

Styring i sykehusene

Har sykehusreformen gjort at vi har fått bedre beslutningsrelevante økonomiske opplysninger?

Aurelija Rimasaite og Hilde Støten Winther

Veileder: Norvald Monsen

Masterutredning

Økonomisk styring

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Denne utredningen er gjennomført som et ledd i masterstudiet i økonomisk-administrative fag ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at høyskolen inntar ansvar for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet eller de konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Forord

Denne utredningen er et resultat av det selvstendige skriftlige arbeidet som fullfører vår mastergrad ved Norges Handelshøyskole. Arbeidets omfang strekker seg over et semester og er normert til 30 studiepoeng.

Utredningen omhandler bruk av finansiell informasjon i form av budsjett og regnskap som styringsverktøy i sykehus. Deler av analysen består av en sammenlikning av budsjetter og regnskap før og etter sykehusreformen. Vi vil takke Sykehuset Buskerud HF og Buskerud fylkeskommune for materialet vi har fått tilsendt.

En spesiell takk til vår veileder Norvald N. Monsen ved Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap, samt Rolf B. Winther og Ingvild Nordstrand for gode råd og konstruktiv kritikk underveis i vårt arbeid.

Bergen, 18. desember 2008

Aurelija Rimasaite

Hilde Støten Winther

Innholdsfortegnelse

Tabelliste	7
Figurliste	8
Sammendrag	9
1. Innledning	10
1.1 Bakgrunn for tema og problemstilling	10
1.2 Teoretisk utgangspunkt	12
1.3 Hypotese	13
1.4 Fremgangsmåte og datainnsamling	13
1.5 Konkretisering av problemstilling	13
1.6 Oppgavens struktur	14
2. Metode	15
2.1 Metode	15
2.2 Metodesynsmåte	17
2.2.1 Valg av metodesynsmåte	18
2.3 Datakilder	19
2.3.1 Valg av datakilder	19
2.4 Begrunnelse for valg av studieobjekt	19

2.5 Datainnsamlingsprosessen.....	20
3. Teoretisk referanseramme.....	21
3.1 Økonomistyring.....	21
3.1.1 Prinspal-Agent teori.....	23
3.1.2 Stakeholderteori	24
3.1.3 Formål i privat sektor	25
3.1.4 Formål i offentlig sektor.....	26
3.2 Økonomistyringssystemet	26
3.2.1 Budsjettering	27
3.2.2 Regnskap	29
3.2.3. Finansielt regnskap versus lønnsomhetsregnskap	30
3.2.4. Bokføringsmetoder	31
3.2.5. God regnskapsskikk.....	33
3.2.6 Kommuneregnskap	34
3.3 Kontroll og oppfølging	39
3.6 New Public Management.....	40
4. Sykehusreformen.....	42
4.1. Situasjonen før	42

4.2. Helseforetaksloven.....	44
4.3 Finansiering.....	45
5. Empiri.....	46
5.1 Presentasjon av Sykehuset Buskerud HF.....	46
5.1.1 Kort historisk bakgrunn.....	46
5.2 Presentasjon av finansiell informasjon fra Buskerud sentralsykehus FKF og Sykehuset Buskerud HF.....	47
5.2.1 Budsjetter	47
5.2.2 Årsrapporter	48
6. Analyse	49
6.1 Offentlig sykehus i forhold til privat sykehus, overordnet diskusjon.....	49
6.2 Økonomistyring.....	50
6.2.1 Strategi for sykehuset og oppnådde mål.....	50
6.2.2 Budsjett.....	51
6.3 Teoretisk analyse: Kommuneregnskap versus forretningsregnskap.....	52
6.4 Oppstilling av årsregnskapet etter god regnskapsskikk og god kommunal regnskapsskikk	58
6.5 Empirisk analyse: Budsjett og regnskap før og etter sykehusreformen	60
6.5.1 Årsrapporter til og med 2001	61

6.5.1.1 Sammenstilling av regnskap og budsjett før sykehusreformen	62
6.5.1.2 Sammenstilling av regnskap og budsjett etter sykehusreformen.....	64
6.6 Sammenfatning av analysen.....	71
7. Konklusjon og avslutning.....	75
7.1 Konklusjon	75
7.2 Konsekvens for praksis.....	76
7.3 Videre studier	77
Litteraturliste.....	78
Skriftlige publikasjoner:.....	78
Internettressurser:	80
Budsjetter og årsrapporter fra Buskerud Sentralsykehus FKF og Sykehuset Buskerud HF .	84
Forelesningsnotater	85
Vedlegg – 1 Periodiseringsprinsippene i kommuneregnskap og forretningsregnskap	86

Tabelliste

Tabell 1 Relevante situasjoner for ulike forskningsstrategier (etter Yin 1994)	16
Tabell 2 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 1999 (budsjett 2000 for Buskerud sentralsykehus FKF).....	62
Tabell 3 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 2000 (budsjett og årsrapport fra 2000 for Buskerud sentralsykehus FKF).....	63
Tabell 4 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 2001 (budsjett og årsrapport fra 2001 for Buskerud sentralsykehus FKF).....	64
Tabell 5 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 2002 med de opprinnelig rapporterte avskrivningene (budsjett og årsrapport fra 2002 for Sykehuset Buskerud HF)	65
Tabell 6 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 2002 med justerte avskrivningene (budsjett og årsrapport fra 2002 for Sykehuset Buskerud HF).....	65
Tabell 7 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 2003 (budsjett og årsrapport fra 2003 for Sykehuset Buskerud HF).....	68
Tabell 8 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 2004 (budsjett og årsrapport fra 2004 for Sykehuset Buskerud HF).....	69
Tabell 9 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 2005 (budsjett og årsrapport fra 2005 for Sykehuset Buskerud HF).....	69

Figurliste

Figur 1 www.bfk.no	22
Figur 2 Prinsipal-agent teori (Opstad og Berg, 1992).....	24
Figur 3 Stakeholdere (fritt etter R. Edward Freemans: A generic stakeholder map).....	25
Figur 4 Inntektenes og utgiftenes regnskapsmessige karakter (Mülhaupt, 1987).....	30
Figur 5 Det norske kommuneregnskapet (Monsen, 2008).....	35
Figur 6 Grafisk fremstilling av resultat og avvik for årene 2000 til 2005 (Buskerud fylkeskommune og Sykehuset Buskerud HF).	71

Sammendrag

Den offentlige organiserte spesialisthelsetjenesten har gjennomgått en massiv omorganisering fra og med 1. januar 2002 og frem til i dag. Da trådte lov om helseforetak m.m. i kraft, og endret eierskapet for enhetene i spesialisthelsetjenesten. Eierskapet ble overført fra fylkeskommunen til staten. Samtidig som eierskapet og organiseringen av spesialisthelsetjenesten ble gjort om, ble det også foretatt en endring i den økonomiske rapporteringsformen. Hensikten med denne utredningen er å sammenlikne rapporteringsformen under det fylkeskommunale eierskapet, der rapporteringen fulgte regnskapsreglene gitt i kommuneloven, med rapporteringsformen under det statlige eierskapet, der rapporteringen følger regnskapsreglene gitt i regnskapsloven.

Utredningen inneholder en analyse med tre ulike komponenter, der vi tar for oss teori, empiri og praksis. Hovedformålet er å undersøke hvilken regnskapslovgivning som gir mest relevant informasjon ut fra foretakets formål. Et fokus vil være finansielle regnskap sammenliknet med lønnsomhetsregnskap. Etter denne analysen vil vi konkludere og gi forslag til videre studier på bakgrunn av resultatene i denne oppgaven.

Analysen tar utgangspunkt i forskjellene i regnskapsprinsippene i kommuneloven og regnskapsloven. Som studieobjekt har vi valgt å se på det samme sykehusforetaket før og etter reformen, henholdsvis det daværende Buskerud sentralsykehus FKF og det nåværende Sykehuset Buskerud HF.

Vi har i denne studien funnet at privat og offentlig sektor har svært ulike formål. Det bør derfor ligge en formålsanalyse til grunn for valg av rapporteringsform. Vi konkluderer med at offentlig sektor ikke har lønnsomhetsfokus, og bør dermed ikke benytte lønnsomhetsregnskap som rapporteringsform.

1. Innledning

1.1 Bakgrunn for tema og problemstilling

Offentlig forvaltning har alltid vært et omstridt tema. I et demokratisk system vil rammene for den offentlige forvaltningen være definert av de folkevalgte. Offentlig forvaltning er finansiert av avgifter og skattepenger. Dermed vil alle innbyggere ha en interesse av hvordan skattekrone benyttes, og dette vekker også ofte betydelig oppmerksomhet i media (www.aftenposten.no).

Diskusjonen om offentlig forvaltning og hvordan den skal styres og organiseres er ikke et særegent norsk fenomen. Også internasjonalt har offentlig sektor blitt gjenstand for debatt. Det offentlige helsevesenet har fått særlig stor oppmerksomhet. Filmen Sicko, av den amerikanske filmregissøren Michael Moore, er et eksempel på dette (www.norad.no).

Også i Norge har det i flere tiår vært heftig debatt om helsesektoren. Dette er en sektor der kontroversielle enkeltsaker ofte er i fokus (www.forskning.no). Eksempler på dette kan være tilfeller der pasienter med kort estimert levetid på grunn av sykdom, blir nektet behandling i utlandet som kunne gitt pasienten lengre tid, eller der en medisinsk feilvurdering på grunn av ulike former for press får fatale konsekvenser. Det kan være vanskelig å sette en øvre grense på kostnader som skal benyttes ved en behandling av en eller flere pasienter når det er snakk om at mer midler vil kunne gi mange ekstra leveår, eller en langt høyere grad av livskvalitet. Så lenge ikke hver enkel innbygger står for kostnadene ved egen behandling blir dette et brennaktuelt politisk spørsmål: Hva koster et menneskeliv? Men dersom man klarer å beregne en slik sum, og et enkelt menneskeliv skulle vise seg å koste mer å redde, skal man da tillate den ekstra kostnaden? I følge Statens Senter for økonomistyring er verdien av et statistisk leveår med full helse 500 000 kr (www.sfsso.no).

Et annet problem er at opplevelsen av helsevesenet er subjektivt. Noen kan være veldig fornøyd med en behandling, men en annen har en helt annen opplevelse av akkurat samme behandling. Det kan dermed være vanskelig å måle kvaliteten. Her kommer spørsmål som:

Hva er det som bestemmer kvaliteten av en behandling? Er det at pasienten føler at han eller hun har fått en bedret livskvalitet, eller er det at pasienten er blitt frisk? Dette vil ulike pasienter svare ulikt på. Dessuten er det minst to sider av slik kvalitet: Er organiseringen av tjenestene god slik at pasienten ble mottatt i rimelig tid og møtt på en god måte? Og er den medisinske kvaliteten på behandlingen god?

Helsesektoren er, som følge av at den er et område som alle har interesse for, gjenstand for politisk strid og uenighet, og det kan dermed være krevende å få forvaltningen til å fungere. Det er stor enighet om at offentlig forvaltning må forbedres, men hva dette innebærer er det liten konsensus om. Tradisjonelt har venstresiden fokusert mer på likhet, imens høyresiden har hatt kostnadseffektivitet som sin kjepphest (www.norsk.dk).

I 2002 ble det i Norge innført en reform for spesialisthelsetjenesten. Spesialisthelsetjenesten inkluderer somatiske og psykiatriske sykehus, poliklinikker, legespesialister, ambulansetjenester med mer. Eierskapet over sykehusene ble ved innføringen av sykehusreformen overført fra fylkeskommunene til staten. Sykehusene ble organisert i statlige helseforetak som skulle rapportere etter privatøkonomiske regnskapsregler. Formålet med dette var å sørge for at de reelle kostnadene som oppstår ved drift skulle vises tydeligere. I det siste har det vært debatt i media om denne reformen har hatt positiv virkning, eller om den bør forkastes. Det er blant annet blitt hevdet at de økte kostnadene og underskuddene kommer fra innføringen av nye regnskapsregler (www.fagforbundet.no).

Det har vært utført mange studier rundt kvalitet og effektivitet i regi av diverse aktører, blant annet av staten (www.regjeringen.no, 1). Vi synes det ville være interessant å se nærmere på det økonomirelevante grunnlaget for beslutningene.

Det er to ulike retninger som kan utforskes innenfor beslutningsgrunnlaget: Den første er de strukturelle problemene gjennom rapporteringen. Regnskapsprinsipper er blitt endret, dette gjør at budsjett og regnskap ikke lengre kan sammenstilles, ettersom det benyttes finansielle prinsipper i budsjett både før og etter reformen, mens det benyttes lønnsomhetsprinsipper i regnskapene. Den andre retningen er selve strukturen i organisasjonen, eierskapet er blitt endret, enheter er blitt slått sammen til større helseforetak. Tidligere rapporterte

sykehusledelsen til fylkeshelsesjef, nå rapporteres det til helseforetaket og det regionale helseforetaket. Organisasjonsformen har gått fra å være en i større grad lokaltstyrt sektor, med fylkeskommunen som høyeste organ, til en mer regionalisert og topporientert sektor.

Debatten som foregår i dag dreier seg om kvaliteten på den økonomiske styringen av sykehusene. Dersom vi betrakter økonomistyring som et system som består av funksjonene budsjett, regnskap og kontroll, så er det naturlig å lete etter løsningene på problemene der. Ved bruk av en slik tankegang vil følgende spørsmål være interessante å stille:

- Er problemet at budsjettet sees på som et arbeidsdokument som er åpen for endringer?
- Er regnskapet som utarbeides dårlig egnet til økonomiske beslutninger?
- Eller er kontrollen som føres for dårlig?

1.2 Teoretisk utgangspunkt

Vi tar utgangspunkt i kommunale regnskapsregler og regnskapsloven som gjelder for private forretningsregnskap. Vi vil også se på teorien bak budsjetter og økonomisk styring. For å få en dypere forståelse for sykehusreformen vil vi også se på teori bak New Public Management. Dette begrepet står for en trend innen offentlig forvaltning som innebærer markedsorientering. Som verktøy for å analysere reformen vil vi benytte den offentlige utredningen NOU 5:1996 «Hvem skal eie sykehusene?» (NOU 1996:5, www.regjeringen.no, 2). I denne utredningen ble det drøftet hvilke endringer som var nødvendig for å få en velfungerende forvaltning av sykehusene. Vi vil også se på helseforetaksloven som trådte i kraft 01.01.02¹ og resultatevalueringen av sykehusreformen, administrert av Forskningsrådet (www.regjeringen.no, 3)

¹ Lov om helseforetak m.m.

I denne studien ønsker vi å rette fokus mot forskjeller mellom økonomistyring i offentlig forvaltning og privat forretningsvirksomhet, og hvilken betydning dette kan ha for sykehusenes rapporteringsform.

1.3 Hypotese

Som utgangspunkt for vår diskusjon har vi som hypotese at det er så betydelige forskjeller i formålet mellom drift av virksomhet innen privat og offentlig sektor, at det dermed ikke vil være hensiktsmessig for offentlig sektor å rapportere etter private regnskapsregler.

1.4 Fremgangsmåte og datainnsamling

For å analysere hypotesens validitet vil vi begynne med å analysere forskjellene mellom regnskapsreglene i god kommunal regnskapsskikk (www.gkrs.no), og god regnskapsskikk (www.regnskapsstiftelsen.no). Deretter vil vi se på hvordan budsjettene og regnskapene har endret seg mellom før og etter reformen ble innført. Vi innhenter årsrapporter og budsjetter fra Buskerud fylkeskommune for det tidligere fylkeskommunale foretaket Buskerud sentralsykehus FKF og direkte fra Sykehuset Buskerud HF for det nåværende statlige helseforetaket.

1.5 Konkretisering av problemstilling

Det er blitt gjort store endringer i eierskapet til sykehusene, og dermed også sykehusenes styring og organisering. I denne studien vil vi analysere hvilken påvirkning dette har hatt på styringsinformasjonen. Problemstillingene blir dermed som følger:

Hva er de relevante forskjellene mellom de kommunale og private regnskapsprinsippene, og har avvikene mellom budsjett og regnskap ved det valgte studieobjektet blitt større eller mindre etter sykehusreformen og hvorfor?

