I henhold til Ouchi (1977) er det kun to forhold som kan kontrolleres, og som dermed kan knyttes til måloppnåelse: aktørenes atferd og resultatene av aktørenes atferd. Aktørenes atferd omhandler hvordan aktørene i organisasjonen utfører handlingene, mens resultatet av aktørenes atferd vil si hva man får ut av handlingene (Pettersen et al., 2008)

Ouchi (1977) presenterer et rammeverk som illustrerer hvilke styringsmekanismer som fungerer best i ulike organisasjoner. Valg av styringsform avhenger av hvilke rammebetingelser som eksisterer for bedriften. I Ouchis modell er det to kritiske dimensjoner: grad av gode resultatuttrykk og grad av kausalkunnskap. Grad av gode resultatuttrykk handler om hvorvidt målene er klare eller uklare, mens grad av kausalkunnskap henviser til hvor klar sammenhengen er mellom ressursinnsats (årsak) og resultat (virkning).

|             |        |                              |  |
|-------------|--------|------------------------------|--|
|             |        | KAUSALKUNNSKAP               |  |
|             |        | GODE                         | DÅRLIGE                                    |
| RESULTATMÅL | KLARE  | 1. Resultat/- atferdsstyring | 2. Resultatstyring                         |
|             | UKLARE | 3. Atferdsstyring            | 4. Rituell styring eller profesjonsstyring |

Tabell 2: Kunnskap om mål-middel relasjoner og konsekvenser for styringsform. Basert på Ouchi (1977)

*Atferdsstyring* har fokus på aktørenes atferd, som gjennomføres ved å sette opp normer og regler i organisasjonen. Det forventes at styring av atferd fører til at den ønskede effekten oppnås. For at sykehusene skal etablere et system for atferdsstyring, må det finnes det en god oversikt over effekten aktivitetene gir på et virksomhetsområdet. Eksempelvis kan det innføres spesifiserte, detaljerte prosedyrer for behandlingsformer eller regler for å håndtere krisesituasjoner. Utfordringen for sykehus, er at det ofte forekommer tvetydighet med hensyn til å forutsi hvilke effekter en aktivitet har for resultatet. Dette skyldes at aktivitetene i sykehus ofte er svært komplekse, og de er vanskelige å definere. (Pettersen et al., 2008)

*Resultatstyring* krever gode og konkrete uttrykk for resultater i form av resultatmål. I helsesektoren er det vanskelig å definere resultatmål, og styringsproblemene kan i stor grad knyttes til at det eksisterer måleproblemer i organisasjonen. Måleproblemet består i hovedsak av å beskrive sykehusenes tjenesteproduksjon på en meningsfull måte, og å hente ut informasjon om kostnader og produksjon. Ofte er helsetjenestene udefinerte, og vanskelige å avgrense, ettersom pasienten beveger seg på tvers av organisasjonen. Flere avdelinger og klinikker behandler samme pasient, og samhandlingen blir dermed kompleks. Dette forklarer hvorfor det vil være vanskelig å vise og måle effekten av ressursinnsatsen (Pettersen et al., 2008). Når måleenheten i sykehus mangler, vil det være utfordrende å påvise virkningen av helsevesenets innsats (Opstad, 2003). Dermed vil resultatstyring i norske sykehus være utfordrende.

Helseinstitusjonene i offentlig sektor kjennetegnes av dårlige muligheter for både resultat- og atferdsstyring. Årsakene er manglende resultatmål og kunnskap om sammenheng mellom årsak og virkning (Pettersen et al., 2008). I slike tilfeller kommer *profesjonsstyring* inn som utgangspunkt, hvor styringen er preget av utøvelse av profesjonelt skjønn. Profesjonsstyring er en form for atferdsstyring som legger profesjonens normer og verdier til grunn.

Helseinstitusjonene er komplekse og svært sammensatte organisasjoner med sterke profesjoner opparbeidet gjennom utdanning, erfaring og forskning. Faglige vurderinger og

---

erfaringer vil ofte legges til grunn når beslutninger skal tas i et sykehus, eksempelvis hvilke behandlingsmetoder som skal utføres. Ved sykehus besitter helsepersonell kunnskapen og ferdighetene, noe som i stor grad underbygger profesjonsstyring. (Opstad, 2003)

Utøvelse av profesjonelt skjønn i helsevesenet kan skape målkonflikter fordi ulike grupper av ansatte kan ha ulike og til dels motstridende interesser. Eksempelvis kan aktørene ha forskjellig syn på bruken av økonomiske styringsverktøy i organisasjonen. Profesjonene kan også være uenige om bruk og anvendelse av midlene for å nå et felles mål. Leger og sykepleiere vil kunne ha ulikt syn på hvordan midlene skal anvendes for å gi best mulig behandling av pasienter og pårørende. En av styringsutfordringene i sykehuset blir dermed å forene de ulike interessene på tvers av organisasjonen. Ledelsen bruker ofte forhandlinger som et virkemiddel for å komme frem til effektive beslutninger. Budsjettarbeidet er et godt eksempel på dette hvor ledelsen har møter med avdelingene og klinikkene. På den måten kan man sammen komme frem til en løsning som forener de ulike profesjonene. Likevel vil det ofte være slik at det utarter seg konflikter som er vanskelig å håndtere og det vil dermed være utfordrende å styre driften.

### ***Styringsutfordringer knyttet til interessenter***

Som offentlige institusjoner må sykehusene forholde seg til omgivelsene. *Eksternt press* fra helsedepartementet, pasientorganisasjoner, tilsynsmyndigheter og fagorganisasjoner påvirker den interne styringen. Til tross for at det bør være samsvar mellom ansvar og myndighet, preges viktige beslutninger av politiske forhandlingsprosesser der forskjellige aktører har ulike tolkninger av problemer og muligheter (Pettersen et al., 2008). Eksempelvis dersom en avdelingsdirektør ved et sykehus tildeles ansvar for å nå økonomiske mål, bør det også gis myndighet til å disponere tilstrekkelige ressurser. Likevel vil andre aktører påvirke den budsjettansvarlige lederens muligheter til å nå sine mål. (Busch, Johnsen, & Vanebo, 2012)

Eksternt press kan føre til at det blir vanskelig å bruke regnskapsbaserte styringsverktøy til tiltenkte formål. Dette skyldes at ulike interessenter har flerdimensjonale mål. Johnsen og Østergren (2003) finner at interne forslag til prioriteringer og endringer, som følge av manglende økonomiske midler, diskuteres i en rekke "eksterne" fora. Pasientorganisasjoner godtar sjeldent at behandlingstilbud reduseres som følge av økonomiske innsparelser. Som en konsekvens gjennomføres det sjeldent endringer. Eier ønsker ikke å ta ansvar for den interne endringen, da dette kan gå på bekostning av legitimering ovenfor sine interessenter.

Den interne konsekvensen av dette er eksempelvis at budsjett disiplinen svekkes for å møte kravene fra interessentene. (Johnsen & Østergren, 2003)

### 3. Metode

Samfunnsvitenskapelig metode omhandler hvordan man skal gå frem for å innhente informasjon om virkeligheten, og hvordan informasjonen skal analyseres for å gi ny innsikt i samfunnsmessige forhold og prinsipper (Johannessen, Kristoffersen, & Tuft, 2005).

Metoden angir hvilke fremgangsmåter som skal anvendes for å kartlegge virkeligheten, hvor hensikten er å fremskaffe kunnskap (Jacobsen, 2005).

I dette kapitlet vil vi presentere metoden som ligger til grunn for vår utredning. Først drøftes valg av forskningsdesign. Videre vil vi beskrive datainnsamlingen før vi avslutter med en evaluering av datamaterialet og studiens begrensninger. Metoden er valgt for å best mulig kunne besvare problemstillingen:

***”Hvilke regnskapsbaserte styringsverktøy brukes på nivå 2 ved Haukeland universitetssykehus, og hvilke funksjoner har disse verktøyene?”***

For å besvare problemstillingen har vi utformet følgende forskningsspørsmål:

*1. Hvilke regnskapsbaserte styringsverktøy brukes på nivå 2 ved Haukeland universitetssykehus?*

*2. Til hvilke formål brukes disse verktøyene?*

#### 3.1 Valg av forskningsdesign

Forskningsdesign er en detaljert plan for hvem og hva som skal undersøkes, og hvordan undersøkelsen skal gjennomføres (Johannessen, Kristoffersen, & Tuft, 2005). Valg av forskningsdesign avhenger av problemstilling og formål med studien, samt studieobjektet. I planleggingsfasen skal forskningsdesignet fastsettes, det vil si en plan for hvordan temaet skal undersøkes og gjennomføres. Forskningsdesignet påvirker hvilke data som skal innhentes og hvordan de skal innhentes. Det skilles vanligvis mellom tre type forskningsdesign; eksplorativt, deskriptivt og kausalt forskningsdesign. Et *eksplorativt* (utforskende) design brukes når problemstillingens karakter er uklar, og det er vanskelig å sette opp klare hypoteser grunnet begrensende forkunnskaper. Et *deskriptivt* (beskrivende) design forsøker å beskrive ulike variabler og sammenhengen mellom disse. Videre brukes et

*kausalt* design (årsak -virkning) for å studere effekten av en eller flere uavhengige variabler. (Selnes, 1999)

I denne utredningen ønsker vi å undersøke bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy på operativt nivå i sykehus. For å klassifisere formålet med bruk av styringsinformasjon på avdelings- og klinikknivå, er det vesentlig å først kartlegge enhetens økonomistyringssystem og hvilke regnskapsbaserte styringsverktøy som benyttes. Dette vil være en deskriptiv metode, fordi vi tilegner oss kunnskap for å gi en beskrivelse av hvordan virkeligheten ser ut. Det er forsket lite på hvordan styringsinformasjon brukes på operativt nivå i sykehus. Her undersøker vi derfor et fenomen som vi har begrensede forkunnskaper om, og hvor det er vanskelig å stille klare hypoteser. For å besvare forskningsspørsmålet om hvordan de regnskapsbaserte styringsverktøyene anvendes, benytter vi et derfor et eksplorativt design.

Grunnet begrenset forhåndsinformasjon er det viktig at forskningsdesignet utarbeides for å ta hensyn til dette. For å besvare vår problemstilling har vi valgt avdelinger og klinikker ved Haukeland universitetssykehus som studieobjekt. Vi forsøker da å gå i dybden av et fenomen for å få en best mulig forståelse av forholdet mellom undersøkelsesenheter og den konteksten undersøkelsesenheter inngår i (Jacobsen, 2005). Det vil dermed være mulig å utnytte innsikten etter hvert som den oppnås, slik at viktige faktorer ikke overses (Nyland, 2003). En forskningsmetode som går i dybden på denne måten, er casestudie med bruk av intervjuer. Yin (2009) definerer casestudier som følger;

*“En casestudie er en empirisk forespørsel som går i dybden på et fenomen, og er spesielt nyttig i situasjoner hvor grensen mellom fenomen og sammenheng ikke er tydelig. Forskningsmetoden fanger opp organisasjonens kontekst, og egner seg når kunnskapsgrunnlaget på forhånd er begrenset”.*

Metoden benyttes ofte når forskningsspørsmål er av typen “hvordan” og “hvorfor”, ettersom den kan bidra til ny innsikt og hypoteser (Yin, 2009). I vår utredning ønsker vi å benytte en casestudie til å utdype bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy på operativt nivå i sykehus. En casestudie vil gi oss detaljert informasjon som danner et grunnlag for å besvare vår problemstilling.

Det finnes likevel ulemper knyttet til casestudie som forskningsmetode. Kritikken dreier seg for det første om manglende mulighet for vitenskapelig generalisering, ettersom studien forholder seg til noen få enheter eller en spesiell kontekst. Begrepet generalisering sidestilles



---

ofte med *statistisk generalisering*; om funn med en viss grad av sikkerhet, vil gjelde på andre enheter som ikke er direkte studert (Jacobsen, 2005). Yin (1994) presenterer et alternativt fokus; en teoretisk generalisering. Casestudier kan danne en generell teori om hvordan virkeligheten ser ut, og styrken ligger i at relevante data synliggjøres i stor grad (Jacobsen, 2005).

## 3.2 Datainnsamling

Etter at forskningsdesignet er avklart, må forskeren bestemme hvordan datainnsamlingen skal foregå. Måten dataene samles inn på avhenger av problemstillingen og forskningsdesignet som er valgt (Jacobsen, 2005). Hovedmetodene for å innhente data skiller mellom kvantitativ og kvalitativ metode. Videre må det tas hensyn til om det benyttes primærdata eller sekundærdata i analysen. I følgende avsnitt vil vi beskrive de områdene som er relevante for vår utredning.

### 3.2.1 Primær- og sekundærdata

Utredningens analyse baseres både på primær - og sekundærdata. Med primærdata menes data som innhentes for første gang, og er spesielt rettet mot det som skal undersøkes (Jacobsen, 2005). For vårt tilfelle vil det dreie seg om innsamling av data gjennom kvalitative intervjuer med kontrollere og mellomledere ved Haukeland universitetssykehus. Hensikten med primærdata er å spisse informasjonen til den aktuelle problemstilling, og å gi grunnlag for videre analyse.

Sekundærdata er data samlet inn av andre, noe som innebærer at informasjonen er samlet inn til et annet formål (Jacobsen, 2005). Denne type data kan gi økt forståelse av problemstillingen som skal undersøkes og omgivelsene rundt. Det er likevel viktig å være klar over at det kan oppstå et misforhold mellom informasjonen som er tilgjengelig til bruk, og det som er ønskelig å bruke den til. Dette fordi dataene er samlet inn med en annen hensikt enn det vi har (Jacobsen, 2005). I vår studie har vi benyttet oss av Helse- Bergens hjemmesider og flere rapporter. SNF- rapporten "*Økonomistyring i helseforetak - avdelingsleders holdning til økonomiansvar*" studerer hvordan den økonomiske ansvarligheten er definert, oppfattet og fulgt opp på avdelingsnivå ved ulike helseforetak. Rapporten er en kartleggingsstudie, hvor spørreskjema er benyttet. Metoden gir ingen mulighet for å kontrollere om respondenten svarer ut i fra egen praksis. Rapporten kan

likevel gi oss en økt forståelse for hvilke styringsverktøy som benyttes på avdelingsnivå i sykehus. Hvordan disse regnskapsbaserte styringsverktøyene anvendes i praksis følges opp av våre dybdeintervjuer med kontrollere og direktører på operative enheter ved Haukeland universitetssykehus.

### **3.2.2 Kvalitativ metode**

Den samfunnsvitenskapelige metodelæren skiller mellom to typer datainnsamlingsmetoder, kvantitativ og kvalitativ metode (Johannessen, Kristoffersen, & Tufte, 2005). Kvantitativ metode er empiri i form av tall, mens kvalitativ metode er empiri i form av ord. En kvalitativ tilnærming er velegnet til å avklare og nyansere et uavklart tema. I tilfeller hvor problemstillingen er uklar og forskerne innehar lite forkunnskaper, kan denne tilnærmingen være godt egnet for å belyse problemstillingen. Fordelen ved metoden er at det legges få begrensninger på svarene en respondent kan gi, og forståelsen av et tema eller fenomen defineres derfor i stor grad av de som undersøkes. Videre er en kvalitativ tilnærming fleksibel, hvor problemstillingen kan endres etter hvert som forskerne innhenter mer informasjon. Den kvalitative undersøkelsesprosessen blir da en interaktiv prosess. Ulemper knyttet til denne formen for metode er at dataene som innhentes er ustrukturerte og komplekse. Dette kan føre til at forsker foretar en ubevisst siling av informasjonen. Kvalitative metode kan være problematisk med hensyn til Hawthorne -effekten; de resultatene som fremkommer er skapt av undersøkelsen selv, ikke av hvordan respondenten opplever et fenomen. (Jacobsen, 2005)

### **3.2.3 Innhenting av data – kvalitativt intervju**

Det kvalitative forskningsintervjuet kan karakteriseres som en samtale med en struktur og et mål (Kvale, 1997). Det individuelle, åpne intervjuet er den vanligste datainnsamlingsmetoden innenfor kvalitativ metode (Jacobsen, 2005). Hensikten er å få frem beskrivelsen av respondentens hverdagsverden for å kunne fortolke betydningen av de fenomenene som beskrives (Johannessen, Kristoffersen, & Tufte, 2005). Fordelene med det kvalitative intervjuet er mulighetene til gå i dybden på et fenomen. Respondenten har stor frihet til å uttrykke seg, samtidig som forskeren kan stille oppfølgingsspørsmål underveis. Videre kan intervjuene tilpasses respondentens situasjon, og på denne måte vil en kunne fange opp fenomenets kompleksitet og nyanse.

---

Vi benyttet intervjuer for å belyse problemstillingen om hvordan regnskapsbaserte styringsverktøy brukes for å styre enhetene. Ønsket om å kartlegge den faktiske *bruken*, gjorde at intervjuer var en velegnet måte å samle inn data på. Dette fordi det var mulig å utdype temaer og komme med oppklarings spørsmål underveis. På denne måten hadde vi mulighet til å sjekke om respondentene svarte ut i fra eget bruk, og ikke i forhold til det de oppfatter som normen innenfor det aktuelle temaet (Nyland & Østergren, 2008). Vi gjennomførte totalt åtte intervjuer ansikt til ansikt på Haukeland universitetssykehus. På denne måten var det enklere å oppnå fortrolighet, samtidig som vi fikk observert kroppsspråk og ansiktsuttrykk. Dette kan være viktige faktorer i fortolkningen av et intervju (Johannessen, Kristoffersen, & Tufte, 2005).

Et intervju kan inneha ulike grader av åpenhet (Jacobsen, 2005). Graden av åpenhet avhenger av hvor strukturert gjennomføringen er, det vil si hvor planlagt og tilrettelagt intervjuet er på forhånd (Johannessen, Kristoffersen, & Tufte, 2005). Intervjuet kan være *ustrukturert* og uformelt med åpne spørsmål. Her vil intervjuet ha et gitt tema, men spørsmålene tilpasses og dannes i løpet av intervjuet. En annen form er *strukturerte* intervjuer, hvor forsker på forhånd har fastlagt tema og spørsmålsformuleringer (Johannessen, Kristoffersen, & Tufte, 2005). Vi valgte å bruke *semistrukturerte* intervjuer i vår utredning. I denne formen for intervju forholder intervjuer seg til en overordnet intervjuguide, men tilpasser rekkefølge, tema og spørsmål underveis i intervjuet. På forhånd av intervjuene satt vi opp en tentativ plan og intervjuguide hvor vi utformet spørsmålene, men vi tilpasset spørsmålene noe avhengig av hvilke respondenter vi intervjuet. Denne fleksibiliteten var nødvendig ettersom vi intervjuet personer i ulike stillinger og ved ulike avdelinger/klinikker. Under intervjuene valgte vi å løsrive oss fra intervjuguiden ved å variere rekkefølge og stille eventuelle oppfølgingsspørsmål. Ved noen tilfeller kuttet vi også spørsmål under intervjuet som vi forstod at intervjuobjektet ikke hadde kunnskap om. Til tross for at vi tilpasset spørsmålene noe til hvert intervjuobjekt ønsket vi også at en del av spørsmålene skulle være noe standardisert. På denne måten hadde vi muligheten til å sammenligne svarene.

Innenfor kvalitativ metode vil *utvalgsstørrelse*, *utvalgsstrategi* og *rekruttering* være av stor betydning (Johannessen, Kristoffersen, & Tufte, 2005). Hvem og hvor mange intervjuobjekter som velges er viktig for analysen og for å besvare forskningsspørsmålene på best mulig måte. Det vil være viktig å intervjuer flere respondenter slik at man får tilstrekkelig med informasjon for å besvare problemstillingen. I følge Johannessen,

Kristoffersen og Tufte (2005) er det vanlig at et utvalg består av 10-15 respondenter, men det kan aldri bli for mange. Vi har valgt på begrense oss til åtte intervjuer. Vi foretok en strategisk utvelging, det vil si at vi som forskere bestemte oss for hvilken målgruppe forskningen skulle rette seg mot. Vi valgte å intervjuere direktører ved avdelinger og klinikker samt et utvalg av kontrollere. Dette gjorde vi fordi disse respondentene har ulike utdanningsbakgrunn og arbeidsoppgaver, noe som kan føre til ulike oppfatning om bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy. Vi valgte respondenter fra fag- og serviceavdelinger. Dette var et strategisk valg for å få frem bredden i sykehuset. De ulike type enhetene har ulike finansieringsmodeller som kan påvirke anvendelsen av de regnskapsbaserte styringsverktøyene. Videre kan forskjellen i pasientkontakt mellom fag- og serviceavdeling ha innvirkning på bruken av verktøyene. Vi intervjuet også økonomi- og finansdirektør ved Haukeland universitetssykehus. Vi valgte strategisk å intervjuere denne respondenten til slutt fordi vi da kunne stille oppklarings spørsmål rundt det vi hadde fått av svar på nivå 2. Samtidig kunne vi da konfrontere han med tidligere svar fra andre respondenter.

Tabell 3: Utførte intervjuer

| Dato og klokkeslett            | Varighet    | Tittel  | Sted                                  |
|--------------------------------|-------------|---|---------------------------------------|
| 13. mars 2014<br>Klokken 09.00 | 45 minutter | Avdelingsdirektør ved Radiologisk avdeling      | Haukeland universitetssykehus, Bergen |
| 14. mars 2014<br>Klokken 09.30 | 45 minutter | Avdelingsdirektør ved Kirurgisk serviceavdeling | Haukeland universitetssykehus, Bergen |
| 14. mars 2014<br>Klokken 10.30 | 35 minutter | Controller ved Kirurgisk serviceavdeling        | Haukeland universitetssykehus, Bergen |
| 18. mars 2014<br>Klokken 14.00 | 60 minutter | Controller ved Kirurgisk klinikk                | Haukeland universitetssykehus, Bergen |
| 20. mars 2014<br>Klokken 14.00 | 50 minutter | Avdelingsdirektør ved Medisinsk avdeling        | Haukeland universitetssykehus, Bergen |
| 21. mars 2012<br>Klokken 09.00 | 45 minutter | Klinikkdirektør ved Ortopedisk klinikk          | Haukeland universitetssykehus, Bergen |
| 21. mars 2014<br>Klokken 10.00 | 45 minutter | Controller ved Ortopedisk klinikk               | Haukeland universitetssykehus, Bergen |
| 28. mars<br>Klokken 14.30      | 60 minutter | Økonomi- og finansdirektør                      | Haukeland universitetssykehus, Bergen |

---

### 3.3 Tolkning av data

Tolkning av data er en svært sentral del av samfunnsvitenskapelige undersøkelser enten det gjelder kvalitative eller kvantitative metoder (Johannessen, Kristoffersen, & Tufte, 2005).

Datainnsamlingen var knyttet til kvalitative intervjuer, og vårt materiale bestod stort sett av muntlig materiale. For å få et best mulig og presist grunnlag for å analysere datamateriale er det ofte nødvendig å transkribere fra tale til skriftlig tekst. Vi har valgt å ta lydopptak intervjuene ved hjelp av en smartphone. På denne måten sikret vi å få med oss alle viktige utsagn og påstander som gir grunnlag for analyse. Hvert intervju ble transkribert i tekst og sendt til de respektive intervjuobjektene. På denne måten hadde de mulighet til å korrigere og godkjenne intervjumaterialet.

Som forskere dannet vi oss et helhetsinntrykk for deretter å velge ut de viktigste fenomenene som vi videre ønsket å analysere og som ga mening i forhold til vår problemstilling. Dette reduserte datamengden og det ble enklere å håndtere dataene analytisk. På denne måten luket vi ut informasjon som ikke var relevant for vår problemstilling. Under kapitlet om empiri har vi valgt å dele opp datamaterialet etter styringssirkelen utformet av Anthony og Young (2003). Slik blir det enklere for oss å analysere dataene videre, og det gir en rød tråd i oppgaven som det er lett for leser å følge.

### 3.4 Evaluering av datamateriale

Det er nødvendig å kunne evaluere og si noe om kvaliteten på datamaterialet. Dette vil være viktig for å analysere stoffet og vurdere hvorvidt konklusjonene er gyldige og til å stole på (Kvale & Brinkmann, 2009). Lincoln og Guba (1985 og 1989) skiller mellom hvilke kvalitetskriterier som er viktig å vurdere avhengig om det er kvantitative eller kvalitative data. De mener man ikke kan vurdere kvalitative og kvantitative data ut fra samme kriterier. I kvalitative studier vil det være viktig å vurdere pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og bekreftbarhet (Guba & Lincoln, 1985). I følge Johannessen, Kristoffersen og Tufte (2005) vil det derimot ikke nødvendigvis være et skille mellom kvalitetskriteriene ved kvantitativ og kvalitativ metode. De mener at det i noen tilfeller vil være relevant også å vurdere reliabilitet og validitet ved kvalitative data, men dette må vurderes ut fra hver enkelt studie. Vi velger i vår oppgave å ta utgangspunkt i Lincoln og Gubas kvalitetskriterier da vi finner det relevant for vår studie.

| Kvalitativ metode | Kvantitativ metode   |
|-------------------|----------------------|
| 1. Pålitelighet   | 1. Reliabilitet      |
| 2. Troverdighet   | 2. Begrepsvaliditet  |
| 3. Overførbarhet  | 3. Ekstern validitet |
| 4. Bekreftbarhet  | 4. Objektivitet      |

Tabell 4: Kvalitetsvurderinger av undersøkelser. Basert på Guba og Lincoln (1985, 1989)

### 3.4.1 Pålitelighet

Dataenes pålitelighet omhandler hvorvidt det kan stoles på dataene som er innsamlet. For å vurdere resultatenes pålitelighet må trekkene ved selve undersøkelsen vurderes (Jacobsen, 2005). Det vil si at det må gjøres en vurdering av hvilke data som er samlet inn, måten de er samlet inn på og hvordan de er bearbeidet (Johannessen, Kristoffersen, & Tufte, 2005).

Vi har i all hovedsak benyttet oss av dybdeintervjuer som primærkilde for å skaffe informasjon. Det at vi som forskere selv var med å innhente informasjon, gjør at dataene blir en mer pålitelig kilde enn om det er sekundærkilde. Et negativt moment knyttet til primærinnhenting av informasjon er at det er svært arbeids- og tidskrevende.

Alle intervjuene har foregått ansikt til ansikt med en og en person, noe som har gjort det lett å oppklare eventuelle misforståelser og uklarheter underveis. En annen fordel med dybdeintervju er muligheten til å stille oppfølgingsspørsmål. På den annen side kan det være at denne type intervjusituasjon førte til at respondentene ble noe mer reservert og holdt tilbake meninger og tanker. Likevel sitter vi igjen med den oppfatning av at de var delingsvillige og frittalende. I alle intervjuene presiserte vi at navnene ikke ville bli publisert, kun stilling og navn på sykehus. Det at navnene til respondentene ikke ville komme på trykk har gitt en mer pålitelig innsamling da det antakelig sikret større grad av trygghet og åpenhet under intervjuene.

### 3.4.2 Troverdighet

Troverdighetskriteriet dreier seg om hvorvidt data og funn reflekterer formålet med studien og representerer virkeligheten på en fornuftig måte. Det vil være viktig å vurdere hvorvidt fremgangsmåte og metode undersøker det den faktisk var ment å undersøke (Johannessen, Kristoffersen, & Tufte, 2005). I følge Postholm (2010) må metode for datainnsamling,

---

intervjumetode og analyse av transkripsjoner vurderes for å si noe om undersøkelsens troverdighet.

Utvalget av respondenter er svært vesentlig når det kommer til undersøkelsens troverdighet. Dersom respondentene som er valgt ikke er egnet til å belyse problemstillingen vil det kunne oppstå en klassifiseringskjevhet. Hvis enkelte enheter ikke er medtatt i utvalget eller er systematisk underrepresentert vil det kunne være en utvalgsskjevhet til stede. For å minimere risikoen rundt utvalgsskjevhet gjorde vi en strategisk utvelgelse. Dette gjorde vi ved å velge avdelinger og klinikker av ulik størrelse og finansieringsform. Vi valgte også respondenter innenfor fag- og serviceavdelinger som vi antok hadde ulike forutsetninger og forskjellige utfordringer hva gjelder bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy. Vi mener tiltakene for å redusere skjevhet har styrket undersøkelsens troverdighet.

Gjennom alle intervjuene forsøkte vi bevisst å være observante og ta hensyn til den såkalte intervjueffekten. Intervjueffekten vil si at intervjuer gjennom kroppsspråk, holdninger og stemmeleie indirekte eller direkte påvirker respondentens svar (Johannessen, Kristoffersen, & Tuft, 2005). Dette kan svekke troverdigheten fordi respondenten svarer det han eller hun tror at intervjuerne ønsker å høre. Vi gikk inn i intervjuene med en åpen holdning og presiserte at dette ikke var en oppgave som var ment å kritisere helsevesenet på noe som helst måte. Ved bruk av intervjuer er det fare for at spørsmålene stilles på en måte hvor egne meninger kommer frem ved bruk av ledende spørsmål. Derfor utformet vi en del av spørsmålene før vi intervjuet, likevel lot vi respondentene snakke fritt og vi korrigerer spørsmålene underveis.

Vi har forsøkt å øke troverdigheten på studiene ved å blant annet transkribere alle intervjuene for så å sende de tilbake til intervjuobjektene. På den måten fikk de mulighet til å korrigere og godkjenne det de hadde sagt. Dette avverger situasjoner hvor vi kan ha feiltolket eller misforstått uttalelser.

### **3.4.3 Overførbarhet**

Overførbarhet handler om i hvilken grad funnene og resultatene kan overføres til liknende fenomener, det vil si om funnene fra undersøkelsen kan generaliseres og være nyttige i andre sammenhenger. Det vil være vanskelig å generalisere resultater ved kvalitativ metode. Forskere kan i stedet forsøke å etablere beskrivelse, begreper, fortolkninger og forklaringer som kan nyttiggjøres i andre sammenhenger enn i det aktuelle studiet (Jacobsen, 2005).

I vår utredning har vi intervjuet åtte personer ved Haukeland universitetssykehus. Dette er en nokså liten gruppe og man bør således være forsiktig med å generalisere funnene til å omfatte andre avdelinger og klinikker ved Helse Bergen eller andre sykehus. Videre har vi ikke observert styringssystemet i bruk. Funnene i analysen bygger på oppfatninger og kunnskap til intervjuobjektene. På bakgrunn av respondentenes subjektive meninger og holdninger bør man være forsiktig med å overføre funnene til andre enheter.

#### **3.4.4 Bekreftbarhet**

Det vil være nødvendig å gjøre en vurdering av hvorvidt funnene er et resultat av forskningen og den undersøkelsen vi har gjennomført, eller om det er et resultat av subjektive holdninger og meninger (Johannessen, Kristoffersen, & Tufte, 2005). For å sikre bekreftbarhet har vi i aller høyeste grad forsøkt å være kritiske til egne holdninger og fordommer slik at de ikke preger analysen. Vi har også forsøkt å knytte våre funn opp mot annen forskning og litteratur for å forsøke å holde oss mest mulig objektive som forskere.



## 4. Kontekst

For å sette oppgaven inn i en aktuell kontekst presenterer vi i dette kapitlet organiseringen av den somatiske spesialisthelsetjenesten i Norge. Styringssettet til avdelingene og klinikkene ved Haukeland universitetssykehus påvirkes av hvordan spesialisthelsetjenesten i Norge er organisert. Staten har det overordnede ansvaret for at befolkningen gis de nødvendige spesialisthelsetjenestene. Spesialisthelsetjenesten er i dag organisert i en treleddet kjede. Helse- og omsorgsdepartementet setter rammebetingelser og rapporteringskrav for de regionale helseforetakene. De fire regionale helseforetakene eier underliggende helseforetak, som pålegges de samme rammebetingelsene og rapporteringskravene. Dette vil derfor påvirke hvordan enhetene ved nivå 2 styres og hva som rapporteres til sykehusledelsen (Helse- og omsorgsdepartementet, 2010).

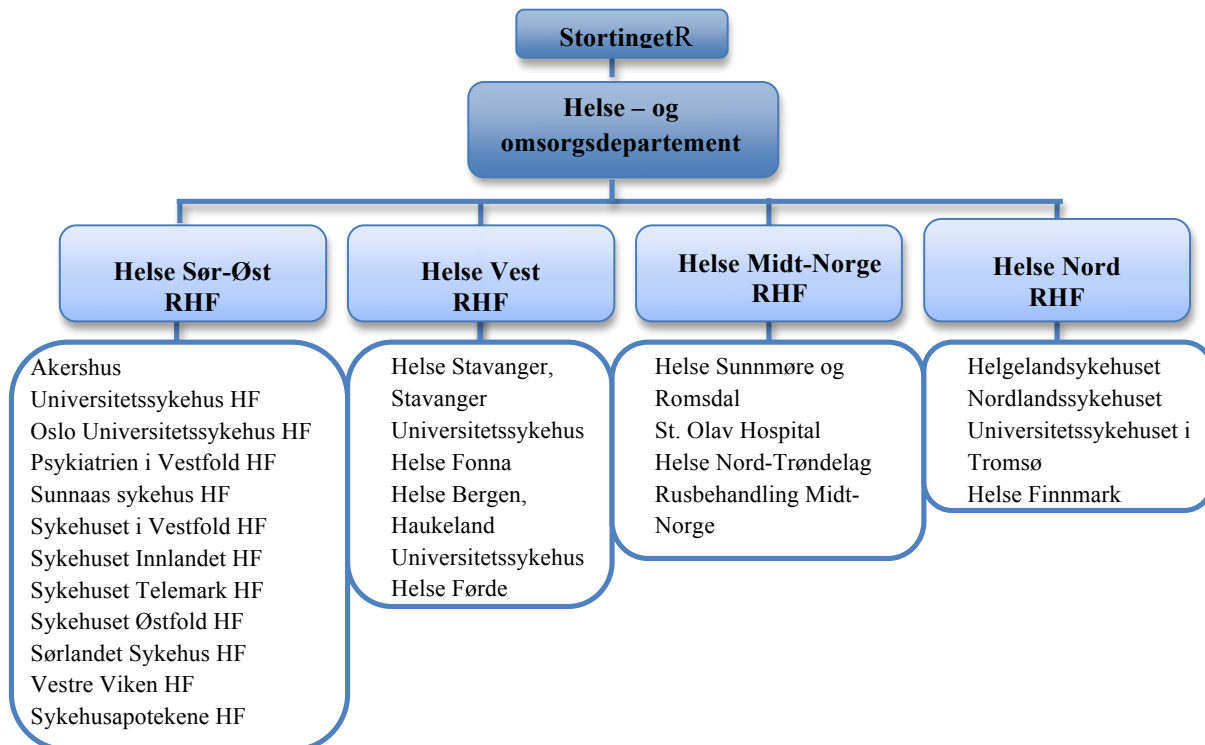


Figur 8: Dialog mellom ulike ledd i spesialisthelsetjenesten

Vi vil først gi en kort presentasjon av de regionale helseforetakene. Deretter vil vi gi en beskrivelse av Helse Bergen HF. Avslutningsvis vil vi gi en kort presentasjon av hver avdeling og klinikk vi har intervjuet.