1.6 Oppgavens struktur

Kapittel 2 presenterer ulike metoder som kan benyttes ved innsamling og tolkning av data, samt gir begrunnelse for vårt valg av både metode og studieobjekt.

Kapittel 3 gir en teoretisk referanseramme rundt økonomistyring og verktøy man kan benytte ved beslutningstaking i organisasjoner. Dette inkluderer blant annet en gjennomgang av regnskapsføring etter kommunale og privatregnskaplige regler.

Kapittel 4 beskriver situasjonen før den organisatoriske reformen av sykehusene og gir en kort innføring i Lov om helseforetak m.m.

Kapittel 5 presenterer det valgte studieobjektet, Sykehuset Buskerud HF.

Kapittel 6 består av to hoveddeler, teoretisk og empirisk analyse av de innsamlede dataene. Den teoretiske analysen er en analyse av regnskapsprinsippene benyttet i privat og kommunal sektor. Den empiriske analysen består av en vurdering av det valgte sykehusforetak sine budsjetter og regnskap fra 2001 frem til 2006.

Kapittel 7 gir en konklusjon på resultatene analysen frembrakte, hvilken betydning dette kan få for praksis og forslag til videre studier.

2. Metode

2.1 Metode

I dette kapittelet vil vi presentere forskjellige metoder som kan benyttes ved datainnsamling til ulike forskningsspørsmål. Vi vil også begrunne vårt valg av metode. Hovedfokuset i dette kapittelet er å beskrive aktuelle fremgangsmåter for gjennomføring av studier og hvordan forskjellige valg påvirker utfallet. En figur vil vise de forskjellige mulige fremgangsmåtene.

Formålet med en studie kan ifølge Yin (1994) deles inn i tre forskjellige kategorier: utforskende, forklarende og beskrivende.

Utforskende studie blir brukt når problemet er vanskelig å begrense og når forskeren er usikker på hvilke modeller som kan benyttes og hvilke karakteristikker og relasjoner som er viktige.

Formålet med en *forklarende* studie er å svare på spørsmålet: Hva er årsak-virkingsforholdet her, og hva påvirker relasjonene? Dette kalles også for kausal forskning.

Beskrivende studier er hensiktsmessig når det foreligger et klart strukturert problem, og forskeren vet nøyaktig hva han eller hun ønsker å finne ut noe om, men ikke vet svarene.

Formålet med vår studie er å oppnå forståelse av hvordan den finansielle informasjonen, i form av budsjett og regnskap, ble påvirket av sykehusreformen ved Sykehuset Buskerud HF. I tillegg vil vi se på hvilke konsekvenser dette innebærer for beslutninger som tas på grunnlag av den finansielle informasjonen. Etersom studiens spørsmålsstilling reflekterer et behov for å beskrive et spesifikt problem av generell karakter, kan studien klassifiseres som beskrivende.

Det finnes forskjellige måter for gjennomføring av innsamling av empiriske bevis. Yin omtaler fem forskjellige forskningsstrategier som kan anvendes:

- Eksperimenter
- Spørreskjema

- Komparative studier
- Historie
- Case studier

Skillet mellom disse strategiene er flytende. Dette fører til at det kan være utfordrende å se i hvilke situasjoner hver av dem bør benyttes. Likevel er det gjort et forsøk på å definere ulike karakteristikk ved strategiene og områder der strategiene kan benyttes. Hver strategi er mulig å anvende til tre forskjellige forskningsformål. Yin identifiserer videre tre forskjellige omstendigheter som skiller strategiene. Tabellen under viser de forskjellige strategiene og omstendighetene.

Tabell 1 Relevante situasjoner for ulike forskningsstrategier (etter Yin 1994)

Forskningsstrategi	Form av forskningsspørsmål	Behov for kontroll av atferd?	Fokuset på dagens hendelser
Eksperiment	Hvordan, hvorfor?	Ja	Ja
Spørreskjema	Hvem, hva, når, hvor?	Nei	Ja
Komparative studier	Hvem, hva, når, hvor?	Nei	Ja/Nei
Historie	Hvordan, hvorfor?	Nei	Nei
Case studie	Hvordan, hvorfor?	Nei	Ja

I denne studien er formålet med forskningsspørsmålet definert og studien krever ikke kontroll av atferd. Fokuset skal rettes både mot dagens hendelser og historiske data, og spørsmålet er ”hvordan”. I følge Yin bør case studier velges som strategi når spørsmålet er av den karakter, og det ikke er behov for kontroll av atferd, og det er dagens hendelser som studeres.. I denne studien skal vi sammenligne dette med tidligere hendelser, og det er derfor hensiktsmessig å kombinere case studiestrategi med historiestrategi.

Ifølge Johannessen og Tufte (2002) er case studier ingen egen metode. Det er en forskningsstrategi som benytter seg av både kvalitative tilnærminger som observasjon og åpne intervjuer, og kvantitative tilnærminger, som eksisterende statistikk og spørreskjemaundersøkelser. Forskjellen mellom de to tilnærmingene er at kvantitative studier baseres på data i form av tall, mens kvalitative studier baseres på data i form av ord. Valget av studietilnærming avhenger av det definerte problemet som skal studeres og hvilke data som er nødvendige for å løse problemet. Kvantitative data er formalisert, strukturert og i høy grad karakterisert gjennom forskeren. I kvantitative studier vil data som tall og statistisk materiale bli benyttet, og det vil være større distanse mellom kilde og forsker enn i kvalitative studier (ibid). I denne studien har vi valgt en kvantitativ tilnærming, da vi kun har benyttet lovgivningen rundt regnskapsrapportering og historiske tall i vår analyse.

Å undersøke ett enkelt tilfelle betegnes som enkelt-case studie (Yin, 1994). Enkelt-case studie dreier seg om studium av en sammenhengende enhet. I motsetning vil en fler-case studie være en studie av mange tilsvarende typer felt, områder, enheter eller personer på tvers av tid og rom. En enkelt-case studie kan fungere som innledning til videre fler-case studier. En svakhet med enkel-case studier er at det valgte caset i etterkant kan vise seg å representere en annen problemstilling enn hva man i utgangspunktet så for seg. Enkelt-case studier krever derfor grundig forskning og maksimal tilgang til materiale til innsamling av case studiebevis, samt at det hele tiden holdes oversikt over problemet som skal utforskes.

2.2 Metodesynsmåte

For å kunne benytte innsamlede data, må de tolkes og anvendes. Dette krever bruk av riktig metode for å avgjøre hvilke konklusjoner som kan trekkes fra dataene (Monsen, 1987). For beskrivelse og valg av metodesynsmåte har vi benyttet Arbnor og Bjerkes (1977) fremstilling av mulige synsmåter. De aktuelle metodene er analytisk synsmåte, systemsynsmåte og aktørsynsmåte. Nedenfor følger en kort beskrivelse av hver av disse synsmåtene.

Analytisk synsmåte betrakter virkeligheten som ulike sammensatte komponenter. Dette blir gjort på en objektiv måte. Dermed vil resultater som kommer fra en analytisk synsmåte være

lik uansett hvem som vurderer og tolker resultatene. For denne typen synsmåte vil ikke yrkesbakgrunn, utdanning eller politiske synspunkter ha noe å si for resultatet.

Ved valg av *systemsynsmåten* vil det bli tatt hensyn til relasjonene mellom de ulike informasjonskomponentene som til sammen danner helheten. Systemsynsmåten tar utgangspunkt i at det finnes synergieffekter mellom de ulike informasjonskomponentene og vil dermed ta hensyn til eventuelle positive og negative virkninger. Konklusjonen som trekkes etter systemsynsmåten er avhengig av helheten komponentene eksisterer i. Det betyr at ulike enheter eller individer kan utgjøre deler av et system, og deres handlinger kan forklares i sammenheng med systemets egenskaper.

Ved valg av *aktørsynsmåten* blir det antatt at virkeligheten er en konstruksjon av ulike sosiale prosesser. Formålet ved slike studier er å kartlegge den betydning og det innhold som de ulike aktørene legger i sine handlinger og hvilken innvirkning omgivelsene har. Aktørsynsmåten er i hovedsak ikke interessert i å forklare den større helheten, men når det likevel skjer, forklares helheten med utgangspunkt i de enkelte aktørene. Kunnskapen som kan tilegnes ved bruk av denne synsmåten vil være individavhengig. Her vil faktorer som utdanning, yrke eller politiske synspunkter ha påvirkning på hvordan resultatet tolkes.

2.2.1 Valg av metodesynsmåte

I vår utredning vil vi ta utgangspunkt i rapporterte regnskapsdata som er utarbeidet etter lover og regler. Dette gjør det naturlig å benytte en analytisk synsmåte. Regnskapsmateriellet som benyttes betraktes som objektivt sammensatt. Videre vil vi benytte systemsynsmåten når vi vurderer regnskapet som styringsverktøy og eventuelle synergieffekter det vil gi. Konklusjoner vil bli trukket basert på den informasjonen som de ulike informasjonskomponentene skaper sammen. Vi vil foreta en helhetlig vurdering for å knytte de ulike analysene sammen, og ta utgangspunkt i den totale informasjonen analysene danner.

2.3 Datakilder

Det skilles mellom to ulike hovedtyper av datakilder; primærdata og sekundærdata. Informasjon som er hentet direkte fra kilden og som er relativt nært knyttet til den aktuelle problemstillingen vil falle innenfor betegnelsen primærdata. Eksempler på primærdata kan være intervju, observasjon og fysiske målinger (www.riksrevisjonen.no).

Sekundærdata er den informasjonen som hele eller deler av markedet har kjennskap til. Eksempler på dette er årsregnskap, årsrapporter, budsjetter, statsbudsjett, lovsamlinger, tidsskrifter, boklitteratur og data fra statistisk sentralbyrå (SSB) (www.riksrevisjonen.no).

2.3.1 Valg av datakilder

Den største delen av datakildene i vår oppgave utgjøres av sekundærdata, hvor årsregnskaper og øvrige rapporter vil bli brukt som hovedkilde (Abnor og Bjerke, 1977)

2.4 Begrunnelse for valg av studieobjekt

I denne studien har vi valgt ett studieobjekt. Et alternativ var å gjøre en studie av et sykehus i Bergens-området. Dette ble vurdert, men vi konkluderte med at det ved Norges Handelshøyskole allerede var skrevet svært mange oppgaver om sykehus i Bergens-området. Vi ønsket å se på et sykehus som ikke allerede var gjennomanalysert. Videre ønsket vi å studere et sykehus av middels størrelse og som hadde effektiv drift før sykehusreformen.

Sykehuset Buskerud HF har i lengre tid ventet på politisk klarsignal til nybygging, da de nåværende sykehusbygninger ikke er tilstrekkelige for å dekke dagens behandlingsbehov og dessuten til dels er gamle og ufunksjonelle. På grunn av den påventede nybyggingen har det ikke vært investert i større utbyggningsprosjekter. Dette gjør tallene som er rapportert i regnskapene mer sammenliknbare fra år til år, og Sykehuset Buskerud HF svært egnet for en slik studie.

2.5 Datainnsamlingsprosessen

Dataene vi ønsket oss til vår studie var i hovedsak budsjett- og regnskapstall før og etter sykehusreformen. Regnskapstallene etter reformen var mulig å finne på Internet, i form av årsrapporter som ligger ute på hjemmesiden til Sykehuset Buskerud HF. Budsjettallene fra før reformen var derimot noe mer vanskelig å finne. Noen budsjettall var mulig å finne gjennom referater fra styremøter, som også ligger ute på Internet, men disse tallene var i en annen form enn tallene i årsrapportene. Tallene i styrereferatene var brutt ned på avdelingsnivå og hadde andre utgifts-/kostnadsgrupperinger enn regnskapet.

For å få tak i budsjett- og regnskapstallene fra før reformen og de mer overordnede tallene etter reformen, kontaktet vi henholdsvis Buskerud fylkeskommune og Sykehuset Buskerud HF. Vi har således mottatt budsjettall fra før 2002 fra fylkeskommunen og budsjettall fra og med 2002 fra Sykehuset Buskerud HF. Regnskapstallene fra hele perioden har vi mottatt fra Sykehuset Buskerud HF, enten tilsendt eller gjennom deres hjemmeside.

Disse dataene ble først oversendt etter flere e-poster og telefoner. Dette skapte forsinkelse i vårt arbeid med studien. For å få et mer nyansert bilde av sykehuset tok vi igjen kontakt med både Buskerud fylkeskommune og Sykehuset Buskerud HF for å få tilsendt mer tallmateriale, men dette har vi til dags dato ennå ikke mottatt. Vår oppfatning er at det er vanskelig å få tak i disse dataene, og at det er vanskelig å spore hvem som har tilgang på disse tallene. Selv om alle regnskapstallene er samlet på Sykehuset Buskerud HF etter reformen, har vi likevel ikke fått svar på alle våre forespørsler.

Det benyttede tallmaterialet fremgår av oversikten nedenfor:

Fra Buskerud Sentralsykehus FKF:

- Budsjett fra perioden 1999-2001
- Regnskap fra perioden 2002-2006

Fra Sykehuset Buskerud HF:

- Budsjett fra perioden 2002-2006
- Regnskap fra perioden 2000-2001

3. Teoretisk referanseramme

Dette kapittelet gir en innføring i ulike økonomiske teorier som vi vil benytte for å belyse problemstillingen, samt en kort presentasjon av regnskapsprinsipper benyttet i henholdsvis kommunal og privat regnskapsføring. Teorien som vil være i fokus omfatter styring og virkemidler innen styring.

Styring kan defineres som:

Strategier innen produksjon, markedsføring, rekruttering og bemanning, og finansiering, og gjennomføringen og oppfølgingen av disse strategiene (Jan Bergstrøm, upublisert).

Regjeringen definerer styring som:

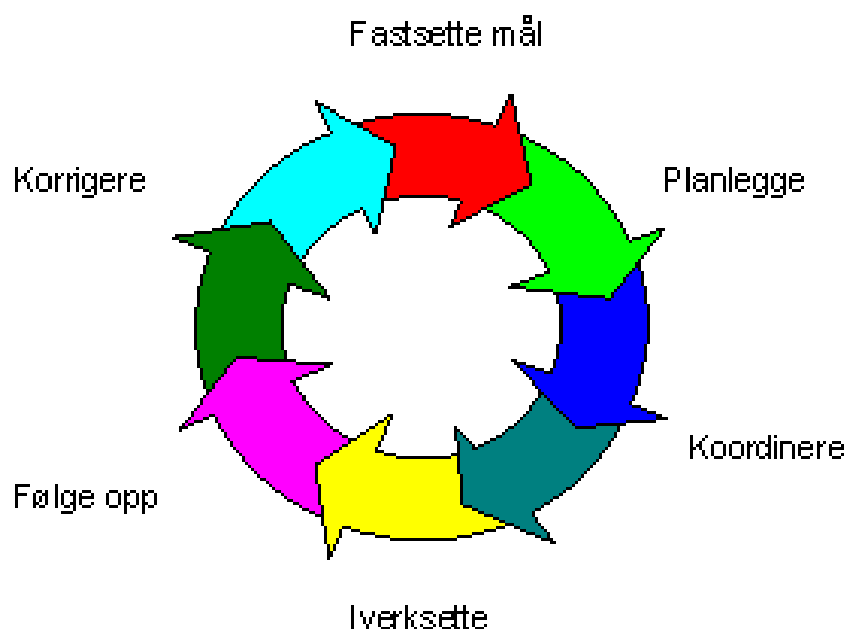
Det samlede sett av tiltak som en overordnet instans benytter seg av for å sikre at en underliggende enhet opptrer i samsvar med de formål som er fastlagt, holder seg innenfor de rammer som er trukket opp, overholder de regler som gjelder og på en mest mulig effektiv måte løser de oppgaver som følger av formålet og av de mål som er fastlagt. Styring omfatter også spørsmålet om rollefordelingen mellom offentlige og private aktører, og hvordan forvaltningsorganenes ulike roller fordeles internt (www.regjeringen.no, 4)

I denne oppgaven vil vi holde fokus på den økonomiske delen av styringen, men vil også presentere noe annen relevant teori innen styring.

3.1 Økonomistyring

Økonomisk styring har to primærfunksjoner for ledelsen. For det første å ha kontroll med organisasjoners ressursbruk (både private og offentlige), og for det andre å styre organisasjoner mot fastsatte økonomiske mål. Den økonomiske styringen bør være i samsvar med den strategien som skal implementeres i organisasjonen. Denne strategien må inkludere

økonomistyrings ulike faser: aktiviteter skal planlegges, koordineres, iverksettes, oppfølges og korrigeres. Dersom strategien ikke ble oppnådd kan dette være fordi strategien i utgangspunktet var uhensiktsmessig. Det kan også hende at rammebetingelsene har endret seg. Videre kan gjennomføringen av en eller flere av de ovennevnte fasene ikke ble utført etter planen, eller at planen ikke stemte med strategien. Styringsloopen med de ulike fasene som er beskrevet over kan vises i en figur: Figuren er hentet fra Buskerud Fylkeskommune som tidligere hadde forvaltningsansvaret for Sykehuset Buskerud HF, daværende Buskerud Sentralsykehus FKF.



Figur 1 www.bfk.no

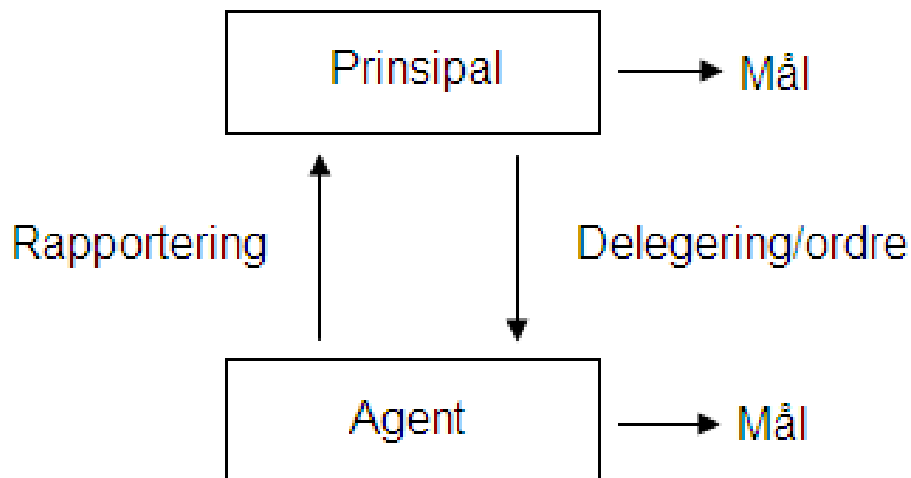
En stor del av arbeidet med økonomisk styring består i å utarbeide relevant beslutningsinformasjon, og å bruke denne informasjonen til å skape verdier (Bjømenak, 2003). Tradisjonelt har informasjonen som er blitt produsert vært av en top-down karakter. Det vil si at ledelsen statisk fastsetter det neste årets mål gjennom et budsjett som følger kalenderåret, og

som blir utviklet på grunnlag av forrige års tall. I det siste er det blitt en mer dynamisk vinkling innen planleggingen. Metoder som ”beyond budgeting” og ”balansert målstyring” er på vei inn, som en erstatning for det mindre fleksible årsbudsjettet. Disse metodene benytter målsettinger som for eksempel benchmarking og andre relative mål, som kundetilfredshet, kunnskapsnivå blant ansatte, antall klager og så videre. (Bjørnenak, 2003)

3.1.1 Prinsipal-Agent teori

Prinsipal-Agent teori oppstod som følge av at eieren og lederen av et foretak ikke lenger var en og samme person. Når eier av et foretak også er leder for foretaket, er det ingen usikkerhet angående lederens ambisjoner i foretaket, eller hvorvidt denne arbeider for foretakets beste. I det eieren ikke lenger er lederen av foretaket, oppstår det et behov for å ansette andre til å lede foretaket. Dette førte til et behov for kontrollsystemer som sikret at eieren (prinsipalen) visste hva som foregikk i foretaket. I tillegg var det nødvendig å sørge for at den nye lederen (agenten) hadde de riktige insentivene for å arbeide for eierens beste. Dette er prinsipal-agent teorien (Opstad og Berg, 1992).

For at dette skal fungere er det viktig at kontrollsystemene er dekkende. Det vil si at prinsipalen har oversikt over foretakets handlinger og resultater. I tillegg må ”straffen” dersom agenten ikke arbeider for målene som eieren ønsker, har en avskrekkende effekt. Samtidig er det viktig at agenten blir oppfordret til å gjøre sitt beste for å oppnå prinsipalens mål. Den mest effektive metoden er med riktige insentiver. Eksempler på slike insentiver kan være bonusbaserte lønninger og opsjoner. Ved bruk av slike insentiver, er det ofte bedriftens økonomiske resultat som avgjør størrelsen på belønningen agenten vil få fra bedriften. Det vil da være i agentens interesse at bedriften får best mulig økonomisk resultat. Samtidig er det viktig å veie dette opp mot bedriftens langsiktige lønnsomhet. Slik at agenten ikke kun har kortsiktig gevinst i fokus (Opstad og Berg, 1992). Forholdet mellom prinsipal og agent er illustrert i figur 2.



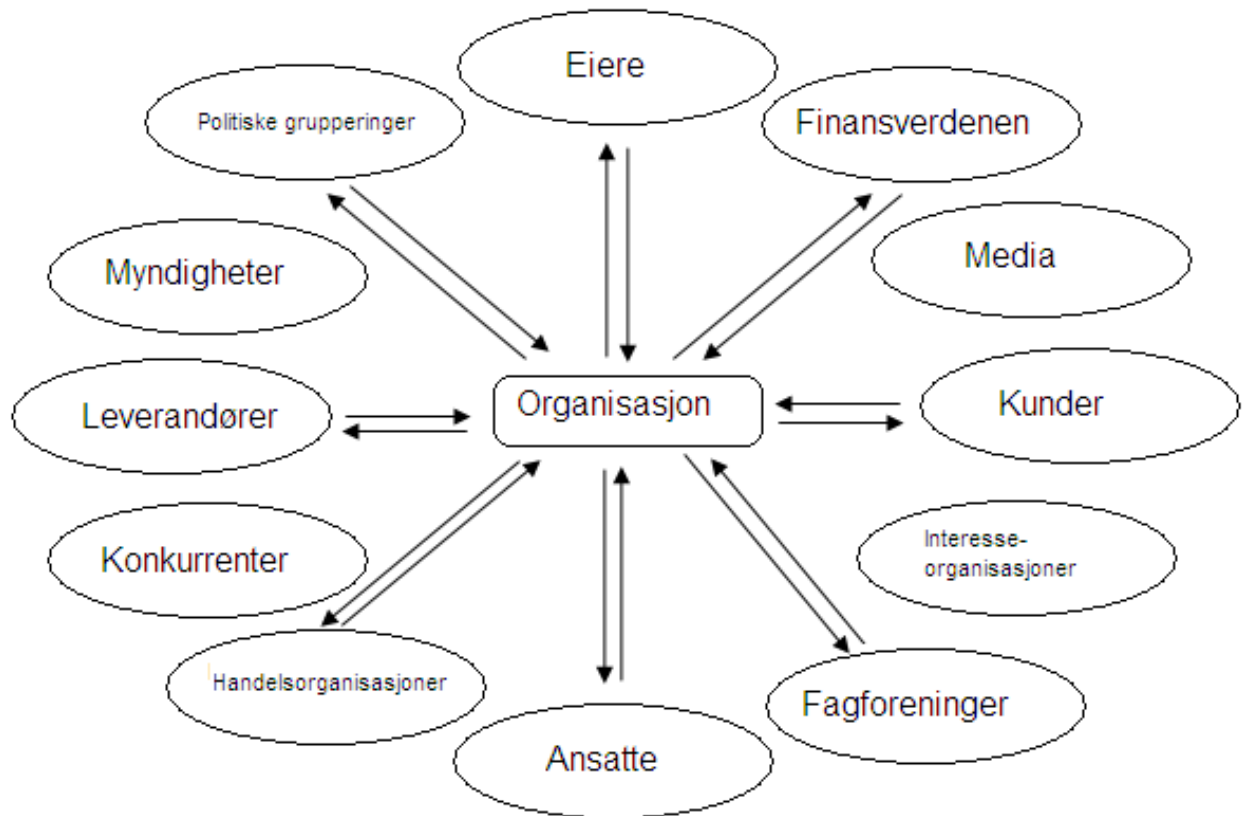
Figur 2 Prinsipal-agent teori (Opstad og Berg, 1992)

3.1.2 Stakeholderteori

Stakeholdere, eller interessenter, er individer eller en gruppe som kan påvirke eller bli påvirket av hvordan organisasjonen oppnår sitt formål. Stakeholdere for en organisasjon kan være eiere, innbyggere, ansatte, kunder, leverandører, fagforeninger, myndigheter, media, interessegrupper osv (Ylärinta 1:1999). Stakeholder-ledelse har som formål å administrere relasjonene til de ulike interessegruppene på en pro-aktiv måte (Freeman, 1984).

Dette vil si at en bedrift blant annet må ta hensyn til sine ansatte, sine leverandører og kunder. Dette kom klart frem da det ble oppdaget at en av leverandørene til Hennes & Mauriz brukte barnearbeid i sin produksjon. Kunder og myndigheter satte spørsmålsteget ved dette og Hennes & Mauriz så det som nødvendig å bytte leverandør (www.dagbladet.no). Coca Cola opplevde at kundene boikottet varene deres etter at det ble kjent at de ikke tok hensyn til lokalbefolkningens behov for tilgang til rent drikkevann ved en av fabrikkene deres i India (www.kirkensnodhjelp.no). Grunnideen i stakeholder-teori er at dersom man ikke ”pleier” forholdet til sine stakeholdere, så vil eiernes utbytte reduseres. Dermed er det økonomisk lønnsomt å opprettholde et godt forhold til organisasjonens interessenter og å ta deres

interesser med i forretningsmessige vurderinger. Forholdet mellom bedriften (organisasjonen) og dennes stakeholdere er illustrert i figur 3.



Figur 3 Stakeholdere (fritt etter R. Edward Freemans: A generic stakeholder map)

3.1.3 Formål i privat sektor

Privat sektor har i utgangspunktet *ett* formål. Dette formålet er å maksimere lønnsomheten, og dermed utbyttet til eierne. Det er dette som avgjør en bedrifts eksistens. Dette er imidlertid en forenkling av virkeligheten. En bedrift har mange interessenter (stakeholdere) i tillegg til eierne. Disse interessentene er de ansatte i bedriften, andre bedrifter i verdikjeden, myndigheter, lokalbefolkningen osv. Men til syvende og sist er det eierne bedriftslederne er

ansatt for å tjene (prinsipal-agent teori). Dermed vil hovedformålet alltid være å skjøtte eiernes interesser.

3.1.4 Formål i offentlig sektor

I offentlig sektor er formålet ganske ulikt med formålet i privat sektor. En offentlig organisasjon blir styrt av prioriteringene til det valgte politiske flertall. Det valgte politiske flertall endres over tid. I tillegg er det mange ulike meninger i det politiske systemet. For eksempel kan det være minst like mange meninger om hvordan en kommune skal styres, som det er innbyggere som har stemmerett i kommunen. Dermed har ikke kommunen *ett* formål. Formålet kan best defineres som hva som vil maksimere nytten til alle innbyggerne i en kommune på den dagen innbyggerne stemmer. Politiske prioriteringer må gjøres mellom blant annet skole, helse og veibygging. En privat bedrift ville aldri finne det lønnsomt å drive med snømåking i seg selv (så sant det ikke dreier seg om et privat firma som lever av å selge brøytetjenester), mens en kommune vil finne at det vil redusere nytten til innbyggerne dersom det ikke er gjort (Monsen, BUS 435).

3.2 Økonomistyringssystemet

Monsen oppsummerer flere ulike perspektiver innen for økonomisk styring som er presentert av forskjellige forskere. De er som følger(Monsen, BUS 435):

- § *Normativt perspektiv- defineres som et perspektiv med klare resultatmål og kausalkunnskap, preget av rasjonell beslutningstaking, hvor budsjetter og regnskap er de viktigste styringsinstrumentene.*
- § *Organisatorisk perspektiv- også kjent som politisk organisasjon og handlende organisasjon, hvor det er resultatstyrte og atferdstyrte styringsmetoder.*
- § *Aktivitetsnivå perspektiv – er preget av rutinestyring, ekspertstyring, intuitiv styring og skjønnessig styring. Dette ut fra hvilken aktivitet det er snakk om.*

Økonomistyringssystemet har mange virkemidler for å oppnå implementering av strategien. I både offentlige og private organisasjoner vil budsjett og regnskap være viktige redskap for å

fatte beslutninger. Finansiell informasjon er i kapitalkravforskriften² § 45-1, første ledd, definert som ”informasjon som anses egnet til å påvirke beslutningen til brukere av informasjonen i forbindelse med økonomiske forhold.” (www.lovdata.no, 1)

Dersom regnskap skal kunne gi nyttig informasjon til en bruker, må det ha et innhold som bidrar til å påvirke handlingene. Hvilken informasjon brukeren har behov for avhenger av hvilke avgjørelser brukeren har behov for å fatte. Finansiell informasjon vil oppfylle kriteriene for nyttig informasjon dersom det er en direkte og umiddelbar sammenheng mellom regnskapsstørrelser, og regnskapsprinsippene er egnet for en spesifikk virksomhet og dens formål. (Revsine, 2005)

I tillegg til planfunksjonen i budsjettering og rapporteringsfunksjonen i regnskap, er det nødvendig å benytte en form for kontroll på at man følger instruksjonen som blir lagt i budsjettet, og se sammenheng mellom budsjett og regnskap. Dersom det ikke føres kontroll, vil det være vanskelig å vite om de resultatene som er oppnådd har kommet på bakgrunn av planlegging eller av tilfeldigheter (Granlund og Lukka, 1997).

3.2.1 Budsjettering

Budsjettet har to hovedformål - å gi oversikt over forholdet mellom inntekter og utgifter, og å holde kontroll over hva inntektene brukes til (Jan Bergstrøm, upublisert). Budsjettering ble i historisk sammenheng utviklet for å sørge for penger i offentlige sektor og for at styrende organ i landet skulle ha kontroll over hvor mye penger som kom inn og hvordan pengene ble brukt. På den tiden var det gjerne en eneveldig konge som ønsket oversikt over årets tilgang til skattkammeret. Men også i disse dager har budsjettet en viktig funksjon for planlegging i både private og offentlige organisasjoner. De folkevalgte bestemmer gjennom budsjettet hvilke tjenester offentlig forvaltning skal prioritere og hvor mye penger som vil bli fordelt til ulike formål. I privat sektor er budsjettet en plan som styret legger, og som de ansatte i bedriften

² FOR 2006-12-14 nr 1506: Forskrift om kapitalkrav for forretningsbanker, sparebanker, finansieringsforetak, holdingselskaper i finanskonsern, verdipapirforetak og forvaltningsselskaper for verdipapirfond mv.

følger opp. Budsjettet er således et virkemiddel for kontroll, i både privat og offentlig sektor. De ansatte i både privat og offentlig sektor kan holdes ansvarlig dersom budsjettet ikke blir overholdt (ibid).

Budsjettet kan fungere som motivasjonsfaktor i en organisasjon. Mål kan bli satt på vegne av eller i samarbeid med den ansatte, og en belønning blir utdelt dersom budsjettet blir holdt. Denne belønningen kan være anerkjennelse eller en form for bonus. Budsjettoverskridelser vil dermed være negative, mens det å spare i forhold til budsjettet vil være positivt og grunnlag for belønning. Dette kan være problematisk i det hensende at det kan føre til uønskede vridningseffekter som gir suboptimering (Nyland og Pettersen, 2004). Suboptimering skjer når fokus går til kortsiktige, mål på enhetsnivå, på bekostning av mer langsiktige, overordnede mål for hele virksomheten (Jan Bergstrøm, upublisert).