## 4.1 Organisering av spesialisthelsetjenesten

Spesialisthelsetjenesten i Norge består av somatisk pasientbehandling, psykisk helsevern, tverrfaglig spesialisert rusbehandling og ambulansetjenesten (Helsedirektoratet, 2014). Vår avhandling begrenses til den somatiske spesialisthelsetjenesten, som gir spesialisert behandling for fysisk sykdom eller skade.



Figur 9: Organisering av spesialisthelsetjenesten (regjeringen, 2011)

## 4.2 De regionale helseforetakene

Norge er i dag delt inn i fire helseregioner, Helse Nord, Helse Midt-Norge, Helse Vest og Helse Sør-Øst. Hver region har et regionalt helseforetak (RHF) som skal sørge for at befolkningen blir tilbudt spesialiserte helsetjenester. Videre pålegges foretakene å drive med forskning, utdanning og opplæring av pasienter og pårørende (Regjeringen, 2011). Staten er eier av de regionale helseforetakene gjennom Helse - og omsorgsdepartementet, og virksomheten reguleres av helseforetaksloven av 2001. Av helseforetaksloven § 2 a) fremgår det at de regionale helseforetakene har et overordnet ansvar for å iverksette den nasjonale helsepolitikken i helseregionene. De regionale helseforetakene eier de underliggende helseforetakene i sin region. De pålagte oppgavene løses ved at helseforetakene utfører

---

oppgavene eller at tjenestene tilbys av private (Regjeringen, 2011). Helseforetakslovens §1 (2001) definerer helseforetakenes formål slik:

*“ Helseforetakenes formål er å yte gode og likeverdige spesialisthelsetjenester til alle som trenger det når de trenger det, uavhengig av alder, kjønn, bosted, økonomi og etnisk bakgrunn, samt å legge til rette for forskning og undervisning. ”*

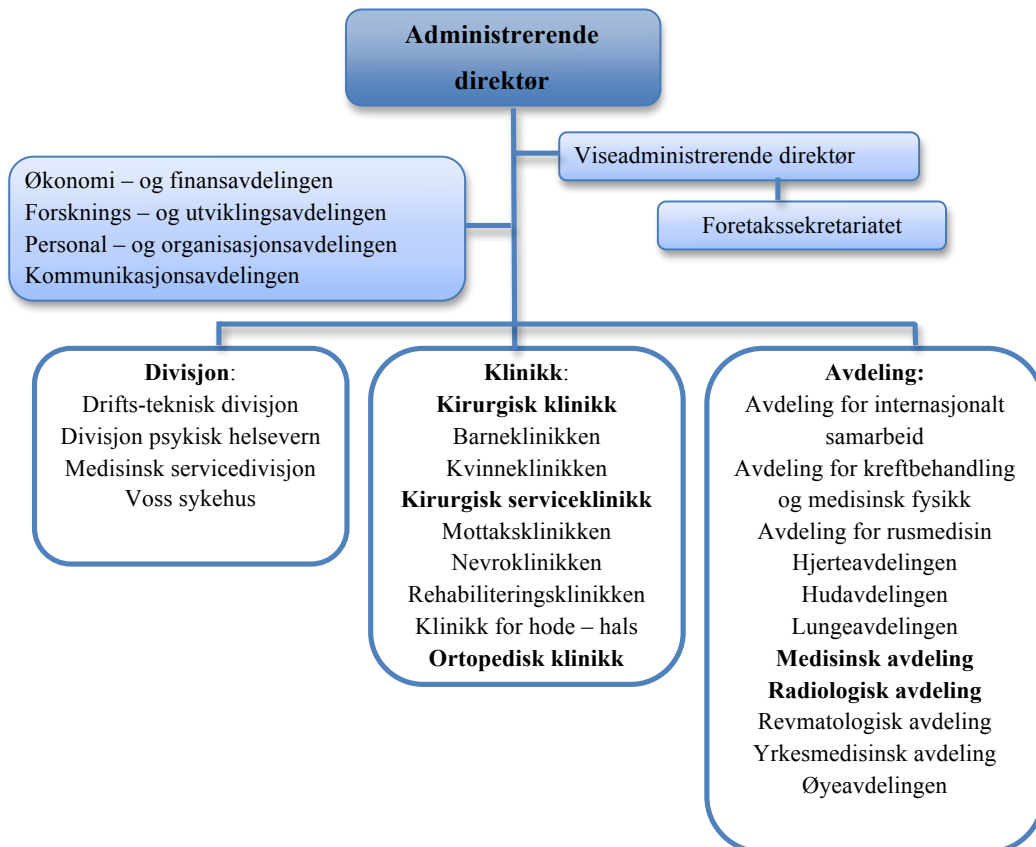
### 4.3 Helse Bergen Helseforetak

Helse Bergen, Haukeland universitetssykehus, er ett av fire lokale helseforetak på Vestlandet (Regjeringen, 2011). Haukeland universitetssykehus er eid av det regionale helseforetaket Helse Vest. Hvert år behandles rundt 600 000 pasienter. De ansatte er sykehusets viktigste ressurs og per i dag har Haukeland universitetssykehus omlag 12 000 ansatte og 8250 årsverk. I tillegg utdannes omlag 2000 helsearbeidere hvert år. Sykehuset hadde i 2013 et budsjett på 9,4 milliarder kroner (Helse- Bergen, 2010d).

Sykehuset er en del av spesialisthelsetjenesten og er dermed pliktig til å utføre de fire hovedoppgavene; pasientbehandling, forskning, utdanning av helsepersonell og pasientopplæring. Det første ansvarsområde omhandler pasientbehandling hvor Helse Bergen er pliktig til å yte gode og likeverdige spesialisthelsetjenester til alle som trenger det. Det er viktig at sykehuset driver forskning slik at de har et godt behandlingstilbud, mulighet til å foreta kritiske vurderinger og riktige prioriteringer av etablerte og nye diagnostiske metoder, samt at de har kompetanse til å veilede og ivareta pasienter. Haukeland universitetssykehus har Norges nest største medisinske forskningsmiljø med flere kompetansesenter og spesialfunksjoner både på regionalt og nasjonalt plan. Videre er Haukeland universitetssykehus pålagt å utdanne personell i spesialisthelsetjenesten. Det innebærer grunnutdanning, videre- og etterutdanning, turnustjeneste, spesialistutdanning, samt ulik kursing. (Helse- og omsorgsdepartementet, 2008)

Haukeland universitetssykehus består av flere divisjoner, klinikker og avdelinger, og er organisert i tre hierarkiske nivåer; nivå 1, nivå 2 og nivå 3. Organisasjonen har en forholdsvis flat struktur med tre ledernivåer. Nivå 1 består av sykehusledelsen, med administrerende direktør i spissen. Nivå 2 består av 28 likestilte enheter, henholdsvis alle divisjonene, klinikkene og avdelingene som fremgår av organisasjonskartet. Disse enhetene rapporterer direkte til administrerende direktør, og er styringsenheter med resultatansvar.

Avdelinger og klinikker kan i prinsippet være likestilte, og det er derfor ikke navnet på enheten som bestemmer hvilket nivå i organisasjonen man befinner seg på. På nivå 2 likestilles ledere med hensyn til fullmakter rundt økonomi og personal, samt budsjetteringsansvar og beslutninger. På nivå 3 sitter avdelingslederne som rapporterer til lederne på nivå 2. Disse har også delvis fullmakter i sammenheng med budsjettansvar og beslutninger.



Figur 10: Organisering av Haukeland universitetssykehus (Helse-Bergen, 2010)

Helse Bergen HF's visjon er å fremme helse og livskvalitet i Vest. Strategiplanen ble vedtatt i 2011 og strekker seg over perioden 2012- 2016. Strategiprosessen ledes av økonomi- og finansdirektøren ved sykehuset, og er en top-down prosess. Målene til Helse Bergen HF er forankret i Helse Vest sin strategiplan 2020. Helse Bergen HF's tre overordnede målsettinger er å ha trygge å nære helsetjenester, helhetlig behandling og effektiv ressursbruk, samt en fremtidsrettet kompetanseorganisasjon (Helse- Bergen, 2012).

### **4.3.1 Kirurgisk serviceklinikk**

Kirurgisk serviceklinikk er en støtteavdeling ved Haukeland universitetssykehus, og leverer tjenester til andre enheter. Klinikken drifter flertallet av operasjonsstuene i Bergen, og har ansvar for å ivareta store deler av tilbudet innen operasjon, anestesi, intensivbehandling og akuttmedisin ved sykehuset. Totalt er det 880 årsverk ved Kirurgisk serviceklinikk (Helse-Bergen, 2010b).

Kirurgisk serviceklinikk er rammefinansiert, det vil si at de får utdelt en budsjetttramme de må planlegge aktiviteten innenfor. Klinikken er et kostsenter som leverer tjenester internt til andre avdelinger ved sykehuset uten selv å generere inntekter. Inntektene tilfaller de avdelingene og klinikkene som benytter seg av tjenestene. Kirurgisk serviceklinikk består av flere støtteseksjoner som samarbeider med opererende enheter.

### **4.3.2 Kirurgisk klinikk**

Kirurgisk klinikk er en klinisk avdeling ved Haukeland universitetssykehus, og har tilbud innen kirurgi til pasienter med alminnelige og kompliserte lidelser, kreft, traume og brannskader. Totalt er det 350 årsverk ved klinikken. Kirurgisk klinikk er organisert i fem avdelinger, hvor alle avdelingene har som hovedoppgave å diagnostisere og behandle kirurgisk. De fem avdelingene er henholdsvis bryst - og endokrinkirurgi, gastro - og akuttkirurgi, karkirurgi, plastikkirurgi og brannskade, samt urologi. Hver avdeling har en egen legegruppe med spisskompetanse innen sitt fagfelt. Ledelsen ved Kirurgisk klinikk består av klinikkdirektør, controller og en avdelingsleder fra hver av de fem avdelingene. Klinikken er en fagavdeling, og har en 50% rammefinansiering og en 50% aktivitetsbasert finansiering (Helse- Bergen, 2010a).

### **4.3.3 Radiologisk avdeling**

Radiologisk avdeling er en serviceavdeling ved Haukeland universitetssykehus med omlag 280 ansatte fordelt på 230 årsverk. Avdelingen leverer tjenester innen billeddiagnostikk til kliniske avdelinger, og flertallet av pasientene som blir innlagt i somatiske avdelinger blir undersøkt i en av avdelingens seksjoner. Radiologisk avdeling er internpriset og inntektene varierer dermed etter etterspørsel fra de andre avdelingene.

Radiologisk avdeling er delt inn i flere seksjoner, henholdsvis seksjon for brystdiagnostisk senter, barneradiologisk seksjon, generell røntgen, seksjon for MR, PET-senteret, seksjon for CT/intervensjon, kysthospitalet i Hagevik og ultralyd (Helse- Bergen, 2010f).

#### **4.3.4 Ortopedisk klinikk**

Ortopedisk klinikk har ansvaret for utredning og behandling innen ortopedisk kirurgi, det vil si behandling av skader og sykdommer i muskel og skjelett. Klinikken er blant de ledende i Norge innen skadekirurgi, ryggkirurgi, sarkombehandling, barneortopedi og leddprotesebehandling.

Ortopedisk klinikk har omkring 400 ansatte og 330 årsverk fordelt på 4 underenheter. Klinikken består av Kysthospitalet i Hagevik, Ortopedisk avdeling, Avdeling for ortopedisk rehabilitering og et nasjonalt register for leddproteser. Ledelsen på Ortopedisk klinikk består blant annet av klinikkdirektør med ansvar for hele enheten, avdelingsledere og avdelingsleder for sykepleietjenesten. Klinikken er en fagavdeling, og har en 50% rammefinansiering og en 50% aktivitetsbasert finansiering (Helse- Bergen, 2010e).

#### **4.3.5 Medisinsk avdeling**

Medisinsk avdeling har ansvar for utredning og behandling av pasienter med indremedisinsk sykdom, herunder blodsykdom, fordøyingssykdommer, hormonsykdommer, infeksjonssykdommer og nyresykdommer. Avdelingen består av 6 døgnåpne sengeposter, dagbehandling og poliklinisk virksomhet. Avdelingen er inndelt i 5 ulike fagseksjoner henholdsvis endokrinologisk-, gastroenterologisk-, hematologisk-, infeksjons- og nevrologisk seksjon. Medisinsk avdeling har omlag 400 ansatte. I løpet av 2012 hadde avdelingen 17 000 pasienter til behandling hvor det var cirka 32 000 polikliniske konsultasjoner, 8 500 av disse pasientene hadde behandling med overnatting og 11 000 var dagopphold. Klinikken er en fagavdeling, og har en 50% rammefinansiering og en 50% aktivitetsbasert finansiering (Helse- Bergen, 2010c).

## 5. Empiri

I dette kapitlet vil vi gi en beskrivelse av den innhentede empirien for å kunne svare på oppgavens problemstilling. Vi vil fremstille den med utgangspunkt i styringssirkelen som presentert i teorien. Empiren er skrevet på bakgrunn av intervjuer med kontrollere og ledere på nivå 2 ved Haukeland universitetssykehus. Oversikt over intervjuobjektene finnes i metodekapitlet 3.2.3.

### 5.1 Strategisk planlegging

Innovative styringsverktøy kjennetegnes ved at de har en større strategisk tilnærming enn tradisjonelle styringsverktøy (Bjørnenak, 2003). Det vil derfor være relevant å undersøke om enhetene på nivå 2 har en egen strategi, og om det brukes regnskapsbaserte styringsverktøy i strategiprosessen. Vi ønsker også å kartlegge i hvilken grad de ansatte er involvert i utarbeidelsen av strategien og hvordan målene følges opp. Avslutningsvis vil vi se hvorvidt ledere på nivå 2 oppfatter at det er en kobling mellom mål og budsjett.

Nivå 2 ved Haukeland universitetssykehus har en mindre strategisk tilnærming enn nivå 1. I følge Økonomi- og finansdirektøren skal nivå 2 sørge for å operasjonalisere strategien som sykehusledelsen har utformet. For å forankre den overordnede strategien nedover i organisasjonen, må avdelingene og klinikkene utarbeide egne tiltak som skal bidra til at sykehuset når sine strategiske mål. Hovedoppgaven for avdelinger og klinikker på nivå 2 innebærer altså i stor grad å iverksette helseforetakets strategi, og de vil derfor ikke utarbeide selvstendige strategier.

*“Vi skal gjøre vår bit for at Helse Bergen skal oppfylle sine krav om målsetting”*

**- Klinikkdirtør ved Ortopedisk klinikk**

Enhetenes strategiprosess består av å utforme egne tiltak for å best mulig støtte opp under helseforetakets strategi. Hver avdeling eller klinikk lager sitt eget strategidokument og langtidsbudsjett med utgangspunkt i helseforetakets overordnede strategiplan. Disse fremtidsplanene legges fire til fem år frem i tid. Klinikkdirtør ved Ortopedisk klinikk beskriver strategiprosessen slik:

*“I strategiprosessen samlet vi omlag 50 medarbeidere, tillitsvalgte, ledere, verneombud og stabsmedarbeidere. Vi hadde en dag hvor vi tok utgangspunkt i dagens strategiplan for Helse Bergen og gjorde en vurdering av hvordan klinikken kan bidra til den måloppnåelsen.”*

**- Klinikkdirektør ved Ortopedisk klinikk**

Klinikkdirektør ved Kirurgisk serviceklinikk forteller at arbeidet blir diskutert på nederste nivå, og strategiprosessen blir tatt opp på personalmøtene hvor ansatte kan komme med innspill. Direktøren stiller seg positiv til strategiprosessen, og mener at prosessen nedfeller klinikkens ønsker, samtidig som de ansatte forstår at de ikke kan få alt de ønsker seg:

*“Første gang vi gjorde det så var alle så begeistret at vi ble sittende igjen med 178 strategiske tiltak...Nå lages heller pakker av tiltak som vi gjennomfører”.*

**- Klinikkdirektør ved Kirurgisk serviceklinikk**

### **5.1.1 Liten bruk av regnskapsbaserte styringsverktøy i strategiprosessen**

Strategiprosessen beskrives som en prosess hvor enhetene nedfeller sine ønsker uten at det har økonomiske konsekvenser. Av intervjuene får vi inntrykk av at regnskapsbaserte styringsverktøy ikke brukes i utformingen av enhetenes strategidokument. Ingen av lederne nevner noe om kostnadsanalyser, avviksanalyser eller annen styringsinformasjon som grunnlag for å revidere og videreutvikle det strategiske dokumentet. Unntaket er Kirurgisk serviceklinikk, hvor klinikkdirektøren forteller at de bruker regnskapet aktivt. Direktøren forklarer det at det ikke nytter å lage en faglig strategi uten å ta hensyn til at det påvirker kostnadene.

Det varierer hvor ofte strategiplanen følges opp, og hvorvidt enhetene gjennomfører tiltakene. Klinikkdirektør ved Kirurgisk serviceklinikk sjekker hvordan klinikken ligger an én til to ganger i året, og forteller at de scorer gjerne på 80-90% på det de sa de skulle gjennomføre. På Radiologisk avdeling har de en årlig evaluering om hvor langt avdelingen har kommet i sin strategiplan, og avdelingsdirektøren oppfatter strategidokumentet som et rimelig dokument. Likevel påpeker han at en ting er å lage dokumentet, men det å faktisk gjennomføre den blir en annen sak. Hvorvidt enhetene klarer å gjennomføre de strategiske tiltakene kan synes å ha en sammenheng med hvor realistiske tiltakene er. Kirurgisk



serviceklinikk bruker regnskapsbasert styringsinformasjon aktivt i sin strategiprosess, noe som kan være årsaken til at de har en større gjennomføringsevne.