Dersom den ansatte får bonus på grunnlag av hvor godt den ansatte klarer å oppnå målene som den ansatte selv har satt, er det lett å manipulere målene som blir satt i budsjettet. Dermed kan det å oppnå bonus være et insentiv for den ansatte til å sette for lave mål i utgangspunktet. Dersom en avdeling setter et mål for den ansatte på grunnlag av at det skal skje en viss aktivitet, kan den ansatte redusere aktiviteten og på den måten spare i forhold til budsjettet. Disse problemene kan man unngå dersom man skiller budsjett og insentiver fra hverandre (Nyland og Pettersen, 2004).

I store byråkratiske private bedrifter og i offentlige organisasjoner vil budsjettet også kunne gi andre problemer enn vridningseffektene nevnt over. Disse problemene kan oppstå fordi de ansatte i den offentlige organisasjonen får tildelt midler fra ledelsen eller ut fra politikernes prioriteringer. For å opprettholde bevilgningene fra år til år kan det være nødvendig for de ulike avdelingene å bruke opp årets bevilgninger, slik at ledelsen, eller de folkevalgte ikke ser grunnlag for å redusere bevilgningene. Dette kan gjøre organisasjoner svært ineffektive. De ansatte får ikke insentiver til å bruke organisasjonens ressurser mest mulig effektivt (Jan Bergstrøm, upublisert).

3.2.2 Regnskap

Regnskapets grunnleggende oppgave i en organisasjon er å registrere økonomiske forhold. Registreringene brukes til videre oppbygging av regnskap og statistikk. Regnskapet har i tillegg to andre viktige oppgaver. Det er å måle og kommunisere informasjon til brukere. Internt i organisasjonen brukes en løpende rapportering som grunnlag for beslutninger rundt kostnadskontroll, kostnadsplanlegging og resultatvurdering. Regnskapet er også en viktig kilde til beslutninger rundt ressursfordeling innad i foretaket. Dette kan for eksempel være lønnsomhetsvurderinger av produkter og aktiviteter. Videre blir den finansielle informasjonen benyttet i strategiutforming og planlegging (Gjesdal, 1994).

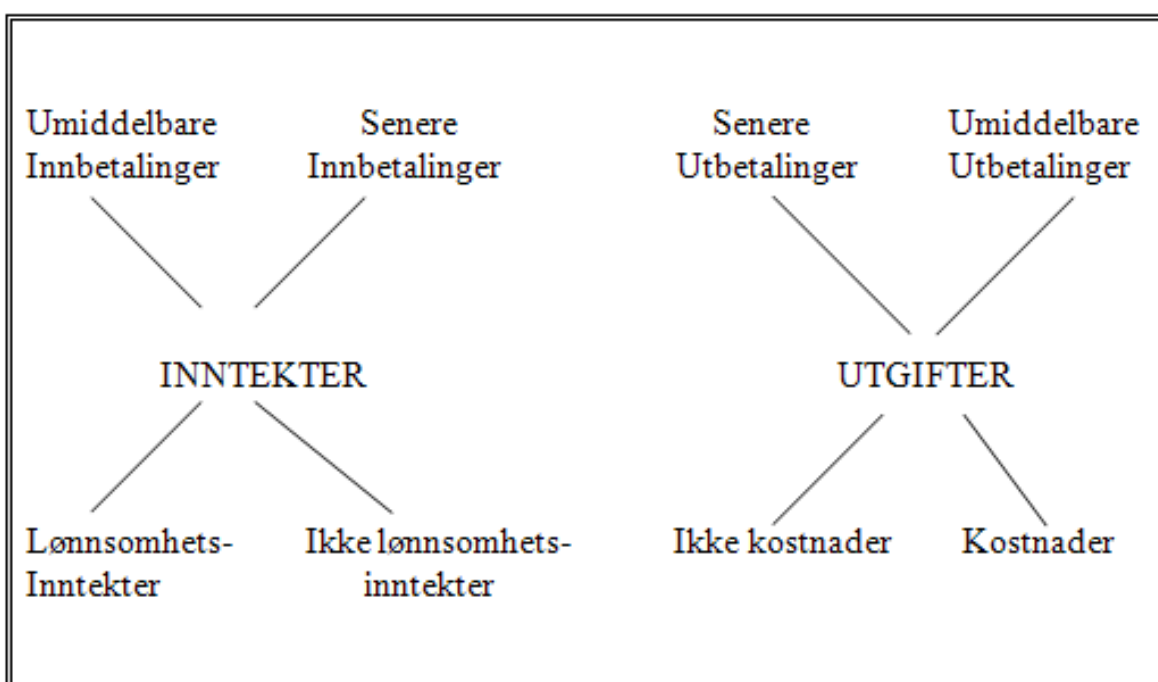
Eksternt er formålet med regnskapsinformasjon å hjelpe brukerne til å vurdere hvordan ressursene forvaltes. De aktuelle brukergruppene for den eksterne finansielle informasjon er blant annet: aksjonærer, ansatte, kredittyttere, lokalsamfunnet og storsamfunnet. Analysen av den historiske utviklingen slik den kommer til uttrykk i regnskaper er av interesse som en del av beslutningsgrunnlaget (Kinserdal, 2005).

Informasjonen i finansregnskapet har verdi både fordi den reduserer usikkerhet rundt bedriftens fremtidige lønnsomhet og økonomiske tilstand, og fordi den også gir informasjon angående kvaliteten på ledelsen og deres evne til å oppfylle bedriftens plikter under ulike betingelser. Finansiell informasjon blir etterspurt fordi den gir informasjon som hjelper interessenter til å ta bedre beslutninger eller gjør det mulig å overvåke ledernes prestasjoner (Revsine, 2005).

I denne utredningen er fokuset på offentlig forvaltning. Men ettersom det har vært gjennomført flere strukturelle endringer i offentlig forvaltning på veien ”fra forvaltning til forretning” (Statens senter for økonomistyring (SSØ), www.regjeringen.no, 1), ser vi det hensiktsmessig å presentere både regler for forretningsregnskap og for kommunale regnskap, som var det tidligere regnskapssystemet som sykehusene rapporterte etter.

3.2.3. Finansielt regnskap versus lønnsomhetsregnskap

Dette avsnittet vil presentere ulike begreper som er benyttet i forretnings- og kommuneregnskapet. Riktig utgifts- og kostnadsklassifisering utgjør et beslutningsproblem, og bruk av kostnadsinformasjon krever særskilte analyser. Skillet skal presenteres ved hjelp av Mülhaupt klassifisering, og er illustrert i figur 4 (Monsen, BUS 435).



Figur 4 Inntektenes og utgiftenes regnskapsmessige karakter (Mülhaupt, 1987)

Figuren viser et skille i hvordan man klassifiserer penger som kommer inn og penger som går ut av bedriften. Den øvre delen av figuren viser penge inn- og utstrømninger, dette kan ses på som penger som går ut og inn av den totale kassabeholdningen i foretaket. Den nedre delen av figuren viser inntekter og kostnader som periodiseres i regnskapet. Disse beløpene kommer fra når risiko og kontroll på en vare eller tjeneste overføres til eller fra foretaket. Dette gir

resultatet som foretaket benytter ved blant annet fastsettelse av utbytte. Begrepet inntekter og utgifter omfatter begge disse delene av figuren, og det er derfor nødvendig å klassifisere transaksjonen riktig (Monsen, INB 421).

Det er viktig å skille klart mellom begreper brukt i privat og offentlig sektor. I begge sektorene pådrar man seg utgifter for å kunne produsere varer og tjenester (ytelser). Verdien på ytelsene når de er omsatt bør alltid være større enn verdien på det som forbrukes for å kunne fremstille ytelsene. En resultatoppfatning finnes følgelig i begge sektorene. Men faktorene som inngår for å vise sluttresultatet i de to sektorene, er svært forskjellig. I offentlige sektor utarbeider man et finansielt resultatregnskap, i privat sektor utarbeider man et lønnsomhetsresultatregnskap. Forskjellene fremkommer ut fra hvordan de to sektorene generer inntekter og kostnader. Innenfor offentlig sektor tilbyr man befolkningen visse ytelser som regnes for å være offentlige oppgaver. Disse ytelsene selges som oftest ikke til kostpris. I stedet kreves det gjerne kun betaling i form av gebyrer eller egenandeler.

I privat sektor er de pådratte kostnadene avspeilet i prisen på varen eller tjenesten. Gebyrene eller egenandelene i offentlig sektor har ofte liten eller ingen sammenheng med kostnadene som oppstår for å fremstille ytelsene. Kostnadene dekkes ikke inn via priser, men blir dekket inn på annen måte, hovedsakelig gjennom beskatning. En skattebetaler vil ikke bli innkrevd det samme beløpet som denne benytter av offentlige tjenester i et gitt år. For eksempel vil en innbygger som oftest benytte seg av helsetjenester i større grad mot slutten av livet sammenlignet med tidligere i livet. Dermed vil ikke innbyggeren til enhver tid betale det samme beløpet som er blitt pådratt for å fremstille de offentlige ytelsene (Johns 1951, ref: Forelesningsnotater INB 421)

3.2.4. Bokføringsmetoder

Vi vil her presentere to ulike former for bokføringsmetoder. Vi velger å presentere disse to formene fordi begge har på ulikt tidspunkt hatt en sentral betydning for utvikling av praksis for kommunal regnskapsføring.

Kjøpmannens dobbel-bokføringsmetode

En form for bokføringsmetode er kjøpmannens dobbel-bokføringsmetode. Hovedtrekk ved denne bokføringsmetoden er at hver transaksjon posteres to ganger på to ulike kontoer. Samme beløp skal føres på debetsiden, som på creditsiden. Summen av debet og kredit skal være lik, og dermed får man en kontroll over at alle transaksjoner er bokført. Konti er klassifisert i to grupper: betalingskonti, som påvirker balansekonti, og aktivitetskonti, som påvirker lønnsomhetsresultatet. Lønnsomhet rapporteres gjennom både betalingssiden og ytelsessiden. (Walb, 1926). Dermed er det sammenheng mellom resultatregnskapet og balansen. Balansen fokuserer på lønnsomhet og ikke på finansielt resultat (penger og transaksjoner). Lønnsomhetsresultatet fremkommer i resultatregnskapet og viser differansen mellom inntektene og kostnadene som inntreffer i regnskapsperioden (Monsen, 2008).

For private foretak som har som formål å skape profitt, vil dermed kjøpmannens dobbelt-bokføringsmetode være godt egnet. Private bedrifter fokuserer på lønnsomhetsstyring ut fra hva som rapporteres i lønnsomhetsresultatet. Blant annet blir utbytte vedtatt ut fra lønnsomhetsresultatet.

Kameralregnskapet

Kameralregnskapet i sin enkleste form stammer tilbake til 1500-tallet. Denne formen for bokføring ble skapt for å holde oversikt over inn- og utbetalinger. Dette regnskapet bestod av to konti, en for innbetalinger og en for utbetalinger. Dette regnskapssystemet er blitt videreutviklet, der grunntanken om inn- og utbetalinger, samt til enhver tid å kunne holde kontroll over likvidene/pengebeholdningen, har vært i hovedfokus. Kameralregnskapet i dag består også av to konti: Inntekter og utgifter. Disse to kontiene er delt opp i fire: *rest brakt frem, anordning, virkelig utfall og rester overført* (Monsen, 2007).

3.2.5. God regnskapsskikk

Regnskapslovens³ kapittel 4 inneholder bestemmelser om grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk. Innholdet i god regnskapsskikk er utformet av Norsk Regnskapsstiftelse (NRS), som arbeider med utviklingen av norsk praksis. Bestemmelsene i regnskapsloven er styrende for inntekts- og kostnadsføring i resultatregnskapet. Regnskapsloven angir at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med følgende grunnleggende regnskapsprinsipper (www.lovdatab.no, 2):

1. Transaksjonsprinsippet, som betyr at transaksjonen må ha økonomisk innhold, regnskapsføres til verdien av vederlaget, og at transaksjonen regnskapsføres på transaksjonstidspunktet. Det vil si at bytte av helt like eiendeler ikke kan klassifiseres som en transaksjon.
2. Opptjeningsprinsippet, som innebærer at inntekt skal resultatføres når den er opptjent.
3. Sammenstillingsprinsippet, som sikrer at utgiftene skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt.
4. Forsiktighetsprinsippet, som sier at regnskapsmessig verdi av foretakets eiendeler må testes mot virkelig verdi på oppgjørstidspunktet.
5. Fortsatt drift prinsippet, som betyr at vurderingen i regnskapet er gjort under forutsetningen av at foretaket skal fortsatt eksistere, til neste årsoppgjør.

NRS bygger på historisk kost modellen. Denne modellen blir ofte beskrevet som en transaksjonsbasert modell, hvor salgstransaksjoner er grunnlaget for regnskapsføring og måling. En transaksjon består av en overdragelse og et vederlag. Overdragelsen skjer mellom to eller flere parter, og vederlaget i transaksjonen skal i henhold til prinsippet fastsettes til verdien på transaksjonstidspunktet. Transaksjonstidspunktet inntreffer når risiko og kontroll knyttet til overdratte ressurser er overført fra den ene part i transaksjonen til den annen part

³ LOV 1998-07-17 nr 56: Lov om årsregnskap m.v.

(www.lovdata.no, 2). Forretningsregnskapet bruker dobbeltbokføringsprinsipp. Det innebærer at alle beløp føres to ganger, en gang til debet og en gang til kredit, på to ulike kontoer.

Hensikten med forretningsregnskap er blant annet å fremstille lønnsomheten angående produkter, produktgrupper og kundeforhold. Det foregår nå en prosess for å innføre like regler på internasjonal basis. Det innebærer at reglene vil bli innført i mange land. Hensikten med en slik internasjonalisering av regnskapsreglene å bedre og standardisere den finansielle informasjonen (Kinserdal, 2005).

Fra 2007 ble det pålagt for alle børsregistrerte foretak å rapportere etter IFRS (International Financial Standards), og det er blitt åpnet for frivillig rapportering etter IFRS i Norge for øvrige foretak. De resterende foretakene, som ikke er børsnotert, eller frivillig velger å rapportere etter IFRS, vil rapportere etter revidert norsk regnskapslov. Denne reviderte regnskapsloven gir blant annet strengere regler rundt dokumentasjon og åpner for virkelig verdi i mye større grad enn hva som har vært tillatt tidligere (Kinserdal, 2005).

3.2.6 Kommuneregnskap

I denne delen presenteres prinsipper for kommuneregnskapet. Vi vil også vise hvordan formålet med kommuneregnskapet kan ses i sammenheng med kameralbokføring.

Kommuneloven⁴ regulerer kommunenes aktiviteter, inkludert regnskapsføringen. I artikkelen *Utviklingen av kommuneregnskapet i Norge: om påvirkning fra kameralistens og kjøpmannens bokføringsmetoder*, fremhever Monsen (2001) at de kommunale og fylkeskommunale regnskapsreglene i Norge baseres på en kombinasjon av formålene til forretningsregnskapet og kameralregnskapet.

I offentlige regnskap gikk man fra den kameralistiske kontoen, med inntekter og utgifter, og over til å benytte kjøpmannens dobbelte konto, med debet og kredit. Dette skjedde i 1924. I senere tid har det kommunale regnskapet og balansen i økende grad blitt påvirket av privat

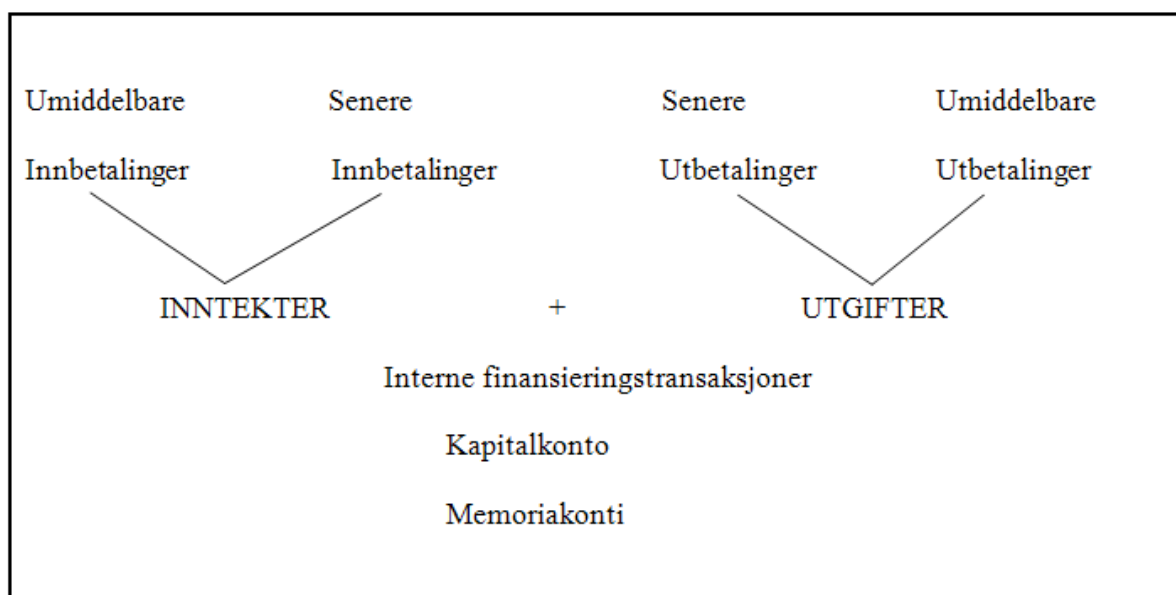
⁴ Lov om kommuner og fylkeskommuner

regnskapsrapportering. Til tross for dette, finner vi fortsatt en sterk kameralistisk påvirkning på de kommunale regnskapsforskriftene i Norge. Det eksisterer en sterk kobling mellom budsjett og regnskap, og fokus ligger på inntekter og utgifter i stedet for lønnsomhetsinntekter og kostnader (Monsen, 2001 (fra BUS 435 forelesningsnotater 2008)).

Kommuneregnskapet har som formål å styre pengetransaksjoner, kontrollere inntekter som oppstår (herunder skatteinntekter), budsjettkontroll og betalingskontroll. Dermed trenger kommuneregnskapet andre prinsipper en de en kan finne i regnskapsloven. Blant annet vil anordningsprinsippet være til hjelp for å oppnå disse formål.

Kommuneregnskapet må især vise de anordnede inntektene og forpliktelsene. Det er nødvendig med tallmessig registrering av overensstemmelse og avvik mellom de innbetalinger og de utbetalinger som er anordnet til forvaltning og de som er utført av forvaltningen.

Norvald Monsen fremstiller kommuneregnskapet slik:



Figur 5 Det norske kommuneregnskapet (Monsen, 2008)

Jones og Pendlebury identifiserer ti ulike brukergrupper av regnskaper som utarbeides i offentlig sektor (Jones og Pendlebury, 2000). De brukergruppene som er mest aktuelle etter norske forhold, gjengis nedenfor.

Brukere av kommuneregnskapet:

- Innbyggere
- Skattebetalere
- Investorer
- Gebyrbetalere
- Politikere
- Administrasjonen
- Offentlig ansatte

Kommuneregnskapet er regulert av kommuneloven og forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner⁵ § 7 (www.lovdata.no,4).

Formuleringene om de kommunale regnskapsprinsippene i forskriftens § 7 er ikke like omfattende som prinsippene for forretningsregnskap i regnskapsloven. Aillin Aastved og Helge Mauland (2006) grupperer regnskapsprinsippene i sin rapport ”Kommuneregnskapet – rammeverk og prinsipper” på følgende måte:

1. Anordningsprinsippet
2. Arbeidskapitalprinsippet
3. Bruk av lån
4. Anslått beløp (beste estimat)
5. Bruttoprinsippet
6. God kommunal regnskapsskikk

⁵ Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner)

Grupperingen tar utgangspunkt i forskriftens § 7 for årsregnskap for kommuner. Grupperingen kan klassifiseres inn i grupper ut fra hvilket fokus de har i regnskapet; finansielt eller lønnsomhetsfokus.

Finansielt fokus er fokuset som ligger til grunn ved anordningsprinsippet, prinsippet som omhandler bruk av lån og bruttoprinsippet. Lønnsomhetsfokus finnes i prinsippet anslått beløp. Under følger en kort beskrivelse av hvert av prinsippene:

1. *Anordningsprinsippet* – innebærer at alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes. Dette skal likevel ikke medføre at avleggelsen av årsregnskapet må forskyves utover de frister som er bestemt, jf. kommunelovens § 10. *Arbeidskapitalprinsippet* – som er en konsekvens av anordningsprinsippet, sier at all tilgang og bruk av midler i løpet av året som vedrører kommunens og fylkeskommunens virksomhet skal fremgå av driftsregnskapet eller investeringsregnskapet. Det skal ikke forekomme at tilgang og bruk av midler kun blir ført i balanseregnskapet.
2. *Bruk av lån* - forskriften angir at for lån, skal kun den delen av lånet som faktisk er brukt i løpet av året føres i investeringsregnskapet. Investeringsregnskapet er en egen oppstilling i årsrapporter oppstilt etter kommuneloven som viser årets investeringer. Den delen av lånet som ikke er brukt, registreres som memoriapost.
3. *Anslått beløp* – gjelder at i den grad de enkelte utgifter, utbetalinger, inntekter eller innbetalinger ikke kan fastsettes eksakt ved tidspunktet for regnskapsavleggelsen, skal det registreres et anslått beløp i årsregnskapet for vedkommende år. Justering i henhold til eksakt beløp foretas i det påfølgende regnskapsår.
4. *Bruttoprinsippet* - Alle utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger skal regnskapsføres brutto. Dette gjelder også for de interne finansieringstransaksjonene. Det skal således ikke gjøres fradrag for tilhørende inntekter til utgiftene, og heller ikke skal inntektene fremstå med fradrag for eventuelle tilhørende utgifter.

5. *God kommunal regnskapsskikk* - Årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk, både når det gjelder selve regnskapsføringen og når det gjelder den økonomiske informasjonen årsregnskapet gir.

I kommuneloven er det ikke gitt retningslinjer som tilsvarer forsiktighet og fortsatt drift, slik det er krav om i regnskapsloven § 4-1. (www.lovdata.no, 2).

Anordningsprinsippet er svært viktig i kommunalregnskapet, vi vil derfor her gå nærmere inn på dette.

Anordningsprinsippet fremstår i dag som en blanding mellom den kamerale bokføringsmetoden der man gir anvisning til utbetaling og kjøpmannens forretningsregnskap med debet og kredit (Monsen, 2007). Anordningsregnskapet for de grupperte inntektene og utgiftene angir hva som skal betales til de respektive formålene. Dette er uavhengig av om betalingen skal skje straks eller senere. Regnskapsføringen blir gjennomført så snart en inntekt eller utgift er oppstått. Anordningsregnskapet kan betegnes som skyldighet, slik at man snakker om inntekts- og utgiftsskyldighet eller om inntekts og utgiftsanordning. Denne skyldigheten eller anordningen sammenstilles med betalingsbeløpet, slik at den gjennomførte betalingen korrigerer skyldigheten. Hvis betalingen ikke er gjennomført, oppstår en rest. Enhver anordning må etter hvert bli utlignet av et tilsvarende betalingsbeløp (Monsen, 2002).

Kameralregnskapet med dets spesielle bokføringsmetode, viser kun realiserte innbetalinger og utbetalinger. Spesielle konti utgjør et eget selvstendig regnskapsapparat, som ble utviklet for bruk i offentlige organisasjoner, hvor forvaltningen av offentlige midler, i stor grad skatteinntekter, står i fokus. Kameralregnskapet kan sies å være et inntekts- og utgiftsregnskap (Monsen, 2002). Hensikten med offentlige regnskaper i dag kommer nettopp fra kameralregnskapet. Det er å vise hvor inntekter kommer fra og hvordan de brukes. Kommuneregnskap brukes i stor grad som et budsjettstyrings- og kontrollverktøy for beslutningstakere og innbyggere (ibid).

Tradisjonelt har offentlige virksomheter i stor grad benyttet et kontantprinsipp. Det er imidlertid en utvikling mot å følge regnskapslovens regler – og dermed benytte

periodiseringsprinsippet som vi finner i regnskapene til private foretak. Dette kommer vi tilbake til i kapittel 6. Analyse.

Bokføringsutviklingen i Norge har gjennom tidene gått fra kameralistens bokføring til dobbelt bokføring dvs. fra kontantprinsippet til periodiseringsprinsippet. Argumentene for denne endringen er at den skal gi økt fokus på effektivitet og bedre styring med ressursbruken i staten. Det skal også gi bedre oversikt over statens økonomiske forpliktelser i et langsiktig perspektiv, samt dekke et behov for større transparens og pålitelighet til offentlige finanser. (www.regjeringen.no, 5). Dette er det imidlertid ikke full enighet rundt.. (Stein Østre, www.bibsys.no).

3.3 Kontroll og oppfølging

Begrepet ”*intern kontroll*” omfatter alt hva selskapet gjør for å sikre sine verdier, samt hva den gjør for å tilrettelegge en forsvarlig drift for å nå de planlagte mål. Ethvert selskap må – i større eller mindre grad – etablere intern kontroll. Dette i henhold til Prinsipal-Agent-teori.

Intern kontroll er en integrert del av ledelsens totale styringssystem. Den interne kontrollens form og omfang påvirkes av f.eks. bransje, selskapsstørrelse og tekniske hjelpemidler (Bergstrøm, upublisert). Intern kontroll er grunnlag for revisjon gjennom året og er en av faktorene revisor legger vekt på ved kontrollen av regnskapet.

I både privat og offentlig sektor kan kontrollen benyttes til å vurdere ressursbruk registrert i regnskapet i forhold til det som er planlagt i budsjettet. I offentlig sektor er det dessuten viktig å føre kontroll over at alle oppgaver som skal betjenes blir betjent.

For et sykehus vil de relevante kontrollene skje på flere nivåer. Faglig tilsyn med innholdet i helsetjenestene utøves av Helsetilsynet i hvert enkelt fylke. Det regionale helseforetaket utøver forvaltningskontroll, og interne kontrollere følger opp inntektene og utgiftene som oppstår gjennom året.

Budsjettkontroll vil være det fremste verktøyet de folkevalgte og ansvarlige i forvaltningsorganene har for å kontrollere ressursbruken i for eksempel sykehuset. Budsjettet kan på den måten ses på en instruks for sykehuset der midler går til ulike formål. Dermed får budsjettet en særskilt stilling i offentlig sektor.

3.6 New Public Management

New Public Management kan defineres som en ny retning innen forvaltningen av offentlig sektor. Denne retningen går mot en markedstilnærming av de ulike sektorene, der det satses på å gjøre offentlig sektor så lik som mulig privat sektor, for å kunne holde følge med effektivitetsutviklingen der (Tranøy og Østerud, 2001).

Offentlig sektor møter utfordringer rundt problemer som modernisering, omstilling, effektivisering og kunde- og markedsorientering. Dette gjelder også i stor grad for privat sektor. Et gjennomgående diskusjonstema er om offentlig sektor er konkurransedyktig sammenlignet med privat sektor. Det vil si: Er det noen funksjoner privat sektor utfører mer effektivt enn offentlig sektor. Effektivitetsproblematikken kan summeres opp i tre spørsmål:

1. Gjør offentlig sektor de rette tingene, eller med andre ord, bruker den offentlige sektoren ressurser på aktiviteter den ikke bør være engasjert i?
2. Benyttes ressursene i offentlig sektor optimalt?
3. Holder produktivitetsutviklingen i offentlig sektor følge med produktivitetsutviklingen i privat sektor?

Offentlige organisasjoner kan ha mange og uklare nivåer og formelle rutiner. Dette kan gi problemer som spillsituasjoner, der avdelinger ønsker å oppnå størst mengde ressurser, som igjen kan føre til suboptimering. Suboptimering kan defineres som at ressursene benyttes til å fremme hver enkelt avdelings resultater, i stedet for å benytte ressursene mest mulig effektivt for å fremme summen av avdelingenes resultater (Andreassen og Lunde, 2001).

Samtidig med disse problemene har det vært en økende globalisering av økonomien. På verdensbasis kan man se at den økte levealderen øker behovet for pensjonsutbetalinger og

kapasiteten til helsetjenestene. Dette fører til høyere forventninger om at offentlig sektor forvalter sine ressurser mest mulig effektivt. I tillegg vil høyere levestandard gi høyere forventninger til velferdsstaten. Disse utfordringene er en del av en global trend hvor staten i økende grad betraktes som uegnet til å håndtere en rekke oppgaver (Andreassen og Lunde, 2001).

Problemer med økt vekst i offentlig sektor har vist seg i både Nederland og Venezuela, der naturressurser er en betydelig del av statens inntekt. Staten i disse landene har ønsket en høyere levestandard for innbyggerne og har satset på en kraftig oppjustering av offentlig sektor. Dette har ført til en for kostnadskreven offentlig sektor som har gjort at landene har gjort seg selv konkurranseudyktige (Busch med fler, 2005).

For å bøte på problemene nevnt over har offentlig sektor i Norge gått mot en markedstilnærming. Anbud, konkurranseutsetting og privatisering er midler som blir brukt i denne prosessen. Dette kommer til uttrykk blant annet ved at spesialisthelsetjenesten er blitt overført til staten. Der har den blitt organisert i helseregioner, som er ansvarlige foretak, med staten som eiere. I tillegg skal kostnader som avskrivninger tas med i regnskapet, slik at prisene på tjenestene vil være mer lik prisene i privat sektor (Norges Forskningsråd: Resultatevaluering av Sykehusreformen, 2007, www.regjeringen.no, 3). Formålet med dette vil vi komme tilbake til i kapittel 4.

Ettersom det i Norge ikke finnes flere tilbydere av en del tjenester som staten utfører, er det vanskelig å finne markedspriser på disse tjenestene. Dermed kan prisen som blir satt være kunstig (Bergstrøm, upublisert).

Ved overgang til de privatøkonomiske reglene vil fokuset gå fra kontantstrøm til lønnsomhet (Monsen, INB 421). Med forretningsprinsipper vil også kapitalkostnader bli tatt med i beregningen. Tanken bak dette er å vise et mer riktig bilde av statens faktiske kostnader, noe som vil gjøre det lettere å sammenlikne offentlig sektors konkurransevne over tid med privat sektor. ([regjeringen.no](http://www.regjeringen.no), 5)

4. Sykehusreformen

Dette kapitlet vil kort gjøre rede for bakgrunnen for sykehusreformen, og hva sykehusreformen gikk ut på. Vi vil også kort beskrive situasjonen før sykehusreformen.

Først vil vi gi en beskrivelse av hva spesialisthelsetjenesten innbefatter. Den skal sørge for diagnostikk, behandling og oppfølging av pasienter med akutte, alvorlige og kroniske sykdommer og helseplager. Videre skal den gi veiledning til pasienter og kommunalt helsepersonell, drive undervisning og medisinsk forskning. Spesialisthelsetjenesten omfatter somatiske og psykiatriske sykehus, poliklinikker og behandlingssentre, opptrenings- og rehabiliteringsinstitusjoner, institusjoner for tverrfaglig spesialisert behandling for rusmiddelmisbruk, prehospitaltjenester (ambulansetjenester), privatpraktiserende spesialister og laboratorie- og røntgenvirksomhet (www.lovdatab.no, 3).

4.1. Situasjonen før

Et vedvarende problem i spesialisthelsetjenesten har vært budsjettoverskridelser og store underskudd.

I NOU 1996:5 "Hvem skal eie sykehusene?" blir det i kapittel 5 tatt opp kritikk mot den gamle ordningen. Formålet med NOU 1996:5 var å se om det ville være hensiktsmessig å overføre kapitalkostnadene som oppstod i sykehusene til staten, eventuelt overføre eierskapet i sin helhet til staten.