### 5.1.2 Kobling mellom strategi og plan (budsjett)

I henhold til styringssirkelen vil strategien ligge til grunn for utarbeidelsen av budsjettet. Blant lederne og controllerne er det delte meninger om hvorvidt strategien bygger opp under budsjettet. Flere av respondentene mener det er et gap mellom strategi og budsjett:

*“ Det er litt vanskelig å se på vårt nivå. Vi legger inn våre strategiske tiltak, hvordan vi ser for oss hvordan det burde vært og hva vi kan gjøre i perioden. Det gjenspeiles ikke i budsjettet. Det er sjelden det kommer penger til det vi ønsker å gjøre, men det kommer inn penger til det vi må gjøre, dessverre. Men sånn er der når det er trang økonomi, da har vi ikke noe valg. “*

- **Controller ved Kirurgisk serviceklinikk**

Flere av avdelingene og klinikkene påpeker at de ikke får innvilget nok ressurser til å gjennomføre sine tiltak. På spørsmål om hvorvidt de mener at budsjettet reflekterer strategien svarer controller ved Ortopedisk klinikk følgende:

*“Det er jo det vi føler litt på, at i en ideell verden så ligger strategien i bunnen av budsjettet. Men når man har knappe rammer, og budsjettet skal holdes, og folk har litt mye ønsker om hva som skal gjøres på de ulike avdelingene, og dette ligger innarbeidet i strategien, så får man gjerne ikke det tilskuddet man håpet på i budsjettet sitt. Men man kan begynne å tenke hva man kan kutte ned på for å klare å gjennomføre strategien likevel. Det er altså både fra ledelsen side, hvis vi får for lite i henhold til strategiplanen vår, og litt fra klinikkens side som ikke er flink nok til å tenke alternative måter å bruke pengene på for å følge strategien”*

- **Controller ved Ortopedisk klinikk**

De strategiske tiltakene utformes uten at de har innflytelse på budsjett. Klinikkdirktøren ved Ortopedisk klinikk forklarer at de har et forbedringspotensial når det gjelder å etterstrebe strategien og tenke alternative måter å prioritere innenfor sitt budsjett.

Til tross for at lederne og controllerne mener at strategien ikke gjenspeiles i årsbudsjettet, brukes langtidsbudsjett som et verktøy for å operasjonalisere mål og strategier. Dette fører til at koblingen mellom den overordnede strategien og enhetenes planer styrkes. Hver avdeling

og klinikk har et langtidsbudsjett som strekker seg fem år frem i tid og som kontinuerlig oppdateres. Økonomi- og finansdirektøren forteller at han ser verdien av langtidsbudsjettering:

*“Vi har et system for strategiarbeid og langtidsbudsjettering som inviterer til kobling mellom overordnet strategi og enhetenes planer. Dette får folk til å tenke langsiktig. Det er en verdi i seg selv. Man kan alltid spørre seg hvor nyttig det er det som blir skrevet ned. Kortsiktighet er farlig i sykehus. Så vi må evne å tenke langsiktig både på innhold, organisering og styring og også ta i bruk nye metoder”*

**- Økonomi- og finansdirektør**

I styringssirkelens første fase viser empirien liten bruk av regnskapsbaserte styringsverktøy. Med unntak av Kirurgisk serviceklinikk, bruker ingen av enhetene informasjon gitt av regnskapsbaserte styringsverktøy i sitt strategiske arbeid. Den overordnede strategien og enhetenes tiltak utarbeides uten at det har innflytelse på det kortsiktige budsjettet. Dette bidrar til en løs kobling mellom strategi og årsbudsjett.

## 5.2 Planlegging og budsjett

Vi ønsker i dette avsnittet å kartlegge hvilke regnskapsbaserte styringsverktøy som brukes i planlegging - og budsjetteringsfasen på operativt nivået. Det vil være relevant å undersøke hvordan prosessen foregår, hvilken informasjon som legges til grunn i utarbeidelse av budsjettet, og hvorvidt ledere ved nivå 2 oppfatter budsjettet som realistisk.

### 5.2.1 Budsjett for planlegging av drift

I budsjettprosessen ved Haukeland universitetssykehus forbereder økonomi- og finansdirektøren rammene som skal fordeles ut på avdelinger og klinikker ved nivå 2. Fagavdelingene Kirurgisk klinikk, Medisinsk avdeling og Ortopedisk klinikk får en 50 % rammefinansiering og 50 % aktivitetsbasert finansiering. Disse avdelingene får økt inntekt som følge av økt aktivitet. Kirurgisk serviceklinikk er rammefinansiert og får utdelt en budsjetttramme de må planlegge driften innenfor. Driften begrenses av budsjetttrammen og det tilstrebes å maksimere tjenesteproduksjonen innenfor den tildelte rammen. Radiologisk avdeling finansieres gjennom et internprissystem. Budsjettprosessen starter i september og strekker seg utover høsten. Enhetene har mulighet til å påvirke deres budsjetttramme ved å legge frem argumenter for deres økonomiske behov.

## 5.2.2 Regnskap og budsjett som informasjonsgrunnlag

Flesteparten av respondentene forteller at det tas utgangspunkt i tidligere års budsjett og regnskap i utformingen budsjettet. Få av lederne ved avdelingene og klinikkene trekker frem strategiske planer eller kostnadsanalyser som grunnlag for utarbeidelse av årsbudsjettene.

*“Det går veldig mye på historie. Utgangspunktet er å tenke at det går som i fjor, og er det noen endringer må man prøve å detaljberegne konsekvensene. Jeg ser mest på fjorårets regnskap når jeg legger budsjett for neste år. Jeg skuer mot budsjettet også, for å se om nye har slått ut tilfeldig, men totalt sett så ser jeg mest på fjorårets regnskap pluss endringer”.*

**- Controller ved Kirurgisk klinikk**

I utarbeidelsen av budsjettet brukes det avviksanalyser for å synliggjøre om en økning fra fjorårets budsjett og regnskap er reell. Likevel vil det ikke være sikkert at avdelingen får gjennomslag for sine argumenter og den tildelte budsjetttrammen øker ikke nødvendigvis:

*“Vi ser på forrige års budsjett, men vi må også bruke regnskapet for å finne ut hva det er som gjør at vi har avvik. Er det styringsmessige faktorer som gjør at vi har det, så bør vi gå tilbake til budsjettet og si at denne gangen skal vi holde det. Skyldes det uforutsette hendelser slik som det er nå; et enormt merforbruk av vakter på sengepostene, pasienter som må ha vakt rundt seg hele tiden, må vi endre budsjettet for neste år, og se på regnskapstallene, og argumentere for at her må vi øke. Vi må se på både budsjettet og regnskapet.”*

**- Controller ved Ortopedisk klinikk**

## 5.3 Drift

I dette avsnittet vil vi undersøke hvilke regnskapsbaserte styringsverktøy som anvendes i driften på nivå 2. Vi ønsker samtidig se på hvilket handlingsrom avdelingene og klinikken har til å iverksette virkningsfulle tiltak. På denne måten kan vi avdekke om de regnskapsbaserte styringsverktøyene brukes diagnostisk i enhetene.

### 5.3.1 Kostnadsbudsjettet brukes delvis for styring av drift

Empirien viser at det er en løs kobling mellom budsjettet og driften. Likevel vil budsjettet være styrende for driften på noen områder. Klinik- og avdelingsdirektørene er samstemte

om at kostnadskontroll er det viktigste å fokusere på, samt å følge med på utviklingen i aktivitet. Avdelingsdirektør ved Medisinsk avdeling anser kostnadsbudsjettet som relevant for å styre: *“det er utfordrende å påvirke inntekten, og det er utgiftssiden som kan gjøres noe med”*. Det er stort sett to faktorer som oppfattes som påvirkbare, det ene er personellforbruk, og det andre er medisinske forbruksvarer. Direktøren forteller at cirka 70 % av regnskapet er lønnsutgifter, 15 % er medisinske forbruksvarer og resten er faste utgifter som ikke kan påvirkes. Budsjettet brukes for å synliggjøre hvor det er mulig å kutte kostnader som ikke har med pasientbehandling å gjøre:

*“Dersom det innføres en ny operasjonsmetode som medfører en kostnadsøkning, må man se på hvor man kan kutte uten at det går utover pasientene. Da må vi si at vi har valgt denne nye metoden, den koster oss så mye ekstra. De ekstra 500 - 700 000, som denne nye operasjonsmetoden vil påføre oss, må vi hente fra andre steder rundt omkring i budsjettet.”*

**- Controller ved Ortopedisk klinikk**

Controlleren ved Ortopedisk klinikk forteller at budsjettet ikke fungerer som et optimalt styringsverktøy for driften. Dette fordi regnskapstallene kun føres en gang i måneden, og det er derfor ikke mulig å måle driften løpende opp mot budsjettet for å få kontroll. Ledelsen ved Ortopedisk klinikk forteller at de har diskutert andre alternativer til det tradisjonelle budsjettet, som rullerende budsjett og prognoser. Dette er likevel ikke innført ved klinikken. Direktøren mener at dersom kostnadene har begynt å generere oppover, bør man komme med korrigerende tiltak, ikke korrigere budsjettet.

### **5.3.2 Bruken av kalkyler i driften**

Initiativet til å benytte og utforme kalkyler oppstår lokalt når avdelingene og klinikkene ser nødvendigheten av dette. Av intervjuene fremgår det at kalkylene som brukes er relativt enkle, og avanserte kalkyler overlates til økonomiavdelingen. Controller ved Kirurgisk klinikk forteller at enheten har tilgang på uendelige mengder data. Utfordringen ligger i å filtrere bort alt som ikke er vesentlig, og bruke de relevante dataene for styring. Hva controlleren anser som relevant styringsinformasjon kommer an på omstendighetene, og varierer fra sak til sak. Et eksempel er bruk av kalkyler for å beregne konsekvensene av en endring som klinikkledelsen forventer vil ha en større innvirkning på driften;

*“Vi ønsket å gjøre en endring i forhold til ressursinnsatsen på akuttmottaket ved å sette inn mer erfarne assistentleger i stedet for turnusleger. Her er første indikasjon på hva konsekvensene blir: assistentlegene har mer tyngde og erfaring med å sende pasienter hjem, og er mer sikre på sine beslutninger. Da vil flere pasienter sendes hjem i stedet for å bli lagt unødvendig inn på sykehuset. Vi regnet et anslag på hvordan dette påvirker økonomien vår. Per dags dato taper vi på at de ikke legges inn, da inntektene reduseres. Men på sikt vil sengekostnadene gå ned og driften effektiviseres. Så da må vi ta med dette tallet bort til økonomiavdelingen og si at vi taper penger på dette tiltaket, men egentlig er det fornuftig å gjennomføre”*

**– Controller ved Kirurgisk klinikk**

Kirurgisk klinikk og Medisinsk avdeling bruker kalkyler for å vise sykehusledelsen at de bruker ressursene sine på en hensiktsmessig måte. Som et eksempel forteller direktøren ved Medisinsk avdeling om bruken av kostnadskalkyler for å synliggjøre det beste alternativet knyttet til kunstig nyrebehandling. I dette tilfellet beregnet avdelingsledelsen kostnaden ved å behandle pasienter på avdelingen kontra å etablere seg ute i nabokommunene.

I de tilfeller hvor enhetene har begrenset beslutningsmyndighet brukes kalkylene til å synliggjøre kostnader ovenfor sykehusledelsen. Slik bruker enhetene kalkylene i sin argumentasjon for at sykehusledelsen skal gripe inn og gjøre endringer:

*“En gang tok vi opp med administrerende direktør at Kirurgisk serviceklinikk reduserte sin kapasitet for å kunne gå i budsjettbalanse. De strøk en operasjonsstue for å spare 8000 kr på vikarer. Vi tapte 40 000 kr på at operasjonsstuekapasiteten ble redusert, siden vi ikke fikk tilgang på nok stuer. Sånne beregninger gjør vi noen ganger for å vise ovenfor ledelsen at her må noen gå inn og styre over oss, og påpeke at Kirurgisk serviceklinikk ikke kan tillatte å seg å gjøre disse sparingstiltakene, ettersom det gir så mye større konsekvenser på en annen side.”*

**- Controller ved Ortopedisk avdeling**

På spørsmål om kalkyler brukes til å effektivisere driften, forteller respondentene at dersom avdelingsledelsen kommer med effektiviseringsforslag så går ansatte og fagforeningen i mot. Det er ikke kultur for å bruke regnskapsbaserte styringsverktøy for å endre medisinsk praksis. For at endringer i driften skal aksepteres av fagstaben, må denne beslutningen komme sentralt fra sykehusledelsen.

Serviceavdelingene bruker kalkyler for å prise tjenestene. Kirurgisk serviceklinikk tilbyr operasjonskapasitet i form av å drifte operasjonsstuen på sykehuset, og kalkylene brukes hovedsakelig til å beregne ressursbruken knyttet til de tjenestene klinikken tilbyr eller som grunnlag for å endre kapasitet. Klinikken undersøker hva slags inngrep som skal utføres, og priser så aktiviteten. Radiologisk avdeling er internpriset og bruker også kalkylene som et verktøy for å prise sine tjenester. Likevel er ikke avdelingsdirektøren sikker på hvor relevant kalkylene er for styring av driften.

*“Vår logikk er å få kostnadsdekning for det vi mener er medisinsk riktig. Vi er ikke så veldig opptatt av hva en MR koster. Hvis noen trenger behandling så er det ikke sånn at jeg sier at pasienten ikke kan få en MR fordi det er for dyrt.”*

- Avdelingsdirektør ved Radiologisk avdeling

### 5.3.3 Ingen bruk av ABC – kalkyler

Kalkylene som brukes i driften er relativt enkle og ingen av enhetene ved nivå 2 bruker ABC- kalkyler. Av intervjuene fremgår det at controllerne har ulik kjennskap til bruken av verktøyet. Noen av controllerne har aldri hørt om begrepet, mens andre er godt kjent med styringsverktøyet. Klinikkdirktøren ved Kirurgisk serviceklinikk forteller at for noen år tilbake utførte de ABC-analyser på et svært detaljert nivå, men direktøren er ikke sikker på om disse analysene ga relevant styringsinformasjon:

*“For en del år tilbake utviklet vi en masse modeller; vi har et operasjonskort som forteller hvilket utstyr og personell som er til stede under en operasjon, og IT-systemer som viser hvor lang tid en operasjon tar. Slik kan vi komme frem til tid pr.operasjon. Men etter hvert er jeg ikke så sikker på om det er så lurt. Vi har rammefinansiering, og da er jo utfordringen å få mer innenfor den utdelte rammen “*

- Klinikkdirktør ved Kirurgisk serviceklinikk

### 5.3.4 Lite handlingsrom for å bruke regnskapsbaserte styringsverktøy

Den store forskjellen mellom styring i offentlig sektor og private bedrifter er at det er flere faktorer som ikke kan kontrolleres, og enhetene har mindre kontroll over sine omgivelser. Samtidig vil ikke formålet med driften være å maksimere det økonomiske resultatet, men å drive med best mulig pasientbehandling. Fagavdelingene synes det er vanskelig å styre

---

inntektssiden. Inntekten styres i stor grad av aktiviteten ettersom enhetene er delvis aktivitetsbasert finansiert:

*“ Vi er pålagt å behandle de pasientene som kommer inn, selv om det er en pasient vi får mindre inntekter for. Vi kan ha riktig antall pasienter, men feil pasientmiks. Man kan ikke styre inntektssiden i samme grad som i det private. “*

**- Controller ved Ortopedisk klinikk**

Med andre ord synes det å være en stor utfordring knyttet til pasienttilfeller enhetene er pålagt å behandle, og at de dermed må utsette elektive operasjoner som ville gitt en høyere inntekt, men som er omtrent like kostnadskrevenende. Det er også utfordrende å styre på kostnadssiden for enhetene. Respondentene forteller at enhetene er pålagt å opprettholde et visst aktivitetsnivå. Noe som gjør det vanskelig å iverksette virkningsfulle tiltak for å redusere kostnader:

*“ Vi har lite styringsrom og mulighet til å trekke ned kostnader uten at det rammer inntektene våre også ”.*

**- Avdelingsdirektør ved Medisinsk avdeling**

### **5.3.5 Kobling mellom drift og rapportering/evaluering**

Avdelingene og klinikkenes styringssystem er i stor grad bygd opp rundt sammenhengen mellom budsjett og regnskap. Controller ved Ortopedisk klinikk forteller oss at regnskapssystemet har svakheter og at det derfor er vanskelig å bruke dette som et verktøy for oppfølging av klinikken. Det er treghet i systemet som reduserer kvaliteten på regnskapsdataene:

*”Det er det som litt vanskelig, siden det er veldig knappe frister, og det er et veldig låst system. Så når man først har fått presentert regnskapet, så ligger det der, selv om det er en helt realistisk feil i regnskapet som burde vært korrigert.”*

**- Controller ved Ortopedisk klinikk**

Sitatet over viser at det formelle styringsverktøyet inneholder svakheter som gjør det vanskelig å iverksette tiltak. Med andre ord oppfatter respondentene regnskapet som ufullstendig og det vil ikke gi et godt grunnlag for evaluering. Vi finner derfor en løs kobling mellom drift og rapporteringsfasen.