Under den gamle ordningen var sykehusene underlagt fylkeskommunene, der fylkestinget er øverste politiske myndighet. De fleste fylkeskommunene (bortsett fra Sør-Trøndelag og Oslo) utnevnte en fylkeshelseadministrasjon med en fylkeshelsesjef. Fylkeshelsesjefen hadde ansvar for både det faglige og administrative arbeidet innen sektoren. Det faglige bestod av å føre tilsyn med at lover og forskrifter rundt den faglige gjennomføringen ble fulgt, og det administrative bestod av budsjettmessig styring og resultatoppfølging.

Finansieringen av sykehusene bestod av rammetilskudd fra fylkeskommunen. Fra 1980 ble finansieringsordningen for institusjonshelsetjenesten lagt om. Man gikk fra et system basert på statlige refusjoner av deler av fylkeskommunenes faktiske utgifter til et system der staten fordelte en ramme eller et sektortilskudd til fylkeskommunenes helse- og sosialtjenester. Denne endringen fra 1980 ble gjort for å forbedre fordelingen mellom fylkene. Det ble blant annet lagt større vekt på de demografiske faktorene, som for eksempel alderssammensetning, og fødsels- og dødsrater. (NOU 1996:5)

NOU 1996:5 konkluderte med at helsetjenestene var nokså jevnt fordelt i befolkningen. Den beskriver mange ulike faktorer som kunne bli påvirket i positiv retning ved endringer i forhold til datidens ordninger, og diskuterer forhold som nivået på ressursinnsats, befolkningens forventninger, organisasjon, finansieringsmåte og eierstruktur. En hovedutfordring som man så for seg å løse med en ny reform, var å bedre det regionale samarbeidet.

Reformen måtte ta for seg mange perspektiver, blant annet måtte man sørge for at pasientens perspektiv ble ivaretatt gjennom tilgjengelighet og kvalitet. Det var også viktig at opplæringen av nytt helsepersonell ble tatt hensyn til. I tillegg måtte man vurdere hvilke konsekvenser reformen ville få for de ansatte.

Et problem var at det var lite samsvar mellom mål og midler. Staten hadde mange mål for helsepolitikken, men i og med at sykehusene og spesialisthelsetjenestene lå under fylkeskommunene hadde ikke staten direkte styring. Dette førte til at bevilgninger staten hadde øremerket til spesielle formål kunne "lekke ut" til andre formål i fylkeskommunene. (NOU 1996:5)

Finansieringen i sykehusene kom hovedsakelig fra fylkeskommunene, men som allerede nevnt også direkte fra staten. Dette skjedde gjennom ulike ordninger. For eksempel ble det gitt tilskudd til poliklinisk undersøkelse og behandling og forskjellige tilskudd til prosjekter av ulik varighet. Dette førte til spillsituasjoner der pasienter kunne ende opp som tapere, for eksempel ved at midler til behandling ble overført til andre formål. Et annet problem var at bevilgninger til sykehusene fra staten ble foretatt fra to ulike departementer (Sosial og

helsedepartementet og Kommunal og arbeidsdepartementet), noe som også åpnet for spillsituasjoner (NOU 1996:5).

4.2. Helseforetaksloven

Lov om helseforetak m.m., også kalt helseforetaksloven, som er det lovmessige grunnlaget for sykehusreformen, tar for seg foretakenes formål og lovens virkeområde. Helseforetaksloven av 15. juni 2001, ble iverksatt 1. januar 2002 og omfatter de offentlig organiserte spesialisthelsetjenestene i Norge. Disse tjenestene ytes fra både offentlige og private aktører. Formålet med denne loven var å finne en løsning på problemene som ble beskrevet i NOU 1996:5.

Loven avklarer organisering, eierforhold og formål. Spesialisthelsetjenestene i landet ble delt inn i regioner, med regionale helseforetak (RHF) som organisator. De regionale helseforetakene har styrer og står som eiere av helseforetakene (HF) innen regionen. Eieren av de regionale helseforetakene er staten.

Det ble opprettet fem regionale helseforetak (RHF): Helse Sør, Helse Øst, Helse Vest, Helse Midt-Norge og Helse Nord. De regionale helseforetakene Helse Sør og Helse Øst ble senere besluttet sammenslått av daværende helseminister Sylvia Brustad pr 1. juni 2007. Bakgrunnen for sammenslåingen var å få en bedre samordning av spesialisthelsetjenesten mellom de to regionene. Dette skulle sikre bedre ressursutnyttelse og samordning av sykehusene i hovedstadsområdet. En annen intensjon var å legge til rette for større spesialiserte fagmiljø (www.helse-sorost.no).

Ved at de regionale helseforetakene har ansvar for spesialisthelsetjenesten innebærer dette at de har ansvar for den offentlig eide og drevne delen av spesialisthelsetjenesten og tjenestene som ytes av privatpraktiserende spesialister og klinikker etter avtale med det offentlige. Det regionale helseforetaket har det overordnede ansvaret for at befolkningen i regionen får tilgang til de tjenestene de har krav på, enten ved at de utfører tjenestene eller ved kjøp av tjenester fra private aktører (www.lovdatab.no, 3).

Med endring av eierskap fulgte også endring av organisasjonsform. Dette innebar at de regionale helseforetakene og helseforetakene ble organisert som private foretak, med styre, budsjetter osv. Dette innebar også en endring av rapporteringsform, fra kommuneloven til regnskapsloven. I praksis vil dette si at det ble en overgang fra kontantprinsippet til periodiseringsprinsippet i regnskapene. Dette har ført til at kapitalkostnader nå kommer frem i regnskapene i stedet for som utgiftsføring av investeringer.

4.3 Finansiering

Staten setter de helsepolitiske målsettingene og rammeverk som er utgangspunkt for helseforetakene. Etter sykehusreformen går statens bevilgninger direkte til de regionale helseforetakene. De regionale helseforetakene har som oppgave å fordele disse midlene mellom helseforetakene i regionen (Nerland, 2007).

Finansieringen i spesialisthelsetjenesten foregår gjennom basisbevilgninger og aktivitetsavhengige bevilgninger, innsattsstyrt finansiering (ISF). Dermed er deler av finansieringen avhengig av hvor mange pasienter som blir behandlet, og hvilken type behandling de mottar, definert ut fra deres diagnoserelaterte gruppe (DRG). Dette er en nasjonal standardkostnad pr behandling (www.regjeringen.no, 6)

5. Empiri

5.1 Presentasjon av Sykehuset Buskerud HF

I denne delen vil vi gi en presentasjon av Sykehuset Buskerud HF, som er lokalisert til Drammen, og vi vil se på historisk bakgrunn og formen på budsjett og regnskap som er presentert av henholdsvis Buskerud sentralsykehus FKF og Sykehuset Buskerud HF.

5.1.1 Kort historisk bakgrunn

Det første sykehuset i Drammen ble etablert i 1786. Dette var lokalisert i en toetasjes tømmerstue med hage. Etter 44 års virksomhet, i 1830 ble det behandlet fem pasienter med til sammen 172 liggedøgn. Dette var lenge før man ble klar over at det fantes bakterier og hvordan man ble smittet på grunn av dårlig hygiene. Etter hvert fant man at bygningen var for liten og værelsene for små og lave, og dermed uegnet som sykehus (www.sykehuset-buskerud.no).

I 1837 ble sykehuset flyttet til en større eiendom ved elven, med sjøboder og andre uthus. Bygningen ble tidligere brukt til kolera-lasarett. Begrepet lasarett ble ofte brukt om pestsykehus og militære sykehus. I 1866 rammet en stor bybrann sykehuset, og det brant ned. Etter dette holdt sykehuset i en kort periode til i et telt, deretter ble de syke behandlet om bord på dampskipet Constitutionen. Fra 1867 til 1887 ble en stor, toetasjes hovedbygning på Mads Wiels plass, i Drammen sentrum, brukt som sykehus, men dette var heller ikke et egnet sted, så det ble arbeidet for nybygg (www.sykehuset-buskerud.no).

Den 20. februar 1873 ble det bevilget 6.000 specidaler (tilsvarende om lag 24.000 kr), og det ble gitt et mandat fra byens magistrat til sykehuskommisjonen: "*Grundtrækkene for den Plan der antages at burde befølges ved Bygningen af et nyt Sygehus og hvilken Tomt der maatte ansees for hensigtsmessig*" Etter heftig diskusjon ble det den 6. oktober 1884 bevilget 70.000 kr av Drammen Representantskap. Sykehuset skulle bygges på Gutzeitløkke og bestå av en midtbygning med to etasjes fløyer. 21. januar 1887 stod sykehuset klart til bruk (www.sykehuset-buskerud.no).

Det opprinnelige bygget ligger i dag inne i dagens bygningsmasse, og det er mulig å se fronten bak inngangen til kirurgisk poliklinikk. Man kunne den gang ta imot 30 pasienter, og sykehuset hadde et årsbudsjett på 37.790 kroner. Siden 1887 er sykehuset blitt påbygd og endret gjentatte ganger. Siste store byggeprosjekt stod ferdig i 1980. Dette prosjektet resulterte i en sentralblokk i fjorten etasjer, en økonomiblokk, en ny varmesentral og et renseanlegg (www.sykehuset-buskerud.no).

I 1986 ble Lier psykiatriske sykehus slått sammen med det som opprinnelig het Drammen Sykehus, som etter hvert skiftet navn til Buskerud Sentralsykehus. 1. januar 2002 overtok staten eierskapet for sykehuset fra fylkeskommunen og omdannet det til et eget helseforetak (HF) med navnet Sykehuset Buskerud HF.

Det arbeides med planer for at et helt nytt sykehus skal bygges på Gullhaug i nabokommunen Lier. Inntil da vil det være trangt om plassen på Sykehuset Buskerud HF (www.sykehuset-buskerud.no).

5.2 Presentasjon av finansiell informasjon fra Buskerud sentralsykehus FKF og Sykehuset Buskerud HF

5.2.1 Budsjetter

Budsjetter for sykehuset ble utarbeidet både før og etter reformen. Før sykehusreformen, frem til og med 2001, presenterte sykehuset både sine budsjetterte og virkelige inntekter og utgifter sammen i både budsjett og årsrapporten. Etter 2001 er ikke lenger slik informasjon sammenstilt i den offentlige rapporten som avgis ved regnskapsårets slutt. Budsjettene kan nå finnes i styrereferatene som ligger tilgjengelig på nettsiden til sykehuset, men disse gjengir ofte kun budsjett for deler av organisasjonen, for eksempel på avdelingsnivå. Dette gjør det vanskelig å foreta en sammenlikning med regnskapene i årsrapportene som omfatter sykehuset som helhet.

5.2.2 Årsrapporter

Datagrunnlaget til denne delen er hentet fra informasjon oppgitt i årsberetninger fra 2000 og 2001 fra tidligere Buskerud Sentralsykehus FKF og årsrapporter fra 2002 til 2006 fra Sykehuset Buskerud HF.

Årsberetningen fra 2000 opplyser at Buskerud Sentralsykehus er blitt et fylkeskommunalt foretak (FKF) og at det samtidig ble oppnevnt et styre. Regnskapet ble avlagt etter kommunale regnskapsforskrifter. Årsregnskapet gir alle opplysninger som kreves av loven. Her opplyses det om hvilke økonomiske midler som disponeres gjennom året, deres anvendelse i foretaket samt alle kjente utgifter og inntekter. Årsberetningen omfatter opplysninger som er viktig for å bedømme sykehusets økonomiske tilstand og som ikke fremkommer fra årsregnskapet. Det informeres om aktivitet, ventelister, kvalitet, personalutdanning og forskning. I tillegg vurderes tilstanden på hver av klinikkene. Videre har også styret avlagt en egen årsberetning, men dette er ikke pålagt av loven.

Fra 2002 er årsregnskapene til Sykehuset Buskerud HF satt opp i samsvar med regnskapslovens bestemmelser og god regnskapsskikk. Offentlige årsrapporter består av administrerende direktørs beretning, styrets beretning, årsregnskap med noter og revisors beretning.

6. Analyse

Som innledning foretar vi en kort overordnet diskusjon av forskjeller mellom privat og offentlig sektor, eksemplifisert av henholdsvis privat og offentlig sykehus.

Vi vil ta utgangspunkt i de grunnleggende regnskapsprinsippene i kommunal og privat sektor som ble beskrevet i kapittel 3. Disse vil vi se nærmere på og sammenligne med hverandre. Vi ønsker å trekke frem forskjeller i de grunnleggende prinsippene, spesielt vil vi fokusere på periodiseringsregler. Videre vil vi gi en kort beskrivelse av behandling av anleggsmidler etter de to regnskapslovgivningene. Deretter vil vi gi en kort presentasjon og sammenligning av regnskapsoppstillinger.

Til slutt kommer vi til å sammenligne regnskapet for Buskerud sentralsykehus FKF fra før 2002, da regnskapene ble ført etter kommunale forskrifter, og regnskapet som ble ført ved Sykehuset Buskerud HF etter privat sektors regnskapsregler etter 2002.

6.1 Offentlig sykehus i forhold til privat sykehus, overordnet diskusjon

Både private og offentlige sykehus har liknende virksomhet. Men formålet er svært ulikt. Mens det offentlige sykehuset har et forvaltningsformål, har det private sykehuset som formål å være lønnsomt for sine eiere. Dette fører til at forskjellige strategier blir valgt for å oppnå de ulike målsettingene.

Et offentlig sykehus har pålagte oppgaver innenfor behandling, undervisning og forskning. Et privat sykehus har som målsetting å tjene penger og vil dermed velge å tilby de oppgavene som er mest lønnsomme. Når en stor del av finansieringen av sykehusene består av innsatsstyrt finansiering, vil dette si at det private sykehuset vil velge de mest lønnsomme behandlingene. Et offentlig sykehus har ikke muligheten til å velge hvilke behandlinger det vil utføre, men må både behandle alle og også utføre andre ulønnsomme aktiviteter, slik som undervisning og forskning.

Innsatsstyrt finansiering (ISF) er beregnet ut fra et gjennomsnitt av estimert kostnad ved behandling av et spesielt tilfelle. Ved tilfeller som er kostnadsmessig enklere å behandle enn hva gjennomsnittet er beregnet til, vil sykehuset få en økonomisk gevinst. Mens ved mer kompliserte tilfeller vil sykehuset få et økonomisk tap. Tanken bak denne modellen er at hver behandlingstype i sum skal ha samme gjennomsnittskostnad både i det offentlige og i det privat eide sykehuset, dersom begge drives kostnadseffektivt. Men de private sykehusene har en fordel i forhold til de offentlige; de kan velge hvilke pasienter de ønsker å behandle, og dermed blir denne fordelingen skjev. De private tar en gevinst, mens de offentlige må ta et tap i forhold til den innsatsstyrte finansieringen. Med andre ord: der et privat sykehus vil kunne maksimere nytten ved å velge å behandle pasienter med mindre kompliserte utfall av en diagnose, vil det offentlige sykehuset måtte behandle alle pasienter uansett hvor lønnsomme de er. Dette er noe som må tas hensyn til ved utarbeiding av budsjetter og finansieringsmodell, og i vurderingen av om de private sykehusene i virkeligheten er mer effektive som helsetjenesteytere enn de offentlige.

6.2 Økonomistyring

Et offentlig sykehus har en klar målsetting, og budsjett og regnskap er hovedstyringsinstrument: Det kan derfor sies at det er normativ økonomisk styring som brukes i sykehuset, jf kapittel 3.

6.2.1 Strategi for sykehuset og oppnådde mål

I en rekke år har offentlige sykehus hatt som formål å styre virksomheten i balanse mellom inntekter og utgifter, imøtekomme fylkeskommunens bestilling, redusere ventelistene og effektivisere driften.

I perioden 2000–2001 opplyser styret ved sykehuset at Buskerud Sentralsykehus FKF ligger på tredje plass på en oversikt over landets mest kostnadseffektive sentralsykehus, samtidig med at kvalitetsindikatorer viser gode resultater, og ventetiden er kraftig redusert (Årsrapport 2001).

Fra og med 2002 til og med 2004 settes det i gang en strategi, ”Resept 2006”, som omfatter hele det regionale helseforetaket Helse Sør. Den har som målsetting å frembringe og utforme tiltak som skal bidra til en mer effektiv ressursbruk i Helse Sør. De frigjorte ressursene som vil komme gjennom dette var tiltenkt å skulle bringe Helse Sør i økonomisk balanse i løpet av 2004, samtidig med at det skulle sikres ressurser til pasientbehandling, forskning og kompetanseutvikling.

I 2005 holdt sykehuset høy aktivitet, og tallene viser at DRG-poeng, som er basis for den innsatsstyrte finansieringen, utgjorde 31.244 poeng som var en økning fra 30.022 poeng i 2004. Ventetiden i 2005 var på 64 dager, mot 70 dager i 2004.

I 2006 økte DRG-poengene med 4,1 prosent fra 2005, ventetiden økte samtidig til 68 dager.

I 2007 utgjorde aktiviteten målt i DRG-poeng 33.123 poeng. Dette representerer en økning på 1,8 prosent fra 2006. Gjennomsnittlig ventetid for behandling ble registrert månedlig. I 2007 var ventetiden i gjennomsnitt 81 dager, en økning på 13 dager fra året før.

Vi kan se at DRG-poengene, som her representerer en del av inntektene har økt i løpet av perioden, samtidig som at ventetiden er blitt lenger.

6.2.2 Budsjett

I følge kommunelovens § 45 skal kommunestyret innen årets utgang vedta budsjett for det kommende kalenderåret. Budsjettet skal inneholde oversikt over mottatte bevilgninger og anvendelse av disse i budsjettåret. Videre presiseres det at årsbudsjettet skal være realistisk og omfatte bare de inntekter og utgifter som kommunen forventer at vil oppstå i det respektive året.

Poster som påvirker arbeidskapitalen skal registreres i budsjettregnskapet. Dette medfører en del spesielle føringer, som for eksempel at alle investeringer skal registreres som utgifter i budsjettregnskapet på investeringstidspunktet (Monsen, BUS 435, 2008).

Sykehuset Buskerud HF mottar midler etter budsjett, dette gjaldt også for Buskerud sentralsykehus FKF før reformen. Det er flere store punkter som er svært usikre i denne prosessen. Inntekten kommer delvis fra antallet pasienter sykehuset behandler, og delvis fra tildelinger fra staten. Dette kommer gjennom statsbudsjettet hver høst, og revidert nasjonalbudsjett. Budsjettet blir dermed utgangspunktet for inntekten, sammen med kalkulerte inntekter fra den innsatsstyrte finansieringen.

Som nevnt i kapittel 3 vil personer med beslutningsmyndighet anvende finansiell informasjon som grunnlag for sine beslutninger. I budsjettprosessen er det foretaksadministrasjonen som har overordnet innsikt og tilgang til informasjon. Budsjettarbeid i sykehuset utføres av styret som består av 7 eierrepresentanter og 4 ansattrepresentanter. Styret for Sykehuset Buskerud HF utnevnes av Helse Sør-Øst RHF. På Sykehuset Buskerud HF avholdes det styremøte hver måned med enten formelle eller muntlige orienteringer som dreier seg om budsjettet.

Budsjetteringen i sykehuset skjer ved at man statistisk fastsetter neste års mål gjennom et budsjett som følger kalenderåret og med utgangspunkt i fjorårets tall, justert for endringene i de rammemessige tildelingene som kommer fra Helse Sør-Øst RHF for det nye året.

Oppstillingen av budsjettet er påvirket av finansregnskapet som sykehuset utarbeider. Dette benyttes til å kontrollere hvordan sykehuset har utnyttet sine ressurser i en periode, og man ønsker å sammenligne forbruk med det som var budsjettet. Dette medfører at regnskapet er knyttet til utførte handlinger. I budsjettregnskapet registrerer sykehuset utgifter i stedet for kostnader. Formen på budsjettet ble ikke endret med sykehusreformen.

6.3 Teoretisk analyse: Kommuneregnskap versus forretningsregnskap

I denne delen vil vi gi en gjennomgang av periodiseringsprinsippene i kommuneregnskap og forretningsregnskap. Sammenstillingen baseres på vedlegg 1.

Prinsippene kan også kategoriseres med hensyn til hvordan transaksjonene periodiseres og måles. Periodisering gir i hovedtrekk regler vedrørende når økonomiske hendelser og transaksjoner kan og skal registreres i regnskapet. Fokuset er på anleggsmidler, omløpsmidler,

egenkapital, gjeld, opptjente inntekter og oppståtte kostnader. Inntekter og kostnader danner grunnlag for resultatberegning.

Periodisering i det offentlige regnskapet reguleres av forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner (www.lovdata.no). Prinsippene i de offentlige regnskapene som styrer periodisering er anordningsprinsippet og bruk av lån. Kommuneloven sier at alle kjente inntekter og utgifter som oppstår i løpet av året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.

Det er noen vesentlige forskjeller mellom anordnings- og periodiseringsprinsippet. Den viktigste forskjellen er at skatteinntektene i kommuneregnskapet baserer seg på innbetalt skatt, ikke utlignet skatt slik periodiseringsprinsippet tilsier (www.ssb.no)

Anordningsprinsippet gir retningslinjer for registrering av viktige balanseposter som anleggsmidler og omløpsmidler. Derfor er det vesentlig med en definisjon av hva som regnes som anleggsmidler i de to typene regnskap.

I forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner § 8 defineres anleggsmidler som:

“I balanseregnskapet er anleggsmidler eiendeler bestemt til varig eie eller bruk for kommunen eller fylkeskommune.”

Anleggsmidler inndeles i 3 kategorier: Varige driftsmidler, finansielle anleggsmidler og immaterielle eiendeler. God kommunal regnskapskikk (GKRS) 1 gir en definisjon på varige driftsmidler. I ifølge GKRS 1 er et varig driftsmiddel en anskaffelse som forventes brukt mer enn en regnskapsperiode (1. år). Videre må driftsmiddelet ha en anskaffelseskost på minimum 100 000 kr og ha en økonomisk levetid på minst 3 år regnet fra anskaffelsestidspunktet. Beløpsgrensen på 100 000 kr er tilpasset kommunenes finansielle orienterte system, hvor endringen av arbeidskapital, anskaffelse og anvendelse av midler, samt bevilgningskontroll, vektlegges fremfor resultatet (regnskapsmessig mer-/mindreforbruk).

Forskriftene tilsier at i kommuneregnskapet skal anskaffelse av varige driftsmidler utgiftsføres i sin helhet i anskaffelsesåret. Dette fører som regel til en ubalanse mellom inntekter og utgifter. Ubalansen salderes ved at bruk av lånemidler inntektsføres i bevilgningsregnskapet. I tillegg blir varige driftsmidler aktivert i balanseregnskapet i anskaffelsesåret. I følge budsjett- og regnskapsforskriftene skal kommunene foreta ordinære avskrivninger av varige driftsmidler i balanseregnskapet. Hensikten med disse avskrivningene er primært å synliggjøre verdiforringelsen av de varige driftsmidlene. Kommunene er pålagt å føre ordinære avskrivninger i sine driftsregnskaper, tilsvarende regnskapet som føres i privat sektor, men disse avskrivningene gir ikke resultateffekt. Det har hendt at det har vært foretatt kalkulatoriske avskrivninger av anleggsmidler i kommuneregnskap (Monsen, BUS 453).

Definisjon av anleggsmidler i god regnskapsskikk (GRS)/regnskapsloven er lik definisjonen i de kommunale forskriftene, men i regnskapsprinsippene legges det vekt på at anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan.

Johnsen og Kvaale (1999) fremstiller følgende avskrivningsmetoder:

- Lineær metode: Driftsmidler avskrives med like store beløp over den økonomiske levetiden
- Degressiv metode: Også kjent som saldoavskrivninger, anleggsmiddelet avskrives ved bruk av en fast prosentsats over hele levetiden
- Progressiv metode: Det vil si at avskrivningene øker over tid, også kalt annuitetsmetoden

Periodiseringen av kostnader som er forbundet med bruk av varige driftsmidler bestemmes gjennom valg av avskrivningsplan. Den mest benyttede periodiseringsmetoden er lineære avskrivninger (NRS 8, § 4.3.2.2) (www.regnskapsstiftelsen.no, 2).

Både regnskapsloven og kommuneloven tilsier at anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes å ikke være forbigående. Nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede. Avskrivninger har

tradisjonelt innenfor regnskapsteori vært sett på som en fordeling av anskaffelseskost over driftmidlenes levetid.

I kommuneloven er det skrevet en veiledning til hvordan avskrivningskostnader skal behandles i regnskapet. Anleggsmidler skal avskrives direkte over balansen parallelt med avskrivninger i budsjettregnskapet. Dette kan tolkes som at bokførte verdier skal avskrives kalkulatorisk (Monsen, 1987).

Som nevnt tidligere i denne utredningen krever det kommunale regnskapssystemet simultan utgifts- og balanseføring av anleggsmidler. Dette kalles dobbelt-dobbelt-bokholderi (Monsen, INB 421).

Før sykehusreformen, da sykehuset førte regnskap etter kommuneloven, ble investeringer periodisert, men ikke fullt ut. Dette skyldtes i hovedsak at avskrivningene ikke hadde noen resultateffekt, og at anskaffelsen av varige driftsmidler ikke ble periodisert over den økonomiske levetiden. Øvrige kostnader som personalkostnader og driftskostnader ble i det kommunale regnskapet periodisert på samme måte som i forretningsregnskapet. Lønnen var kjent ved periodeavslutning, og sykehuset bokførte også påløpte feriepenge og påløpt pensjonskostnad som en del av lønnen. Anordningsprinsippet gjaldt også for inntekter som sykehuset mottok, disse kom i form av innsatsstyrt finansiering og bevilgninger. Periodisering av inntekter var dermed ikke avhengig av utgifter og omvendt. Det betyr at inntektene ble beregnet ut fra aktivitetsnivået og basisbevilgninger som ble mottatt fra staten for å dekke daglig drift, investeringer og personalkostnad. Betalingsanordningen ble gitt av fylkeskommunen.

Anordningsprinsippet gir også retningslinjer for periodisering mellom løpende utgifter og investeringer. Investeringer av forskjellig karakter er klassifisert som utgiftsposter i kommuneregnskapet og de vises i investeringsregnskapet. I tillegg føres en balansetransaksjon mellom omløpsmidler og anleggsmidler. Etter dobbelt-bokholderis prinsipp kreves det at det føres en motpost til utgiften. Den vil bli ført mot kapitalkontoen. Saldoen på kapitalkontoen viser kommunens egenfinansiering av investeringer i anleggsmidler målt etter bokført verdi, og inkludert eventuelle investeringstilskudd mottatt fra andre.

Investeringsregnskapet viser også låneforbruk. Grunnleggende regnskapsprinsipper for kommunene gir flere regler for periodisering av låneopptaket. Reglene tilsier at kun den delen av lånet som er benyttet skal føres i investeringsregnskapet. Den delen av lånet som ikke er benyttet registreres som memoriapost, jf kapittel 3. Dette innebærer at ved regnskapsføringen må man skille mellom låneopptaket og tidspunktet for inntektsføringen, dvs. bruk av lån i investeringsregnskapet. Dette medfører sammenstilling med den investeringen lånet er ment å dekke. Regnskapsføring av bruk av lån kan også ses på som et unntak fra det styrende periodiseringsprinsippet, anordningsprinsippet. I praksis innebærer bestemmelsen at periodisering skjer i form av sammenstilling mellom inntekt og investeringsutgift. Lånet skal ikke tas til inntekt før det brukes til investering, og man oppnår da at inntekt og utgift knyttet til investeringen resultatføres i samme periode (Aastvedt og Mauland, 2006).

I kommuneregnskapet er det viktig å fremstille en sammenheng. Det finansielle regnskapsresultatet etter kommunale regnskapsregler skal vise differansen mellom ressurstilgang og ressursanvendelse i løpet av året.

Grunnleggende regnskapsprinsipper for kommuneregnskapet sier at all tilgang og bruk av midler skal regnskapsføres brutto. Dette prinsippet innebærer at alle anskaffelser og anvendelser av midler føres atskilt uten å gjøre fradrag for tilhørende poster. Når sykehuset mottar tilskudd i form av offentlige overføringer, føres dette til inntekt uten å komme til fradrag for utgiften. Ved nettoføring ville dette vært tilfelle. Dersom overføringen er et investeringstilskudd vil den heller ikke bli periodisert med avskrivning etter dette prinsippet.

Som målregel i kommunens forskrifter står det som kalles *anslått estimat*. Når enkelte inntekter eller utgifter ikke kan fastsettes ved regnskapsperiodens slutt, bokføres de etter anslått beløp. Det betyr at i tilfeller når anskaffelse har skjedd, men bokføringsgrunnlaget ikke er mottatt, sier forskriftene at man skal anslå beløpet. Det betyr at når sykehuset ikke vet nøyaktig hvor høy aktivitet det har hatt, skal utgiftsbeløpet anslås.

Kommunelovens bestemmelser angående anslått beløp finnes også i regnskapslovens bestemmelser, der det kalles beste estimat. Det er flere likhetstrekk i begge prinsippene, selv om de også har noen ulikheter.

I forretningsregnskapet styres periodiseringen av opptjeningsprinsippet, sammenstillingsprinsippet, forsiktighetsprinsippet og sikringsprinsippet. Opptjeningsprinsippet styrer regnskapsføringen av inntekter, mens sammenstillingsprinsippet regulerer periodisering av kostnader. Disse to prinsippene kan sees i sammenheng, fordi det ene styrer det andre, periodisering av inntekter styrer periodisering av kostnader. En slik sammenheng finnes ikke etter periodiseringsreglene i de kommunale forskriftene. Anordningsprinsippet gjelder både for inntekter, innbetalinger, utgifter og utbetalinger. Konsekvensen av disse ulike prinsippene blir en ulik periodisering i private og kommunale regnskap.

Videre finner vi at regnskapsprinsippene for private foretak har et annet innhold enn anordningsprinsippet. Etter opptjeningsprinsippet skal inntekter resultatføres når de er opptjent. Kravet for at inntektene skal være opptjent sier implisitt at periodiseringen ikke alltid er sammenfallende med gjennomført transaksjon. Inntektene kan være opptjent både før og etter transaksjonstidspunktet. Der møter vi en viktig målregel i regnskapsloven, som også styrer inntektsføring. Prinsippet som er fastsatt i regnskapsloven § 4-1, første ledd, sier at leveringstidspunkt er utgangspunkt for inntektsføring. Vi finner ikke et slikt krav i kommuneforskriftene. I private foretak kan transaksjonsbasert inntekt normalt ikke anses opptjent før salgstransaksjon er gjennomført. I praksis betyr dette at varer er levert eller tjenesten ytt. Om transaksjonen er gjennomført avgjøres av om det har funnet sted en overføring av risiko og kontroll, men overføring av risiko og kontroll vil nødvendigvis ikke skje samtidig.

Slik dette regnskapsprinsippet er tolket for private foretak, er det vanskelig å tilpasse til virksomheter uten økonomisk formål. Dette er også årsaken til at regnskapspliktige organisasjoner som ikke har økonomisk formål, kan fravike de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling, ettersom regnskapet stilles opp etter en blanding av prinsipper for to ulike metoder.

Forsiktighetsprinsippet er et av de grunnleggende regnskapsprinsippene for private foretak og defineres i regnskapsloven som at ” Urealisert tap skal resultatføres”. Dette prinsippet kan ses

i sammenheng med vurdering av omløpsmidler og anleggsmidler, der det benyttes laveste verdis prinsipp, mens det blir benyttet høyeste verdi for gjeld og kostnader. Ved sikring benyttes symmetrisk resultatføring, det vil si at gevinst og tap resultatføres i samme periode.