## 5.4 Rapportering og evaluering

Vi ønsker i dette avsnittet å kartlegge hvordan avdelinger og klinikker ved Haukeland universitetssykehus bruker regnskapsbaserte styringsverktøy i rapporterings- og evalueringsfasen. Først vil vi beskrive de formelle prosessene rundt rapporteringsfasen. Deretter ønsker vi å se på hvorvidt det er legitimt med budsjettunderskudd og hvilke konsekvenser dette eventuelt har. Avslutningsvis vil vi beskrive de uformelle prosessene rundt evaluering og rapportering.

### 5.4.1 Månedlig rapportering

Samtlige somatiske avdelinger og klinikker på nivå 2 er pålagt å sende inn en skriftlig rapport til økonomi- og finansdirektør ved månedslutt. Dette er en standardrapport som skal inneholde inntekter, kostnader, budsjettavvik, aktivitetsavvik, fristbrudd, brudd på ventetidsgaranti, sykefravær og epikrisetid. Epikriserapport er et oppdatert notat om sykehusoppholdet til den enkelte pasient som skal sendes til fastleger. Det kreves at 100 % av epikriserapportene skal ut innen 7 dager. Med fristbrudd så menes planlagte pasienter som henvises til en avdeling/klinikk og får en garantitid, men som ikke behandles innen den lovpålagte fristen. Epikriserapportering og fristbrudd kan klassifiseres som typiske kvalitetsmål. Hvilke andre kvalitetsmål enhetene måles på varierer, og er avhengig av virksomhetens oppgaver. Klinikkdirektør ved Kirurgisk serviceklinikk forteller blant annet at de blir målt på ventetid på ambulansetjenesten.

Videre er enhetene er pålagt å kommentere budsjettavvikene for perioden, samtidig skal de kunne si noe om prognoser for fremtiden og hvordan de skal klare å holde balansen. Avdelingene og klinikkene kommenterer også avvik i forhold til planlagt aktivitet. På spørsmål om hvorfor enhetene kommenterer på avvik svarer avdelingsdirektør ved Medisinsk avdeling følgende:

*“Vi kommenterer og rapporterer på avvik for å forklare og fortelle at vi har kontroll, at du vet hva som er årsakene til de avvikene vi har, og hvis vi kan gjøre noe med det må vi fortelle hvordan vi har tenkt å rette det opp hvis det er en skjevhet som kan forplantes videre.”*

**- Avdelingsdirektør ved Medisinsk avdeling**



Økonomi- og finansdirektøren påpeker at enhetene rapporterer på flere styringsparametere, og forklarer at dette skyldes ønsket om å fokusere på flere aspekter i styringen. Rapporten beskrives som en “miniversjon” av balansert målstyring, ettersom enhetene måles på både inntekter og kostnader, samt ulike kvalitetsparametere. Direktøren forklarer at rapportering på budsjettavvikene må kombineres med andre prestasjonsmål, ettersom det er urimelig å kun fokusere på budsjettmål i et sykehus som i all hovedsak skal ha pasienten i fokus.

### 5.4.2 Hvorfor rapporteres det?

Økonomi- og finansdirektøren er klar i sin tale når det gjelder nytten av den formelle rapporteringen:

*“Spørsmålet er hvor lang tid man skal bruke på å rapportere. Mitt svar er at jeg tror 70 % av verdien er for de som skriver. Det er en mindre verdi for meg eller andre lengre opp i systemet i forhold til verdien der ute. Det har jeg sagt til nivå 2 og til controllerkorpset. Jeg håper flere reflekterer over oppnådd resultat og hva som må til for eventuelt å justere kurs eller fortsette. Det er der det ligger. Det er også en tydelig ansvars plassering, det er begrenset hva jeg kan gjøre.”*

**- Økonomi- og finansdirektør**

Samtlige ledere og kontrollere understøtter direktørens utsagn, og mener at til tross for at de er pålagt å rapportere så er det i aller høyeste grad relevant for enhetenes egen del. Likevel fremkommer det i oppfølgingsspørsmål at de i mindre grad bruker denne informasjonen aktivt til å gjøre endringer i driften. Direktøren ved Medisinsk avdeling understøtter dette:

*“Det viktigste for meg er å ha en forståelse av regnskapsutviklingen i forhold til det jeg vet om driften. Hvis jeg kan forstå og forklare hvorfor et regnskap går opp og ned og jeg har kontroll på det da kan jeg si litt om fremtiden. Da er jeg fornøyd.”*

**- Avdelingsdirektør ved Medisinsk avdeling**

Vi finner med andre ord at regnskapsrapporten brukes til kontroll og historisk dokumentasjon.

### 5.4.3 Avviksanalyser

På nivå 2 brukes det svært mye tid og ressurser på avviksanalyser. Respondentene oppfatter avviksanalyser som et sentralt styringsverktøy i rapporterings- og evalueringsfasen.

Avdelingsdirektør ved Radiologisk avdeling beskriver avviksanalysene som hele bakgrunnen

for å kunne endre virksomheten. Vi finner at analysene som brukes på operativt nivå ikke er formaliserte. Det vil si controllerne ikke dekomponerer budsjettavvikene i henholdsvis pris-, volum- og produktivitetsavvik. Derimot forsøker enhetene å finne forklaringer på oppståtte avvik gjennom diskusjoner med ansatte.

Klinikkdirektør ved Ortopedisk klinikk forteller at klinikken bruker avviksanalysene som vurderingsgrunnlag i beslutninger i driften. Han beskriver analyser mellom regnskap og budsjett som et verktøy for å se konsekvenser, og hvor de kan hente penger fra:

*“Vi brukte avviksanalyser her om dagen da vi lurte på om vi hadde nok penger til å opprette en ny stilling, selv om vi ikke hadde budsjettet med det. Ved å gjøre en analyse ser en at vi bruker mindre enn budsjettet et annet sted i driften, og dette vil vedvare. Da vil underforbruket dekke den nye stillingen. Så da opprettet vi den.”*

– **Klinikkdirektør ved Ortopedisk klinikk**

#### **5.4.4 Er det legitimt med budsjettunderskudd?**

Det er en felles oppfatning blant direktørene at budsjettoverskridelse er akseptert så lenge årsakene til dette kan forklares. Selv sier økonomi- og finansdirektøren at dersom man kan begrunne avvikene, så er det legitimt å ha budsjettunderskudd. Det er åpent for underskudd ved slutten av perioden, men det er en klar forventning at enhetene budsjetterer i balanse. Uforutsette hendelser som ikke med rimelighet kan dekkes innenfor enhetens budsjett blir vurdert. Avdelings- og klinikkdirektørene opplever budsjettunderskudd som legitimt dersom det kan forklares. Likevel skal enhetene forsøke å igangsette tiltak dersom det er mulig å korrigere avvikene. Avdelingsdirektør ved Medisinsk avdeling gir et eksempel på et budsjettunderskudd som ble godtatt av ledelsen:

*“I fjor hadde vi et lite underskudd. Det ble akseptert fordi det var nye medisiner på markedet som vi bestemte oss for å gi.”*

– **Avdelingsdirektør ved Medisinsk avdeling**

Som en konsekvens av store og vedvarende budsjettunderskudd opplever respondentene tettere oppfølging fra økonomiavdelingen:

---

*“ Når det er så store avvik så må man begynne med drastiske tiltak, da ble det snakk om å legge ned og bemanne ned, samt å slå sammen virksomheter. Dette måtte vi gjøre på avdelingsnivå for å holde budsjett. ”*

**- Avdelingsdirektør ved Medisinsk avdeling**

Respondentene forklarer at de prioriterer å iverksette tiltak i de tilfeller hvor ledelsen påpeker at avvikene må korrigeres. Dette gjelder særlig avvik som skyldes strukturelle forhold som vil generere underskudd også i fremtiden.

### **5.4.5 Uformelle diskusjoner**

I tillegg til formell rapportering diskuteres avvik i uformelle diskusjoner mellom kollegaer på nivå. Avdelingsdirektør ved Radiologisk avdeling forteller at de forsøker å finne forklaring på avvik gjennom samtaler med de ansatte:

*“ Hvis dere ikke hadde kommet nå skulle jeg diskutert overskridelse på medisinske forbruksvarer med en av legene som bruker dette mest. ”*

**- Avdelingsdirektør ved Radiologisk avdeling**

I noen av enhetene er det hyppige diskusjoner rundt økonomiske forhold, spesielt mellom direktør og controller. Det er usikkert hvorfor det varierer, men en hypotese kan være direktørens interesse for administrasjon og økonomi. I de avdelinger hvor uformelle diskusjoner foregår i stor grad og det er en tettere oppfølging av regnskap og budsjett, kan det virke som direktøren er spesielt interessert i økonomi.

I rapporterings- og evalueringsfasen brukes styringsinformasjonen for å gjøre tiltak i driften dersom årsaken til avviket er påvirkbart. Likevel vil avvikene i mange tilfeller bli godtatt av sykehusledelsen og dermed ikke ha noen konsekvenser for driften på nivå 2. I disse tilfellene brukes avvikanalyser for å forklare hvorfor det var nødvendig å bruke mer ressurser enn budsjettet. Vi finner at styringsinformasjonen ikke brukes i utarbeidelse og revidering av strategier eller budsjett. Dette medfører et brudd mellom evaluering/rapporteringsfasen og strategi/planleggingsfasen.

## 5.5 Oppsummering av empiri

Vi vil her gi en kort oppsummering av hvilke regnskapsbaserte styringsverktøy som brukes i de ulike fasene i styringssirkelen.

### *Strategisk planlegging*

Strategiarbeidet går i stor grad ut på å definere tiltak som skal bidra til at sykehuset når sine overordnede målsetninger. I strategiprosessen brukes ikke regnskapsbaserte styringsverktøy, og utformingen av tiltak bygger i stor grad på “idémyldring”.

### *Planlegging og budsjettering*

Avdelingene og klinikkene utarbeider sitt budsjett med utgangspunkt i fjorårets regnskap og tidligere budsjett. I denne fasen brukes avviksanalyser for å avgjøre om neste års budsjett skal korrigeres. Det brukes i liten grad kalkyler i budsjettarbeidet.

### *Drift og måling*

Avdelingene og klinikkene styrer til en viss grad på kostnadssiden, og bruker kostnadsbudsjettet for å kontrollere personellforbruk og medisinske forbruksvarer. Inntekter og aktivitet betraktes som faktorer som ikke kan påvirkes. Vi finner kun bruk av enkle kalkyler i driften. Vi finner ingen bruk av mer raffinerte kalkyler, som eksempelvis bruk av ABC-kalkyler.

### *Rapportering og evaluering*

Avviksanalyser er det mest brukte regnskapsbaserte styringsverktøyet i rapporterings- og evalueringsfasen. Enhetene forklarer at de rapporterer mest for sin egen del. Likevel får vi inntrykk av at avviksanalysene hovedsakelig brukes til å forklare ressursbruk ovenfor ledelsen. Vi finner at det er stort fokus på rapportering og avvik, men at de regnskapsbaserte styringsverktøyene i mindre grad brukes til å iverksette tiltak eller til å revidere strategi og budsjett.

---

## 6. Analyse (Hovedfunn)

I dette kapitlet foretas det en kvalitativ analyse av den innsamlede empirien med utgangspunkt i det teoretiske rammeverket presentert i kapittel to. Analysen har bestått av å fortolke intervjuobjektene utsagn. Det gis her en presentasjon av utredningens hovedfunn i lys av valgte normative og/eller deskriptive teorier.

### 6.1 Innovative regnskapsbaserte styringsverktøy brukes ikke på nivå 2

Et av de mest sentrale funnene i empirien viser at innovative regnskapsbaserte styringsverktøy ikke brukes i avdelingene og klinikkene ved Haukeland universitetssykehus. Dette til tross for at styringsprinsippene hentet fra New Public Management skulle tilrettelegge for bruk av styringsverktøy hentet fra det private næringsliv (Hood, 1995).

Olsen (2012) påviste i sin doktoravhandling at aktivitetsbasert kalkulering brukes i helsesektoren. Ettersom sykehusene er blitt selvstendige helseforetak med økt beslutningsmyndighet over aktivitetsnivå og pasienttilbud, tilsier dette at interessen for aktivitetsbasert kalkulasjon skulle ha økt (Hoff & Bjørnenak, 2005). Men det viser seg i midlertidig at ingen av enhetene ved nivå 2 bruker aktivitetsbasert kalkulasjon som et styringsverktøy.

Gjennom datainnsamlingen finner vi at avdelingene og klinikkene benytter seg av et styringsverktøy som har likhetstrekk med balansert målstyring. Empiriske funn viser at enhetene både har budsjettmål og forskjellige kvalitetsmål i driften. Dette stemmer overens med teorien om balansert målstyring, hvor det inkluderes både finansielle og ikke-finansielle prestasjonsmål (Kaplan & Norton, 1992). Under intervjuene fremkom det at enhetene er pålagt å rapportere flere styringsparametere enn kun økonomiske, og prestasjonsmålingen beskrives som "en miniversjon av balanced scorecard". I følge Kaplan og Northon (1992) skal balansert målstyring i større grad sørge for at det er kobling mellom strategien og handlingene som blir utført i virksomheten. Likevel kan ikke bruken av finansielle og ikke-finansielle nøkkeltall i avdelingene og klinikkene fullt ut kalles balansert målstyring. De ikke-finansielle måleindikatorer rapporteres for å oppfylle krav og forventninger, og ikke som grunnlag for å implementere strategi. Dette kan forklares ut fra institusjonell teori,

nærmere bestemt tvangsgenerert isomorfisme. Helsedirektoratet krever en rapportering på måltall som ventetid og epikrisetid, og vi ser at departementets pålegg kan trekkes helt ned til avdelings- og klinikknivå. Slik vil prestasjonsmålene som rapporteres ha en legitimerende funksjon, og brukes ikke for å koble virksomhetens strategi opp mot driften.

## 6.2 Enhetene bruker utelukkende tradisjonelle regnskapsbaserte styringsverktøy

Empiriske funn viser at enhetene ved nivå 2 benytter seg utelukkende av de tradisjonelle regnskapsbaserte styringsverktøyene budsjett, avviksanalyser og enkle kalkyler. Et fellestrekk ved de regnskapsbaserte styringsverktøyene er at de er relativt enkle i utforming.

| I – innovative, T - tradisjonelle | Enheter ved nivå 2, Haukeland Universitetssykehus |                   |                    |                      |                          |
|-----------------------------------|---|-------------------|--------------------|----------------------|--------------------------|
| Regnskapsbaserte styringsverktøy  | Medisinsk avdeling                                | Kirurgisk klinikk | Ortopedisk klinikk | Radiologisk avdeling | Kirurgisk serviceklinikk |
| Balanced Scorecard (I)            | Noe i bruk  | Noe i bruk        | Noe i bruk         | Noe i bruk           | Noe i bruk               |
| ABC-kalkyler (I)                  | Nei   | Nei               | Nei                | Nei                  | Nei (har brukt)          |
| Budsjett (T)                      | Ja  | Ja                | Ja                 | Ja                   | Ja                       |
| Avviksanalyser (T)                | Ja  | Ja                | Ja                 | Ja                   | Ja                       |
| Selvkost/bidragkalkyler (T)       | Ja  | Ja                | Ja                 | Ja                   | Ja                       |

Tabell 5: Oversikt over regnskapsbaserte styringsverktøy brukt på nivå 2

En studie av Østergren og Bjørnenak (2011) avdekker at budsjettet er det mest utbredte og brukte styringsverktøyet i norske bedrifter. Olsen (2012) finner også at budsjettet har høy relevans i helsesektoren. Controllere og mellomledere i vår studie oppfatter budsjettet som det viktigste regnskapsbaserte styringsverktøyet i avdelingene og klinikkene. Likevel kan det diskuteres hvilken styringsfunksjon budsjettet har. Dette vil vi komme tilbake til i funn 3.

Avdelingene og klinikkene gjør budsjettet mer relevant i økonomistyringen ved å måle utviklingen i driften mot budsjettet. De avvikene som oppstår mellom drift og budsjett (budsjettavvik) rapporteres månedlig. I følge Kaplan og Atkinson (1998) kan et budsjettavvik dekomponeres til henholdsvis volum-, pris- og produktivitetsavvik. Vi finner

at controllerne ikke dekomponerer avvikene for å finne årsaken til avvik. Det kan derfor diskuteres hvorvidt det gjøres bruk av analyser for å finne årsaken til budsjettavviket. Selv om budsjettavviket synliggjøres i rapporteringen, utføres det ingen formaliserte analyser av hva avviket skyldes. Siden avdelingene og klinikkene ikke dekomponerer og gjør mer detaljerte avviksanalyser reduserer de muligheten for å få frem relevant styringsinformasjon. En grunn til at enhetene ikke dekomponere avvikene kan skyldes den komplekse produksjonsprosessen som gjør det vanskelig å hente ut adekvate data. Dette medfører at controllerne må finne forklaring på avvikene gjennom uformelle diskusjoner med nøkkelpersonell.

Enhetene bruker kun enkle kalkyler i økonomistyringen. Behovet for bedre kostnadsstyring i sykehus skulle tilsi at styringen skulle bli mer orientert mot aktivitet, hvor et viktig styringsverktøy i denne sammenhengen vil være kalkyler (Hoff & Bjørnenak, 2005). Dette gjorde at vi forventet fokus på kostnadskontroll også på nivå 2, gjerne ved hjelp av mer avanserte kalkyler. På denne måten kan enhetene i større grad bruke kostnadsanalyser til å støtte arbeidet med å styre kostnadene på operativt nivå. Vi finner midlertidig kun bruk av enkle kalkyler som nærmest kan karakteriseres som kostnadsoverslag. Disse kalkylemetodene omfatter kun den direkte ressursbruken, og har blitt kritisert for å være for enkle og lite nøyaktige (Kaplan & Johnson, 1987). Dermed kan det diskuteres om kalkylene gir relevant informasjon, og er et godt egnet regnskapsbasert styringsverktøy for avdelingene og klinikkene.

## 6.3 Legitimering er de regnskapsbaserte styringsverktøyenes viktigste funksjon

### *Budsjettet og avviksanalysenes funksjon*

Funn fra empirien viser at budsjettet ikke brukes som et strategisk styringsverktøy på nivå 2. Budsjettet utformes utelukkende på historiske budsjett og regnskapstall, og vil således ikke være et uttrykk for strategien i finansielle termer (Anthony & Young, 2003). Flere av respondentene oppfatter budsjettet som urealistisk og synes budsjettet er mindre relevant for beslutninger i driften. Forklaringen på hvorfor enhetene likevel bruker mye tid og ressurser på utforming av budsjettet kan finnes i institusjonell teori, herunder tvangsgenerert isomorfisme (DiMaggio og Powell, 1983). Enhetene på nivå 2 er pålagt av sykehusledelsen å ha et budsjett, og innretter seg dette for å innfri forventninger fra sykehusledelsen. Budsjettet

er et initiativ ovenfra og ned, dermed føler ledelsen på nivå 2 seg forpliktet til å utarbeide et budsjett. Enhetene bruker dermed budsjettet som et formelt verktøy for å oppnå legitimitet og ikke som et strategisk styringsverktøy.

Budsjettet gjøres mer relevant ved at enhetene identifiserer budsjettavvik i den fasen Anthony og Young (2003) kaller rapportering - og evalueringsfasen. Bruken av budsjettet til å identifisere avvik stemmer overens med oppfølging og evalueringsformålet til Bergstrand (2009). I evalueringsfasen sammenlignes budsjettallene med regnskapstallene for å avdekke eventuelle budsjettavvik i avdelingene og klinikkene, noe som sammenfaller med Malmi og Browns teori om budsjettets formål. De hevder at budsjettets hovedoppgave er å analysere avvik fra vedtatte planer for å så kunne sette i gang tiltak (Malmi & Brown, 2008). Vi finner derimot at nivå 2 i all hovedsak benytter informasjon fra avvikanalysene som grunnlag for å forklare avvik enn for å iverksette tiltak. Dermed synes enhetene å være opptatt av oppfølgingsrutiner, men ikke av økonomiske hensyn. På denne måten oppfatter de sitt økonomiansvar som å være et rapporteringsansvar heller enn å være et konsekvensansvar (Nyland & Østergren, 2008). En forklaring på hvorfor enhetene har så stort fokus på budsjettavvik kan forklares med utgangspunkt i institusjonell teori, hvor legitimering anses som styringsverktøyets viktigste funksjon. Nivå 1 krever at enhetene skal forklare avvikene. Avdelingene og klinikkene bruker avvikanalyser som et verktøy til å forklare ovenfor ledelsen hvorfor det var riktig å bruke mer ressurser enn det som opprinnelig var tildelt. Med andre ord bruker ledelsen ved nivå 2 avvikanalysene for å tydeliggjøre behovet for ressurser.

Budsjettets formål om oppfølging og evaluering (Malmi & Brown, 2008), er nært knyttet til den diagnostiske bruken av et økonomistyringssystem. For at budsjettet skal fungere optimalt som et diagnostisk styringsverktøy er det viktig at avdelingene og klinikkene følger opp signifikante avvik ved å igangsette virkningsfulle tiltak. Som vist ovenfor iverksetter enhetene tiltak i mindre grad. En mulig årsak til at enhetene ikke iverksetter virkningsfulle tiltak kan forklares med begrenset handlingsrom. Respondentene forklarer at enhetene er pålagt å opprettholde et visst aktivitetsnivå og det vil således være utfordrende å igangsette kostnadsbesparende tiltak. For å sikre en diagnostisk bruk må styringsverktøyene være konstruert for å motivere til endring. Vi finner at samtlige kontrollere og mellomledere oppfatter budsjettunderskudd som legitimt så lenge årsakene kan forklares. Insentivet til å iverksette virkningsfulle tiltak i driften vil dermed svekkes. Med andre ord får vi inntrykk av at i de tilfellene som enhetene ikke pålegges å iverksette tiltak så vil heller ikke enhetene



forsøke å korrigere avvikene. Dermed kan det trekke i retning av de krav som stilles for å bruke budsjett og avviksanalyser diagnostisk ikke er til stede (Simons, 1995).

### ***Kalkylenes funksjon***

Våre funn indikerer at kalkylenes viktigste funksjon ved nivå 2 er å synliggjøre kostnader ovenfor toppledelsen, og ikke til å ta beslutninger i enheten. Dette sammenfaller ikke med normativ styringsteori som legger til grunn at kalkylenes viktigste funksjon er å generere informasjon til beslutninger og styringsformål (Bjørnenak, 2003). En mulig årsak til at kalkylene ikke brukes i beslutninger kan skyldes kalkylenes enkle fordelingsstruktur og de vil dermed ikke gi relevant styringsinformasjon. De kalkylene som brukes i enheten tar ikke høyde for årsakssammenheng mellom kalkyleobjekt og kostnad, og vil ikke forklare hvilke faktorer som driver kostnadene i enheten (Hoff & Bjørnenak, 2005). Dette gjør det vanskelig for controllerne å skille ut faktorer som er relevant i forhold til en beslutning.

Et interessant funn fra empirien viser at initiativet til å bruke kalkyler oppstår lokalt, det vil si at avdelingene og klinikkene ikke pålegges å bruke det regnskapsbaserte styringsverktøyet. I og med at kalkylene ikke brukes til beslutninger, og det heller ikke er pålagt kan man stille spørsmål rundt hvorfor enhetene likevel bruker kalkyler. Svaret kan finnes i institusjonell teori slik den er beskrevet av Meyer og Rowan (1977). Enhetene bruker kalkyler som et verktøy for å vise sykehusledelsen at ressursene blir brukt på en god måte, for å fremstå så legitim som mulig. På denne måten fremstår enhetene som økonomisk rasjonelle aktører på tross av at informasjonen ikke er avgjørende i beslutninger. Dette viser at kalkyler kan ha flere formål enn kun lønnsomhetsberegninger (Pettersen et al., 2008).

## **6.4 Liten strukturell forskjell i bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy mellom fag- og serviceavdelinger**

Ut i fra normativ teori forventet vi å finne forskjeller i bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy mellom fag - og serviceavdelinger. Fagavdelingene forventes å være mer opptatt av å nå aktivitetsmålene i budsjettet, ettersom de er delvis finansiert gjennom aktivitet. Disse avdelingene har et større handlingsrom siden de har mulighet til å påvirke inntektene ved å øke aktiviteten. Forbrukes mer kostnader enn budsjettet, kan dette bli møtt med økte inntekter i form av økt aktivitet. Incentivelementet som ligger i den aktivitetsbaserte finansieringsordningen er derfor med på å styrke koblingen mellom budsjett og handling (Anthony & Young, 2003). Likevel begrenses mulighetene til å påvirke

inntektene fordi enhetene ikke har ledig operasjonskapasitet, og grensekostnadene blir dermed høye dersom de forsøker å øke aktiviteten. Respondentene forteller om merkostnader knyttet til innleie av personell og leie av operasjonsstuer dersom de øker kapasiteten.

Videre ville vi forventet at Kirurgisk serviceklinikk, som er rammefinansiert, ville ha bedre kostnadskontroll. Dette kan forklares med at pasientene ikke genererer inntekter og blir sett på som en utgiftspost. Dermed er det rimelig å anta at enheten ville være mer opptatt av å styre etter kostnadsbudsjettet. Uavhengig av hvordan enhetene finansieres så mener controllerne i avdelingene og klinikkene at budsjettet ikke er styrende for driften. Likevel finner vi at Kirurgisk serviceklinikk er tilbøyelig til å stryke aktivitet for å oppnå budsjettmålet, noe som trekker i retning av en mer aktiv bruk av kostnadsbudsjettet. Dette medfører større samsvar mellom planlagte og faktiske utgifter. Klinikken kan tillate seg å iverksette mer virkningsfulle tiltak ettersom kutt i aktivitet ikke rammer inntektene på samme måte som fagavdelingene. På den annen side begrenses insentivet til å bruke kostnadsbudsjettet aktivt av den milde budsjettdisiplinen. Respondentene oppfatter det som legitimt å ha budsjettunderskudd så lenge årsaken kan forklares i mangel på kontrollerbarhet (Pettersen et al., 2008). Dette kan medføre at controllerne ikke føler seg så forpliktet til å overholde budsjettet.

På bakgrunn av ulike relasjoner til pasienten forventet vi å finne forskjell i bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy mellom service- og fagavdelingene. Fagavdelingene har oftere direkte kontakt med pasientene og vi ville antatt at disse enhetene er mer opptatt av pasientens interesser enn å overholde budsjettet. Enheter med direkte pasientkontakt vil bruke styringsverktøyene mindre aktivt, og det vil i større grad kunne oppstå et gap mellom formell styringsinformasjon og operasjonelle aktiviteter. Gjennom datainnsamlingen fikk vi inntrykk av at Kirurgisk serviceklinikk brukte budsjettet noe mer aktivt enn de andre avdelingene. Denne avdelingen leverer tjenester til andre enheter ved Haukeland universitetssykehus, og har derfor ikke direkte kontakt med pasienter. Respondentene ved denne avdelingen synes å være mer opptatt av å styre etter budsjett og overholde dette mer presist enn de andre avdelingene. På en annen side ga ikke Radiologisk avdeling inntrykk av at de bruker budsjettet mer aktivt enn de andre fagavdelingene. Avdelingsdirektøren forteller at han er mest opptatt av å få kostnadsdekning for det som er medisinsk ansvarlig. Det vil således være vanskelig å konkludere med hvorvidt ulik bruk av budsjettet skyldes pasientkontakt eller andre faktorer.

---

I tillegg til noe ulik bruk av budsjett mellom fag- og serviceavdeling fant vi forskjell i bruken av kalkyler. Radiologisk avdeling og Kirurgisk serviceavdeling brukte kalkylene for å prise tjenestene knyttet til tjenestene som tilbys fagavdelingene. Fagavdelingene brukte kalkylene i større grad til å legitimere sitt ressursforbruk ovenfor ledelsen.

Det er vanskelig å konkludere med hvorvidt forskjell i bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy skyldes den strukturelle oppbyggingen av enhetene. Med unntak av noe ulik bruk av kalkyler og budsjett fant vi mindre systematiske forskjeller i anvendelsen av verktøyene mellom fag- og serviceavdelinger. Derimot fikk vi et inntrykk av at det er store individuelle forskjeller mellom respondentene ved de ulike avdelingene og klinikkene, uavhengig om det er fagavdeling eller serviceavdeling, med eller uten internprissystem. Det kan derfor se ut som at bruken av de tradisjonelle verktøyene avhenger av egenskaper hos controller og mellomleder. Dette er trekk vi kjenner igjen fra Olsen (2012). Forskjellen fra Tor- Eirik Olsens resultater er at vi finner ulik bruk av tradisjonelle verktøy, mens han studerte innovative verktøy. Videre ser vi ulik bruk mellom kontrollere og mellomledere på nivå 2, mens Olsens avhandling undersøker egenskaper hos CFO's på sykehusnivå. Likevel kan vi trekke paralleller da vi også finner at egenskaper er av betydning for hvordan verktøyene brukes.

I de avdelinger og klinikker hvor direktørene synes å være mer interessert i økonomi og ledelse brukes regnskapsverktøyene mer i den daglige styringen av enheten. Interesse synes dermed å være avgjørende for hvor mye direktørene bruker regnskapsinformasjonen aktivt i beslutninger. I disse tilfellene vil direktørene ha den økonomiske innsikten som skal til for å involvere seg i beslutninger på en reell måte. I de enheter hvor direktøren virker å være mer opptatt av informasjon generert fra styringsverktøyene finner vi også at samspillet med controller er bedre. Dette fører det til mer aktiv dialog og kommunikasjon rundt bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy. Således kan vi si at interesse hos direktør kan føre til en mer interaktiv bruk av styringssystemet.

Videre finner vi at erfaring og utdanning hos controllerne synes å være avgjørende for hvordan de tradisjonelle regnskapsbaserte styringsverktøyene brukes internt i enhetene. I sin doktoravhandling tester Olsen (2012) om det er en sammenheng mellom erfaring fra privat sektor og bruk av innovative styringsverktøy på sykehusnivå. Olsen (2012) fant indikasjoner på at det er en negativ sammenheng mellom erfaring fra privat sektor og bruk av innovative styringsverktøy. Våre funn indikerer i midlertidig at erfaring fra privat sektor fører til at

controller bruker de tradisjonelle regnskapsbaserte styringsverktøyet mer aktivt. Controllere med lengre erfaring fra privat næringsliv synes å ta større initiativ til å utvikle og tilpasse verktøyene til egen enhet. Videre finner vi at kunnskapsnivået om regnskapsbaserte styringsverktøy er høyere for de controllerne som har siviløkonomutdannelse. Spesielt ser vi en tendens til at disse controllerne bruker informasjonen som genereres fra de tradisjonelle regnskapsbaserte styringsverktøyene mer aktivt i planleggingsfasen. Eksempelvis beskriver respondentene med siviløkonomutdannelse en langt mer detaljert prosess rundt prognoser i planleggingsfasen. Slik vil disse enhetene ha større forutsetninger for å imøtekomme strategiske usikkerheter og bruke verktøyet interaktivt. Likevel er ikke vårt datamateriale tilstrekkelig for å kunne konkludere med hvorvidt utdannelse og erfaring hos controller vil påvirke bruken.

## 6.5 Årsaker til liten bruk av innovative styringsverktøy

Helseforetaksreformen som trådte i kraft 2002 bygger på styringsprinsipper hentet fra den private sektor. Dette skulle føre til at helsesektoren skulle ta i bruk moderne verktøy i form av innovative styringsverktøy for å møte styringsutfordringer. Senere påviste Tor- Eirik Olsen (2012) bruk av innovative regnskapsverktøy på foretaksnivå i sykehussektoren. I intervjuprosessen forventet vi derfor å finne bruk av innovative regnskapsbaserte styringsverktøy på nivå 2 ved Haukeland universitetssykehus. Våre empiriske funn indikerer i midlertidig lav innovasjonsevne ved nivå 2 når det gjelder bruken av mer moderne regnskapsbaserte styringsverktøy. For å forstå dette må vi se hen til andre deler av styringssystemet enn kun de økonomiske styringsprinsippene. Det vil også være vesentlig å forstå hvilke rammebetingelser som eksisterer for bedriften. Hvorvidt styringsverktøyene vil kunne brukes til sitt formål, avhenger av organisasjonens omgivelser (Bergstrand, 2009).

Lav bruk av innovative regnskapsbaserte styringsverktøy kan forklares med utgangspunkt i Malmi og Browns brede definisjon av økonomisk styring. Andre dimensjoner enn kun den økonomiske, vektlegges i styringen av klinikkene og avdelingene. De *administrative prinsippene* beskriver enhetens regler og prosedyrer. Enhetene pålegges å utføre fire oppgaver; pasientbehandling, utdanning, opplæring av pasienter og pårørende samt forskning. Disse er forankret både i sykehusets strategidokument og i helseforetaksloven, og kan karakteriseres som en del av de administrative styringsprinsippene i enhetenes komplette styringspakke. Av intervjuene kommer det klart frem at alle respondentene har et bevisst

---

forhold til oppgavene. Lederne forteller at i mange tilfeller vil ikke regnskapsbasert styringsinformasjon sammenfalle med hva som er riktig i henhold til eksempelvis prosedyrer og lover. Dermed vil disse dimensjonene motvirke hverandre og konsekvensen er at økonomisk styringsinformasjon blir mindre relevant til fordel for å opprettholde de administrative styringsprinsippene. Eksempelvis forteller controllerne at det ikke vil være relevant å bruke en ABC- kalkyle for å finne den optimale pasientsammensetningen (produktmiksen), ettersom denne styringsinformasjonen likevel begrenses av prioriteringsforskriften. Med andre ord vil de administrative styringsprinsippene begrense muligheten for å bruke innovative styringsverktøy i beslutninger og handlinger (Malmi & Brown, 2008).

Den *kulturelle dimensjonen* i styringspakken kan gi økt forståelse av hvorfor vi ikke finner bruk av innovative regnskapsbaserte styringsverktøy ved nivå 2. Empirien viser at pasienthensyn gjennomsyrrer kulturen, og vil på denne måten virke overgripende for den totale styringspakken. Helsefaget er sterkt forankret i kulturen, og det er ikke kultur for å basere beslutninger på informasjon fra innovative regnskapsbaserte styringsverktøy. Kliniske beslutninger tas på bakgrunn av medisinske hensyn, og de ansatte er negative til å bruke eksempelvis ABC som et verktøy for å effektivisere driften. Av intervjuprosessen fremgår det tydelig at det er legenes verdier som får gjennomslag i beslutninger, dette fører til at insentivene til å ta i bruk innovative styringsverktøy svekkes. Økonomidirektøren forteller at fagforeningene og ansatte ofte stiller seg negativ til styringsprinsippene i NPM. Dette kan være med på å forklare hvorfor innovative styringsverktøy ikke er tatt i bruk på avdelings- og klinikknivå.

Svaret på hvorfor vi finner lite bruk av raffinerte kalkyler (ABC) i avdelingene og klinikkene kan også finnes i kost-nytte teori. En mulig årsak kan være at ABC- kalkyler er svært tid- og ressurskrevende å gjennomføre (Hoff & Bjørnenak, 2005). Samtlige avdelings- og klinikkdirektører ser ikke nytteverdien av å bruke ABC. Et sentralt moment er også at controllerne ved enhetene ikke anser informasjonen gitt av ABC-kalkyler som relevant for styringen. Ut i fra teori om kost - nytte vil det derfor ikke være rasjonelt å innføre ressurskrevende kalkyler dersom informasjonen ikke kan brukes for styringsformål.

Ouchis rammeverk kan også brukes for å forstå manglende anvendelse av innovative verktøy på nivå 2. For at innovative styringsverktøy skal være relevant for styringen, kreves det at avdelingene og klinikkene ved Haukeland universitetssykehus har gode og konkrete uttrykk

for resultater (Pettersen et al., 2008). Innovative regnskapsbaserte styringsverktøy vil med andre ord kunne brukes dersom enhetene er i stand til å konkretisere tjenesteproduksjonen og definere klare resultatmål. Ved enhetene synes det i midlertidig å være vanskelig å beskrive produksjonen av helsetjenestene på en meningsfull måte. Aktivitetene ved sykehuset er i stor grad integrerte, og pasienten beveger seg på tvers av avdelinger og klinikker i løpet av behandlingsforløpet. Følgelig vil det være vanskelig å måle sammenhengen mellom ressursinnsats og resultat. Måleproblemene fører til begrenset kunnskap om de ulike aktivitetenes kostnadsdrivere. Eksempelvis vil det være utfordrende å utvikle gode kvantifiserte prestasjonsmål for balansert målstyring. Samtidig vil det være vanskelig å gjøre bruk av mer raffinerte kalkyler, da dette setter krav til en mer detaljert kostnadsfordeling og kunnskap om kostnadskausalitet. Vi anser derfor måleproblemer som en vesentlig faktor for at enhetene ikke tar i bruk innovative regnskapsbaserte styringsverktøy.

Gjennom empirien finner vi utbredt bruk av *profesjonsstyring* på nivå 2 ved Haukeland universitetssykehus. Dette er antakelig et resultat av uklare resultatmål, lav grad av målbart resultat og dårlig kausalkunnskap. Utøvelse av profesjonelt skjønn blir derfor styrende ved enhetene (Ouchi, 1977). Med profesjonsstyring vil ikke regnskapsbaserte styringsverktøy anses som relevant, fordi det er legenes og sykepleiernes faglige vurderinger som legges til grunn i beslutningsprosesser. Med andre ord vil det være det være annen informasjon enn det som fremkommer av innovative regnskapsbaserte styringsverktøy. Dette kan altså forklare hvorfor enhetene ikke gjør bruk av innovative regnskapsbaserte styringsverktøy.

---

## 7. Konklusjon og avslutning

Vi vil i dette kapittelet gjøre noen oppsummerende refleksjoner omkring vår oppgave og våre hovedfunn, drøfte mulige feilkilder og gi forslag til videre studier.

### 7.1 Konklusjon

Formålet med denne utredningen har vært å kartlegge hvilke regnskapsbaserte styringsverktøy som brukes på nivå 2. Samtidig som vi har undersøkt hvilke funksjoner disse har. Med utgangspunkt i NPM og Tor-Eirik Olsens doktoravhandling, ville vi forvente at nivå 2 benyttet seg av innovative regnskapsbaserte styringsverktøy. Likevel finner vi at avdelingene og klinikkene ved Haukeland universitetssykehus utelukkende benytter seg av tradisjonelle regnskapsbaserte styringsverktøy. Budsjett og avviksanalyser er de mest utbredte regnskapsbaserte styringsverktøyene på nivå 2. Enhetene bruker enkle kalkyler, som nærmest kan karakteriseres som kostnadsoverslag. Kalkylene utformes lokalt i tilfeller hvor controller anser de som relevante.

Avdelinger og klinikker bruker i all hovedsak tradisjonelle regnskapsbaserte verktøy til å rapportere til sykehusledelsen, og mindre som grunnlag i beslutninger og styring av egne enheter. Dermed kan vi konkludere med at verktøyene har en legitimerende funksjon.

Det ligger en klar forventning fra ledelsens side om at enhetene utformer et eget årsbudsjett. Budsjettet brukes i enhetene fordi det foreligger et krav om det, og lite til styring og beslutninger i driften. Ved å budsjettere vil enheten fremstå som legitime ovenfor sykehusledelsen. Avviksanalysene brukes i stor grad til å forklare sykehusledelsen hvorfor avvik oppstår, og mindre som grunnlag for å sette i gang nødvendige tiltak for å endre driften. Budsjettavviket vil oppfattes som akseptabelt, så lenge årsaken til avviket kan forklares og ikke regnes som påvirkbart. Kalkyler brukes som et verktøy for å legitimere ressursbruken ovenfor sykehusledelsen. Enhetene ønsker å synliggjøre sine kostnader hovedsakelig av to årsaker; for å få godkjenning av ledelsen til å gjøre endringer i driften og synliggjøre behovet for ressurser.

Avslutningsvis fant vi indikasjoner på noe ulik bruk av de regnskapsbaserte styringsverktøyene mellom enhetene. Det kan se ut som dette skyldes egenskaper hos controller og direktører ved enhetene, og ikke strukturelle forskjeller mellom enhetene.

## 7.2 Intervjuformens svakheter

I arbeidet med denne utredningen har vi gjennomført kvalitative dybdeintervjuer. Kvaliteten på vår evne til å forklare og uttrykke de økonomiske begrepene vil påvirke hvorvidt respondentene er i stand til å gi en god beskrivelse av fenomenet. Vi opplevde gjentatte ganger at intervjuobjektene synes å ha ulik forståelse av enkelte økonomiske begreper. Dette kan utgjøre en risiko for at funnene ikke reflekterer formålet med studien.

Under dybdeintervju er det en risiko for at våre intervjuobjekter har svart ut i fra hva de tror er forventet. Flere av respondentene svarer at budsjettunderskudd ikke er legitimt. På oppfølgingsspørsmål rundt budsjettavvik viser det seg i midlertidig at budsjettunderskudd faktisk er legitimt så lenge avvikene kan forklares. Dette henger sammen med at respondentene i første runde svarer ut i fra det de tror vi ønsker å høre.

## 7.3 Forslag til videre forskning

Avhandlingen har forsket på bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy på enhetsnivå ved Haukeland universitetssykehus. Hensikten har vært å se hvilke funksjoner disse har. Etter intervjuene satt vi igjen med et inntrykk av at egenskaper hos controller og mellomleder påvirker hvordan de regnskapsbaserte styringsverktøyene brukes i enhetene. Likevel har vi ikke tilstrekkelig datamateriale for å kunne si noe sikkert om dette. Det ville derfor vært svært interessant å forske videre på hvorvidt controllers utdanning er avgjørende for hvordan hver enkelt avdeling eller klinikk gjør bruk av verktøyene. En studie kunne for eksempel vært å utforske hvorvidt utdanningsnivå og erfaring fra privat næringsliv er faktorer som vil påvirke hvordan regnskapsbaserte styringsverktøy tas i bruk på enhetsnivå ved sykehus.



---

## 8. Litteraturliste

### Bøker

Anthony, R. N., & Young, D. W. (2003). *Management control in nonprofit organizations* (7. edition). New York: McGraw-Hill/Irwin.

Bergstrand, J. (2009). *Accounting for management control*. Lund: Studentlitteratur AB.

Busch, T. (2000). *Økonomistyring i offentlig sektor: Noen teoretiske og konseptuelle problemstillinger*. Høgskolen i Sør Trøndelag: Avdeling for økonomisk- administrativ utdanning.

Busch, T., Johnsen, E., & Vanebo, J. O. (2012). *Økonomistyring i det offentlige* (4. utgave). Oslo: Universitetsforlaget.

Hoff, K. G., & Bjørnenak, T. (2005). *Driftregnskap og budsjettering* (4. utgave). Oslo: Universitetsforlaget.

Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser: Innføring i samfunnsvitenskap og metode* (2. utgave). Kristiansand: Høyskoleforlaget .

Johannessen, A., Kristoffersen, L., & Tufte, P. A. (2004). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (2. utgave). Oslo: Abstrakt forlag.

Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (1998). *Advanced Management Accounting* (3. edition). New Jersey: Prentice Hall Inc.

Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1999). *The Design of Cost Management Systems* (2. edition). Prentice-Hall.

Kaplan, R. S., & Johnson, H. T. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.

Kvale, S. (1997). *Det kvalitative forskningsintervju*. Oslo: Gyldendal Akademisk.

Kvale, S., & Brinkmann, S. (2009). *Det kvalitative forskningsintervju* (2. utgave). Oslo: Gyldendal akademisk.

Mauland, H., & Mellempvik, F. (2004). *Regnskap og økonomistyring i staten*. Oslo: Cappelen akademisk forlag.

Mellempvik, F., & Olson, O. (1996). *Regnskap i forandring: Utvikling, spredning og bruk av kommuneregnskap*. Oslo: Cappelen akademisk forlag AS.

Opstad, L. (2003). *Økonomisk styring i helse- og sosialsektoren* (2. utgave). Oslo: Gyldendal akademisk.

Otley, D. T. (1987). *Accounting Control and Organizational Behaviour*. London UK: Heinemann Ltd.

Pettersen, I. J., Magnussen, J., Nyland, K., & Bjørnenak, T. (2008). *Økonomi og helse* (2. Utgave). Oslo: Cappelen Damm AS.

Postholm, M. B. (2010). *Kvalitativ metode: En innføring med fokus på fenomenologi, etnografi og kasusstudier* (2. utgave). Oslo: Universitetsforlaget.

Selnes, F. (1999). *Markedsundersøkelser* (4. utgave). Oslo: Tano Ascehoug.

Simons, R. (1995). *Levers of Control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press.

Simons, R. (2000). *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy: text and cases*. Boston: Prentice Hall.

Yin, R. K. (1994). *Case Study Research: Design and methods* (2. edition). Thousand Oaks: Sage Publications.

Yin, R. K. (2009). *Case Study Research: Design and methods* (4. utgave). Thousand Oaks: Sage.

---

## Studier og rapporter

Nyland, K. (2003). *Styringssystemenes relevans i norske sykehus*. Doktoravhandling, NHH.

Nyland, K., & Østergren, K. (2008). *Økonomisk styring i helseforetak- avdelingslederens holdning til økonomiansvar*. SNF-rapport 06/08.

Olsen, T. E. (2012). *Diffusion and adaption of management accounting innovations in the public sector: The case of Norwegian health entities and institutions within higher education*. PhD thesis No.2012/08, NHH, Department of Accounting, Auditing and Law.

## Artikler fra tidsskrift

Aastvedt, A. (2010). Kommuneregnskapet- nyttig for hvem og til hva? *Magma- ECONAs tidsskrift for økonomi og ledelse* (Nr. 8).

Bjørnenak, T. (1993). ABC- hva er D? Grunnleggende prinsipper i aktivitetsbasert kalkulasjon. *Praktisk økonomi og ledelse* (9 nr. 2), ss. 15-22.

Bjørnenak, T. (2003). Strategisk økonomistyring- en oversikt. *Magma- ECONAs tidsskrift for økonomi og ledelse* (Nr.2), ss. 21-28.

Bjørnenak, T. (2010). Ulike systemer for ulike formål? *Magma- ECONAs tidsskrift for økonomi og ledelse* (Nr. 4).

Bjørnenak, T., & Kaarbøe, K. (2011). Dynamiske styringssystemer- hva er det? *Magma- ECONAs tidsskrift for økonomi og ledelse* (Nr.5), ss. 22-30.

Chenhall, R. H. (2003). Management Control Systems Design within its Organizational Context: Findings from contingency- based research and directions for the future. *Accounting Organizations and Society* (Vol. 28), ss. 127-168.

Christensen, T. (2006). Staten og reformenes forunderlige verden. *Nytt Norsk Tidsskrift* (Nr. 3).

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review* (Vol. 48, No. 2), ss. 147-160.

Grund, J. (2000). Sykehus- hvordan bør de styres? *Magma- ECONAs tidsskrift for økonomi og ledelse* (Nr. 5).

Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1989). *Fourth Generation Evaluation*. Newbury Park: Sage Publications.

Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1985). *Naturalistic Inquiry*. Beverly Hills: Sage Publications.

Hood, C. (1995). The 'New Public Management' in the 1980's: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society* (Vol. 20, No. 2/3), ss. 93-109.

Johanson, D., & Madsen, D. Ø. (2013). Økonomisk styring i Norge. *Magma- ECONAs tidsskrift for økonomi og ledelse* (Nr. 6), ss. 18-20.

Johnsen, P. H., & Østergren, K. (2003). *Økonomisk styring for forandring*. Notatserie i helseøkonomi, Universitetet i Bergen, Programmet for helseøkonomi (HEB).

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard- Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review* (Vol 1. ), ss. 71-79.

Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management Control Systems as a Package- Opportunities, challenges and reserarch directions. *Menagement Accounting Research* (Vol. 19), ss. 287-300.

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology* (Vol. 83, No 2), ss. 340-363.

Nyland, K., & Pettersen, I. J. (2010). Økonomistyring i staten- likhet eller mangfold? *Magma- ECONAs tidsskrift for økonomi og ledelse* (Nr. 4), ss. 27-35.

Orton, J. D., & Weick, K. E. (1990). Loosely Coupled Systems: A Reconceptualization. *Academy of Management Review* (Vol 15, No. 2), ss. 203-223.

---

Ouchi, W. G. (1977). The Relationship between Organizational Structure and Organizational Control Mechanisms. *Administrative Science Quarterly* (Vol. 22), ss. 95-113.

Pettersen, I. J., & Nyland, K. (2008). Mellom politikk og marked- om styringsutfordringer i statlige helseforetak. *Magma- ECONAs tidsskrift for økonomi og ledelse* (Nr.4).

Tangenes, T. (2007). Når to finansielle måltall møter ressursbasert firmateori og fremvokst strategi. *Magma- ECONAs tidsskrift for økonomi og ledelse* (Nr. 3).

## Internettider

Helse- Bergen. (2010a). *Kirurgisk klinikk*. Hentet mars 1, 2014 fra <http://haukeland.no/omoss/avdelinger/kirurgisk-klinikk/Sider/om-oss.aspx>

Helse- Bergen. (2010b). *Kirurgisk serviceklinikk (KSK)*. Hentet mars 1, 2014 fra <http://haukeland.no/omoss/avdelinger/ksk/Sider/enhet.aspx>

Helse- Bergen. (2010c). *Medisinsk avdeling*. Hentet mars 2, 2014 fra <http://haukeland.no/omoss/avdelinger/medisinsk/Sider/om-medisinsk-avdeling.aspx>

Helse- Bergen. (2010d). *Om oss*. Hentet februar 27, 2014 fra <http://www.helse-bergen.no/omoss/Sider/side.aspx>

Helse- Bergen. (2010e). *Ortopedisk klinikk*. Hentet mars 2, 2014 fra <http://haukeland.no/omoss/avdelinger/ortopedisk-klinikk/Sider/enhet.aspx>

Helse- Bergen. (2010f). *Radiologisk avdeling*. Hentet mars 1, 2014 fra <http://haukeland.no/omoss/avdelinger/radiologisk/Sider/enhet.aspx>

Helse- Bergen. (2012). *Strategiplan for Helse Bergen HF 2012-2016*. Hentet Mars 1, 2014 fra <http://www.helse-bergen.no/omoss/strategier/Documents/Strategiplan%20Helse%20Bergen%202012-2016.pdf>

Helse- og omsorgsdepartementet. (2008). *Nøkkeltall og fakta*. Hentet februar 27, 2014 fra <http://www.regjeringen.no/nb/dep/hod/tema/sykehus/nokkeltall-og-fakta---ny/sykehusenes-hovedoppgaver-.html?id=528111>

Helsedirektoratet. (2014). *Spesialisthelsetjenesten*. Hentet februar 20, 2014 fra <http://helsedirektoratet.no/sites/nokkeltall/spesialisthelsetjenesten/Sider/default.aspx>

Regjeringen. (2011). *De regionale helseforetakene*. Hentet februar 14, 2014 fra <http://www.regjeringen.no/nb/dep/hod/tema/sykehus/nokkeltall-og-fakta---ny/de-regionale-helseforetakene.html?id=528110>

## Lover

Helseforetaksloven. (2001). *LOV- 2001-06-15-93 §2a*. Hentet fra [http://lovdata.no/dokument/NL/lov/2001-06-15-93/KAPITTEL\\_1#KAPITTEL\\_1](http://lovdata.no/dokument/NL/lov/2001-06-15-93/KAPITTEL_1#KAPITTEL_1)

Helseforetaksloven. (2001). *LOV-2001-06-15-93 §1*. Hentet februar 20, 2014 fra [http://lovdata.no/dokument/NL/lov/2001-06-15-93/KAPITTEL\\_1#KAPITTEL\\_1](http://lovdata.no/dokument/NL/lov/2001-06-15-93/KAPITTEL_1#KAPITTEL_1)

Ot.prp.nr 66. (2000-2001). *Om lov om helseforetak m.m (helseforetaksloven)* .

## Norske Offentlige Utredninger

Kommunal- og regionaldepartementet. (2004). *Effekter og effektivitet- NOU 2004:2*. Hentet fra <http://www.regjeringen.no/Rpub/NOU/20042004/002/PDFS/NOU200420040002000DDDPDFS.pdf>

Helse- og omsorgsdepartementet. (2010). *Arbeid for helse- NOU 2010:13*. Hentet fra <http://www.regjeringen.no/pages/14732769/PDFS/NOU201020100013000DDDPDFS.pdf>

## 9. Vedlegg

### Intervjuguide Avdelings- og klinikkdirektører

**Respondenter:** Avdelingsdirektør ved Radiologisk avdeling, Avdelingsdirektør ved Medisinsk avdeling, Klinikkdirektør ved Kirurgisk serviceklinikk, Klinikkdirektør ved Ortopedisk klinikk

**Sted:** Haukeland universitetssykehus, Bergen

#### Rammesetting

Uformell prat

Presentasjon av oss

Presentasjon av vårt tema og formål med oppgaven

Forespørsel om opptak

Forklare hvordan vi har lagt opp intervjuprosessen:

Intervjuet vil følge den ideelle styringsprosessen og vi ønsker å se hvor i prosessen ulike verktøy benyttes:

1. Visjon, mål og strategi.
2. Planer og budsjett
3. Handling
4. Rapportering og oppfølging

#### 0. Bakgrunn og erfaring

0.1 Fortell litt om din bakgrunn

0.2 Hvordan er ditt forhold til det økonomiske ansvaret på avdelingen?

0.3 Hvor mye tid bruker du på økonomiske oppgaver?

0.4 Hva vil du si er styringsutfordringene i medisinsk avdeling?

0.5 Synes du det er utfordrende å lede en avdeling med x antall ansatte uten økonomisk

bakgrunn?

0.6 Synes du sykehusreformen i 2002 har endret måten avdelingen styres på?

### **1. Strategisk planlegging**

1.1 Hva er Helse Bergen HF sine målsettinger?

1.2 Har enheten en egen strategi?

1.3 Sammenfaller er avdelingens målsettinger med Helse Bergen sine?

1.4 Hva styrer dere etter for å nå deres strategiske målsettinger?

1.5 Hvordan utarbeides målsettingene og strategien på avdelingsnivå?

1.6 Hvordan nøkkelpersonell i avdelingen aktivt i strategiprosessen?

1.7 Hvordan kommuniseres avdelingsstrategien ut i organisasjonen til de ansatte?

1.8 Synes du de økonomiske og medisinske målsetningene er motstridende?

1.9 Er toppledelsen tydelig i prioriteringen mellom disse?

1.10 Påvirker dette måten dere styrer avdelingen?

### **2. Budsjett og plan**

2.1 Hvordan deltar du i budsjettprosessen?

2.2 Er det en klar kobling mellom strategi og budsjett? (*kobling mellom visjon og plan*)

2.3 Hvilke viktige aktivitets- og økonomidata legges inn i budsjettet?

(kostnadsanalyser, avviksanalyser, forrige års budsjett, andre regnskapstall, kalkyler)

a) Brukes fjorårets budsjett til å planlegge neste års budsjett? Har det noen ulemper?

b) Bruker avdelingen fjorårets regnskap når utformer budsjettene på avdelingsnivå?

2.4 Er budsjettet realistisk?

a) Er kostnadene realistiske, eller underbudsjettet for å gå i balanse?

2.5 Er det noen poster som ofte avviker fra budsjettet?

a) Følges disse postene opp, og styrer oppmerksomheten mot at her må det iverksettes tiltak?

2.6 Er det legitimt å ha budsjettunderskudd så lenge disse kan forklares?



2.7 Hva skjer om avdelingen har budsjettunderskudd?

2.8 Hvem tas det opp med?

2.9 Hvilke konkrete konsekvenser har dette?

2.10 Hva må dere gjøre for å håndtere budsjettavvik?

2.11 Hvis du står ovenfor en beslutning, eksempelvis økt aktivitet, i hvilken grad vektlegges budsjettet, kontra andre ikke-økonomiske faktorer?

2.12 Hvis budsjett og regnskapsdata ikke er tilstrekkelig, hva ønsker du isteden for?

2.13 Opplevs budsjett og regnskapsdata som relevante for styring? Hvordan?

2.14 Hvordan forholder leger og sykepleiere seg til budsjettet?

### **3. Drift/Handling**

3.1 Brukes budsjettet som rettesnor for i den daglig driften i avdelingen?

3.2 Forholder du deg til budsjettet når du styrer til daglig?

3.3 Påvirker budsjettet beslutninger som tas i den daglige driften? (investeringer, overtid, økt aktivitet)

a) Kan du gi eksempler på beslutninger?

3.4 Hva er viktig annet enn medisinske hensyn når ulike beslutninger tas? (F.eks. kostnader)

3.5 Har informasjonen fra kalkylene verdi når beslutninger skal tas?

a) I så fall, hvilke beslutninger?

3.6 Har du noen eksempler på den type beslutninger hvor dere regner på hva alternativer vil koste?

3.7 Kan regnskapsinformasjonen være det avgjørende elementet i en beslutning?

3.8 Vet du hva som er de største kostnadsdriverne i avdelingen? Er det lett å effektivisere

### **4. Rapportering og evaluering**

4.1 Kan du fortelle om hva slags informasjon avdelingen er pålagt å rapporteres, og til hvem det rapporteres til?

- 
- 4.2 Hvor ofte rapporteres det?
- 4.3 Hvilke regnskapsverktøy brukes for å analysere de innrapporterte dataene i en periode?  
(eks. nøkkeltall, kostnadsanalyser, aktivitetsanalyser)
- 4.4 Hvilke nøkkeltall innrapporteres og hva brukes denne informasjonen til?
- 4.5 Brukes dere avviksanalyser?
- a) I så fall, hva slags type?
- 4.6 Diskuteres avvikene med kollegaer i uformelle situasjoner eller foregår alle avviksanalyser skriftlig?
- 4.7 Følges avvikene aktivt opp på avdelingsnivå?
- 4.8 Brukes avviksanalyser som beslutningsgrunnlag?
- a) Gi eksempler hvor avviksanalyser blir vektlagt i en beslutning.
- 4.9 Brukes avviksanalyser for å ansvarliggjøre ledere? (Kontroll)
- 4.10 Har du som avdelingsleder mulighet til å følge opp avvikene og igangsette tiltak?
- 4.11 Er du som avdelingsleder pålagt å komme med tiltak for å rette opp avvik eller er det tilstrekkelig å avdekke avvik og forklare hvorfor de oppstår?
- 4.12 Oppfattes informasjonen som relevant på et operativt nivå i styring av driften?
- 4.13 Anvendes informasjonen som innrapporteres av andre enn ledelse på avdelingen?
- a) Hvorfor/hvorfor ikke?
- 4.14 Brukes regnskapsinformasjonen i fase 4 som grunnlag for visjon, mål og strategi?

## Intervjuguide Controllere

**Respondenter:** Controller ved Kirurgisk serviceklinikk, controller ved Kirurgisk klinikk, controller ved Ortopedisk klinikk

**Sted:** Haukeland universitetssykehus, Bergen

### Rammesetting

Uformell prat

Presentasjon av oss

Presentasjon av vårt tema og formål med oppgaven

Forespørsel om opptak

Forklare hvordan vi har lagt opp intervjuprosessen:

Intervjuet vil følge den ideelle styringsprosessen og vi ønsker å se hvor i prosessen ulike verktøy benyttes:

1. Visjon, mål og strategi.
2. Planer og budsjett
3. Handling
4. Rapportering og oppfølging

### 0. Bakgrunn og erfaring

0.1 Kan du fortelle litt om din bakgrunn ?

0.2 Hva er din rolle som controller ved avdelingen/klinikken?

0.3 Hva vil du si er dine hovedoppgaver?

### 1. Strategisk planlegging

1.1 Hva er Helse Bergen HF sine målsettinger?

1.2 Har enheten en egen strategi?

1.3 Hva er avdelingens målsettinger?

1.4 Hvordan utarbeides målsettingene og strategien på avdelingsnivå?

1.5 Bidrar nøkkelpersonell i avdelingen aktivt i strategiprosessen?

1.6 Hvordan kommuniseres strategien ut i organisasjonen (ned på avdelingsnivå)?

1.7 Brukes Balanced Scorecard i forbindelse med strategiprosessen?

## **2. Budsjettering/Plan**

2.1 Er det en klar kobling mellom strategi og budsjett? (*kobling mellom visjon og plan*)

2.2 Hvilke viktige aktivitets- og økonomidata legges inn i budsjettet?

a) Brukes fjorårets budsjett til å planlegge neste års budsjett?

b) Bruker avdelingen regnskapstall når utformer budsjettene på avdelingsnivå?

c) Brukes avviksanalyser til å planlegge neste års budsjett?

d) Brukes kalkyler i budsjetteringsprosessen?

i) Hvilke kalkyler benyttes?

2.3 Er budsjettet realistisk?

2.4 Hvordan deltar du i budsjettprosessen?

2.5 Er det noen poster som ofte avviker fra budsjettet?

2.6 Er det legitimt å ha budsjettunderskudd så lenge disse kan forklares?

2.7 Hva skjer om avdelingen har budsjettunderskudd?

2.8 Hvem tas det opp med?

2.9 Hvilke konkrete konsekvenser har dette?

2. 10 Synes du budsjett og regnskapsdata gir deg relevant info til konkrete beslutninger?

a) Gi eksempler på situasjoner der slike data ble lagt til grunn

2.11 Hvis budsjett og regnskapsdata ikke er relevante, hva ønsker du isteden for?

2.12 Opplevs budsjett og regnskapsdata som relevante for styring?

## **3. Drift/handling**

3.1 Brukes budsjettet som rettesnor for i den daglig driften i avdelingen?

3.2 Påvirker budsjettet beslutninger som tas i den daglige driften?

a) Kan du gi eksempler på beslutninger (investeringer, økt aktivitet osv)?

3.3 Hvilke typer kalkyler bruker dere? (ABC, fullkost, DB)?

3.4 Hvorfor bruker dere disse kalkylene og til hvilke formål?

3.5 Brukes kostnadskalkyler for å kunne strukturere ressursinnsatsen i den daglige driften?

3.6 Brukes kostnadskalkyler til å *synliggjøre* kostnader på det operasjonelle nivået?

3.7 Brukes kostnadskalkyler til å *forklare årsakene* til kostnadene (kostnadsdrivere)?

3.8 Har informasjonen fra kalkylene verdi når beslutninger skal tas? I hvilke?

3.9 Brukes aktivitetsrapporter for å tilpasse faktisk aktivitet til planlagt aktivitet?

#### **4. Rapportering og evaluering**

4.1 Kan du fortelle om hva slags informasjon avdelingen er pålagt å rapporteres, og til hvem det rapporteres til?

4.2 Hvor ofte rapporteres det?

4.3 Hvilke regnskapsverktøy brukes for å analysere de innrapporterte dataene i en periode?  
(nøkkeltall, kostnadsanalyser, aktivitetsanalyser)

4.4 Hvilke nøkkeltall innrapporteres og hva brukes denne informasjonen til?

4.5 Hvilke kostnadsanalyser benyttes og hva brukes informasjonen til?

4.6 Bruker dere avviksanalyser?

a) I så fall, hva slags type?

4.7 Diskuteres avvikene med kollegaer i uformelle situasjoner eller foregår alle avviksanalyser skriftlig?

4.8 Følges avvikene aktivt opp på avdelingsnivå?

4.9 Brukes avviksanalyser som beslutningsgrunnlag?

a) Gi eksempler hvor avviksanalyser blir vektlagt i en beslutning

4.10 Brukes avviksanalyser for å ansvarliggjøre ledere? (Kontroll)

- 4.11 Er informasjonen som rapporteres enkel å forstå og anvende på operativt nivå?
- 4.12 Oppfattes informasjonen som relevant på et operativt nivå i styring av driften?
- 4.13 Brukes regnskapsinformasjonen i fase 4 som grunnlag for visjon, mål og strategi?

## Intervjuguide Økonomi- og finansdirektør

Respondent: Økonomi- og finansdirektør

Sted: Haukeland universitetssykehus, Bergen

### Rammesetting

Uformell prat

Presentasjon av oss

Presentasjon av vårt tema og formål med oppgaven

Forespørsel om opptak

Forklare hvordan vi har lagt opp intervjuprosessen:

Intervjuet vil først ta for seg generelle spørsmål for deretter å delvis følge styringssirkelen.

0. Generelt

2. Fra strategi til budsjett

3. Fra budsjett til handling

4. Rapportering og evaluering

### 0. Generelt

0.1 Kan du fortelle litt om organisasjonsstrukturen? Hvordan nivåene er inndelt?

0.2 Kan du fortelle om Nivå 2? Hvilke styringskrav settes til disse resultatenehetene?

0.3 Hvilke styringsutfordringer har Haukeland universitetssykehus?

0.4 Hvilke styringsutfordringer tror du er størst for nivå 2?

0.5 Hvordan finansieres service vs. brukeravdelingene? Påvirker dette økonomistyringen?

0.6 Ser du forskjell på økonomistyringen hos de enhetene som rapporterer direkte til deg?

a) Hva tror du det skyldes?

0.7 Ser du en sammenheng mellom interesse og kunnskap for økonomistyring og resultatet til enhetene?

0.8 Er økonomistyringen bedret etter at hver resultatenhets fikk en controller? Hvorfor innførte dere denne ordningen?

0.9 Hva mener du resultatenhetsene kan bli bedre på?

0.10 Hvilke verktøy tror du avdelingene har mest nytte av og bruker mest per i dag?  
(avviksanalyser, budsjett, regnskapsinformasjon, kalkyler)

0.11 Vi finner at ABC, BSC, kostnadsanalyser er i liten grad brukt på avdelingene. Er det noen regnskapsanalyser du mener burde blitt brukt i større grad for å få en bedre styring?

0.12 Hvordan har NPM og sykehusreformen endret måten sykehus styres på?

0.13 Synes du NPM og sykehusreformen har påvirket økonomistyringen på nivå 2?

0.14 På et overordnet nivå er det helheten som er viktig; Men er det slik at noen av avdelinger må gå med underskudd for at Haukeland totalt sett skal gå med overskudd? (Eks kirurgisk klinikk som har gått med underskudd i snart 10 år)

### **1. Fra strategi til budsjett**

1.1 Har nivå 1 en mer strategisk tilnærming til driften enn nivå 2?

1.2 Brukes Balanced Scorecard i strategiprosessen til Haukeland?

1.3 Hvordan kommuniseres strategien ned til avdelingene?

1.4 Forsøker dere å koble strategi på avdelingsnivå til budsjett? Hvordan?

1.5 Deltar avdelingene aktivt i strategiprosessen?

1.6 Har avdelingene reell mulighet til å nå strategiske mål innenfor sine respektive budsjett?

1.7 Kan medisinsk kvalitet kombineres med budsjettbalanse?

1.8 Tror du grunnen til at det ofte oppstår budsjett underskudd på avdelingsnivå fordi avdelingene styrer etter andre målsettinger enn budsjettbalanse?

1.9 Dersom dere pålegger å budsjettere i balanse, hvordan kan avdelingene/klinikkene da tydeliggjøre behovet for tilstrekkelig finansiering?

### **2. Fra budsjett til handling**



- 2.1 Er det et krav fra sykehusledelsen at alle enhetene ved nivå 2 skal utarbeide et budsjett?
- 2.2 Hvordan utarbeides budsjettene på avdelingsnivå kan du forklare prosessen?
- 2.3 Oppfatter du som leder det som legitimt at avdelingene har budsjettunderskudd?
- 2.4 Er det mer legitimt at en serviceavdeling har underskudd enn en fagavdeling siden service ikke genererer inntekter i samme grad?
- 2.5 Har det et konsekvensansvar?
- 2.5 Følger dere opp de avdelingene med budsjettunderskudd mer systematisk?
- 2.6 I hvilken grad involverer du deg i budsjettprosessen på avdelingsnivå?
- 2.7 I noen avdelinger undervurderes kostnader for at man skal gå i budsjettbalanse, kostnadsbudsjettet er dermed ikke representativt for driften; Hva tenker du om det? (effektivisering, innføre tiltak, øke budsjetttrammen)
- 2.8 I driftssammenheng snakkes det mye om kutt i aktivitet og innkjøp for å spare; hvorfor tror du at maksimal ressursutnyttelse ved hjelp av effektivisering og prosessforbedring nevnes så sjeldent?

### **3. Rapportering og evaluering**

- 3.1 Hvem er pålagt å rapportere?
- 3.2 Hva er de pålagt å rapportere?
- 3.3 Hvorfor skal de rapportere? For kontroll? For beslutninger til internt bruk på avdeling?
- 3.4 Er det stor variasjon i hva ulike avdelinger rapporterer?
- 3.5 Krever dere at avdelingene/klinikkene foretar analyser av kostnader og aktivitet?
- a) Hva slags type kalkyler krever dere at enhetene bruker i så fall?
- 3.6 Videre finner vi at det er vanskelig å overvåke økonomien løpende, men at man først ser hvordan det har gått iløpet av måneden når regnskapsrapporten fremlegges. Er dette ideelt

### **4. Dialog og læring**

- 4.1 For at riktige beslutninger skal bli tatt både faglig og medisinsk er man avhengig av

arenaer hvor avdelingsledere og kontrollere kan lære, har dere et godt miljø for dette?

4.2 Involverer ledelsen på høyere nivå seg i viktige beslutninger på nivå 2?

4.3 Er det en god dialog der slik at mest mulig hensiktsmessige beslutninger blir tatt?