For kommuneregnskapet gjelder en annen periodiseringsregel med samme navn, forsiktighetsprinsippet, men med ulikt innhold. Prinsippet er ikke eksplisitt omtalt i den kommunale regnskapsreguleringen, men kan leses fra forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 4. Her er det presisert at regnskapsføring av tilgang og bruk av midler ikke skal forekomme bare i balanseregnskapet. Dette innebærer at anleggsmidler blir utgiftsført i sin helhet i anskaffelsesåret. Det resulterer i at nedskrivning av anleggsmidler ikke kan resultatføres, men må føres direkte mot egenkapitalen. Nedskrivningen fører dermed til lavere egenkapital, men får ingen effekt på årets resultat. En kommunal definisjon av forsiktighetsprinsippet kan være: ”urealisert tap skal regnskapsføres” (Aastvedt og Mauland, 2006).

Vi finner ingen bestemmelser i regnskapsloven for privat foretak som tilsvarende periodiseringsprinsippet i kommunalregnskap vedrørende bruk av lån.

De private foretaks årsregnskap bygger på en underliggende forutsetning om fortsatt drift. Dette kommer ikke eksplisitt til uttrykk i kommunal regnskapsregulering. Underliggende forutsetning for fortsatt drift i kommuneregnskapet kan sees som implisitt, ettersom kommuneregnskapet er basert på delvis periodisering (anordningsprinsippet). En nødvendig betingelse for at periodisering mellom perioder skal være meningsfull, er at virksomheten kan antas å vedvare i det tidsrommet som det periodiseres over, prinsippet som vedrører fortsatt drift (Sunde, 2004).

6.4 Oppstilling av årsregnskapet etter god regnskapsskikk og god kommunal regnskapsskikk

Det finnes reguleringer om føring av årsregnskap og presentasjon av økonomisk informasjon i begge sektorer. For privat sektor skal årsregnskapet føres og presenteres etter bestemmelsen i

god regnskapsskikk, mens kommunalt årsregnskap skal føres og presenteres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk.

I følge god regnskapsskikk, som gjelder for forretningsregnskap, skal et årsregnskap bestå av følgende deler: resultatregnskap, balanse, kontantstrøm og noter. Resultatregnskapet skal sammenstille periodens lønnsomhetsinntekter og kostnader slik at lønnsomhetsresultatet kommer frem. I balansen finner vi oversikt over eiendeler på den ene siden og egenkapital og gjeld på den andre. En kontantstrømoppstilling skal vise foretakets faktiske kontante inn- og utbetalinger for perioden og forklare likvidenes endringer. Noteopplysningene har som formål å gi leseren utdypende informasjon om det som fremkommer av resultatet og balansen.

I følge kommunal forskrift om årsregnskap og rapportering skal årsregnskapet bestå av følgende deler: bevilgningsregnskapet, balanseregnskapet, økonomiske oversikter, noteopplysninger, og et særregnskap over lånefondet. Videre står det at bevilgningsregnskapet skal bestå av et driftsregnskap og et investeringsregnskap. Drifts- og investeringsregnskapene skal vise hvordan årets utgifter er finansiert. Kommuneregnskapet reflekterer utgifter og utbetalinger samt inntekter og innbetalinger. Årsregnskapet skal omfatte alle økonomiske midler som disponeres for året, og anvendelse av disse.

Regnskap rapportert etter god kommunal regnskapsskikk vil ha et bredere perspektiv enn regnskap ført etter god regnskapsskikk. For å få en forståelse av perspektivet er det viktig å se på hvem brukerne av regnskapet er, og hvilket fokus enheten som rapporterer har. Brukerne kan omtales som stakeholdere som beskrevet i kapittel 3. For private foretak vil de viktigste stakeholderne være eierne, som ønsker å se hvordan foretakets ledelse har forvaltet kapitalen de har skutt inn, myndighetene som vil være interessert i å se at rapporteringen samsvarer med skatt og avgiftsbetaling, de ansatte som vil ønske å se at de har en trygg arbeidsplass fremover, og kunder og leverandører som vil ønske å se at deres kreditor/debitor vil kunne betale tilbake gjeld og levere flere varer. Flere andre grupper vil også ha interesse av å kunne se det økonomiske resultatet til bedriften, men disse vil variere fra bransje til bransje og fra sted til sted. Disse stakeholderne er interessert i å se aktivitetsnivået som foretaket har hatt, og hvordan dette har vist seg i form av lønnsomhet. Denne lønnsomheten vil vise seg i form av et

resultat og dette kan brukes til å ta ut utbytte, eller å bygge opp kapitalen i foretaket. Aktiviteten og lønnsomheten vises gjennom resultatregnskapet, mens eiendelene og kapitalen vises gjennom balansen, kontantstrømmen viser om foretaket har midler til å dekke sine løpende forpliktelser og notene utdypet enkelte punkter i resultatregnskapet, balansen og kontantstrømoppstillingen.

Regnskap rapportert etter god kommunal regnskapsskikk har stakeholdere av en annen karakter enn hva private foretak har. Ettersom inntektene kommer fra skatte- og avgiftsbetalere, vil alle ha en interesse av hvordan midlene er blitt benyttet, og om det er penger igjen til å utføre tjenester mot slutten av perioden også. Her vil ikke oppbygging av egenkapital være et fokus. Fokus her vil være på om tjenestene som skal leveres er levert på en tilfredsstillende måte, og at ressursene som har vært brukt i tjenesteproduksjonen er benyttet effektivt.

Dermed vil formen på rapporteringen være avhengig av hvilket perspektiv enheten som rapporterer har. Er målet lønnsomhet, eller er perspektivet av en mer finansiell karakter? Ut i fra denne diskusjonen vil vi konkludere med at det vil være mer hensiktsmessig for organisasjoner som ikke har lønnsomhet som formål å benytte en rapporteringsform som ikke har fokus på lønnsomhet.

6.5 Empirisk analyse: Budsjett og regnskap før og etter sykehusreformen

Datagrunnlaget til denne delen av utredningen er hentet fra informasjon opplyst i årsregnskapet til Buskerud sentralsykehus FKF / Sykehuset Buskerud HF. Vi vil se nærmere på oppbygningen av regnskapet og virkningen av regnskapsprinsippene på regnskapsresultatet. Denne delen bygger på den teoretiske prinsippanalysen som ble presentert ovenfor.

I offentlig sektor er målet å få gjort mest mulig for den tildelte bevilgningen. Sykehusets formål er å gi tilfredsstillende helsetjenester for alle innbyggere i fylkeskommunen eller nedslagsfeltet til sykehuset. Det er viktig å ta med seg at formålet med offentlig forvaltning innenfor sykehusene ikke er blitt endret, selv om organiseringen og rapporteringen er blitt

endret etter sykehusreformen. Formålet er som tidligere å disponere bevilgninger for å dekke fellesbehov og utføre tjenester, der økonomisk lønnsomhetsoverskudd er irrelevant, og budsjett er et bindende vedtak om ressursbruken i offentlig sektor. Regnskapets funksjon er å registrere om midlene er brukt i henhold til vedtatt budsjett.

De kommunale forskriftene gjaldt frem til og med 2001. For studieobjektet som behandles i denne utredningen fantes det tilgjengelig finansiell informasjon fra før sykehusreformen i årene 2000 og 2001. I tillegg har vi fått tilgang til budsjettall fra 1999.

I denne analysen vil fokuset ligge på hovedtallene i budsjetter og regnskap for Buskerud sentralsykehus FKF / Sykehuset Buskerud HF. Vi vil se på variasjoner i avvik mellom regnskap og budsjett fra år til år. De interessante postene vil være de som ble endret eller opprettet da det ble innført nye regnskapsprinsipper gjennom sykehusreformen, og dermed vil hovedfokus være på disse. Vi vil se på avvikene før finansinntekter og utgifter. Dette fordi det er ulikt hvorvidt disse inntektene/utgiftene ble tatt med i budsjettet både før og etter reformen.

Årsberetningene for Buskerud Sentralsykehus FKF i 2000 og 2001 består av styrets årsberetning, økonomisk oversikt og oversikt over drift.

Vårt fokus i denne utredningen er informasjon som omhandler økonomi i årsberetningene.

6.5.1 Årsrapporter til og med 2001

Fra årsrapportene for 2000 og 2001 finner vi at sykehusets inntekter bestod av rammebudsjett, ISF-refusjoner, poliklinikkinntekter og andre inntekter. ISF, innsattsstyrt finansiering, eller stykkpristilskudd, er utformet i forhold til egen ressursinnsats ved behandling av diagnose relaterte grupper (DRG).

Utgifter består av lønn, utgifter til egenproduksjon, finansutgifter og andre utgifter.

Hovedregelen som er brukt ved vurdering av inntekter og utgifter er ikke oppgitt i årsrapportene. Men fra de grunnleggende kommunale regnskapsprinsipper kan man se at inntektene skal føres etter kontantprinsippet, dvs at "alle kjente utgifter/utbetalinger og

inntekter/innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke”. Regnskapsføringen av øremerkede tilskudd reguleres av bestemmelsene i kommuneloven. Utgangspunktet for inntektsføring av tilskuddene er bestemmelsen i kommuneloven § 48, andre ledd, andre setning, det vil når tilskuddet er kjent.

6.5.1.1 Sammenstilling av regnskap og budsjett før sykehusreformen

I perioden 2000-2001 ble sykehuset satt i en omstillingsfase i forbindelse med eierskiftet, som gjorde at sykehuset ble til et statlig foretak i 2002. Da ble det innført en endring i regnskapsprinsippene, men budsjetteringsprinsippene ble ikke endret. I budsjettet er fokuset etter eierskiftet fortsatt på inntekter og utgifter, mens regnskapet omhandler lønnsomhetsinntekter og kostnader.

	BUDSJETT REGNSKAP AVVIK		
	1999	1999	1999
DRIFTSINNTEKTER	420 730	522 586	101 856
Lønn pensjoner, sosiale kostn	732 053	812 434	-80 381
Varekostnad/utgift	248 336	365 003	-116 667
Andre driftskostnader/utgifter	10 400	4 721	5 679
DRIFTSKOS./UTGIFT.	990 789	1 182 158	-191 369
Netto finans			
RESULTAT	-570 059	-659 572	-89 513

Tabell 2 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 1999 (budsjett 2000 for Buskerud sentralsykehus FKF)

I 1999 (tabell 2) ser vi et stort negativt avvik mellom budsjett og regnskap på 89,513 millioner kr. Sammen med dette avviket følger et negativt resultat på 659,572 millioner kr som er det største underskuddet i tallmaterialet som er med i denne analysen. Dette tallet er fremkommet fordi det ikke er medberegnet basistilskudd i inntektene i budsjettet. Vår kjennskap til både

budsjett og regnskap fra 1999 fremkommer fra budsjettet for 2000. Disse tallene kan vi ikke benytte i vår analyse, da de ikke er presentert på samme form som tallene fra de andre årene. Vi mangler blant annet årsrapport som gir forklaring til regnskapet og driften. Dette betyr at vi ikke har informasjon om ekstraordinære poster.

	BUDSJETT	REGNSKAP	AVVIK
	2000	2000	2000
DRIFTSINNTEKTER	420 730	1 186 087	765 357
Lønn pensjoner, sosiale kostn	774 375	808 671	-34 296
Varekostnad/utgift	248 336	367 272	-118 936
Andre driftskostnader/utgifter	10 400	5 240	5 160
Ordinære avskr/nedskr			
DRIFTSKOS./UTGIFT.	1 033 111	1 181 183	-148 072
Netto finans		-5 319	-5 319
RESULTAT	-612 381	-415	611 966

Tabell 3 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 2000 (budsjett og årsrapport fra 2000 for Buskerud sentralsykehus FKF)

I 2000 (tabell 3) ser vi en nedgang i regnskapet i posten lønn, pensjoner og andre sosiale kostnader i forhold til året før. Underskuddet i regnskapet er negativt på 415 000 kr og avviket mellom budsjett og regnskap er positivt på 611,966 mill kr. Avviket som oppstår dette året kommer fra at det ikke er budsjettert med basistilskudd i inntektene i budsjettet, slik som i 1999. Dette året har sykehuset i følge årsberetningen ikke hatt store engangsutgifter, eller andre poster som vil gjøre dette til et atypisk år. Vi vil dermed kunne klassifisere dette som et normalår driftsmessig. Her er det heller ikke beregnet basistilskudd i regnskapstallene, noe som er riktig i forhold til beste estimatprinsippet i de kommunale regnskapsreglene. Styret opplyser i sin beretning at foretaket regnskapsmessig kan vise til et resultat i tråd med budsjett.

	BUDSJETT REGNSKAP AVVIK		
	2001	2001	2001
DRIFTSINNTEKTER	424 396	1 380 173	955 777
Lønn pensjoner, sosiale kostn	912 655	1 012 848	-100 193
Varekostnad/utgift	259 368	463 571	-204 203
Andre driftskostnader/utgifter	10 410	16 071	-5 661
Ordinære avskr/nedskr			0
DRIFTSKOS./UTGIFT.	1 182 433	1 492 490	-310 057
Netto finans			
RESULTAT	-758 037	-112 317	645 720

Tabell 4 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 2001 (budsjett og årsrapport fra 2001 for Buskerud sentralsykehus FKF)

Sykehuset har i 2001 (tabell 4) et positivt avvik mellom budsjett og regnskap på 645,720 mill kr. Det regnskapsmessige resultatet ble negativt på 112,317 mill kr. I 2001 fremkommer det av årsrapporten at det ble tatt med en del engangskostnader i forbindelse med sykehusreformen som ble innført i 2002. Disse kostnadene er av en betydelig størrelse, og vi vil dermed ikke klassifisere 2001 som et normalt år driftsmessig.

6.5.1.2 Sammenstilling av regnskap og budsjett etter sykehusreformen

I 2002 (tabell 5 og 6) møter sykehuset regnskapsmessige problemstillinger når det kommer til avleggelsen av årsregnskapet. Både formatet, regnskapsreglene og verddivurderingen har endret seg. Budsjetteringen er ikke lovregulert på samme måte som regnskapsføringen er gjennom regnskapsloven, og dermed fortsatte budsjetteringen å følge kontantprinsippet mens regnskapsføringen gikk over til å følge lønnsomhetsprinsippet.

	BUDSJETT REGNSKAP AVVIK		
	2002	2002	2002
DRIFTSINNTEKTER	1 473 020	1 562 292	89 272
Lønn pensjoner, sosiale kostn	1 022 415	1 052 209	-29 794
Varekostnad/utgift	221 625	239 928	-18 303
Andre driftskostnader/utgifter	372 280	204 749	167 531
Ordinære avskr/nedskr		71 283	-71 283
DRIFTSKOS./UTGIFT.	1 616 320	1 568 169	48 151
Netto finans	9 000	8 096	904
RESULTAT	-134 300	2 219	136 519

Tabell 5 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 2002 med de opprinnelig rapporterte avskrivningene (budsjett og årsrapport fra 2002 for Sykehuset Buskerud HF)

	BUDSJETT REGNSKAP AVVIK		
	2002	2002	2002
DRIFTSINNTEKTER	1 473 020	1 562 292	89 272
Lønn pensjoner, sosiale kostn	1 022 415	1 052 209	-29 794
Varekostnad/utgift	221 625	239 928	-18 303
Andre driftskostnader/utgifter	372 280	204 749	167 531
Ordinære avskr/nedskr		137 290	-137 290
DRIFTSKOS./UTGIFT.	1 616 320	1 634 176	-17 856
Netto finans	9 000	8 096	904
RESULTAT	-134 300	-63 788	70 512

Tabell 6 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 2002 med justerte avskrivningene (budsjett og årsrapport fra 2002 for Sykehuset Buskerud HF)

Budsjett

I de offentlige årsregnskapene fra perioden 2002 og utover er det ikke lenger plikt til å oppgi de budsjetterte tallene. Dette gjør det vanskelig for en bruker av sykehusets finansielle informasjon å få innsikt i hvordan de mottatte midler ble anvendt i regnskapsåret. Det svekker

kontrollmulighetene, og samtidig mulighetene for å kunne vurdere hvorvidt sykehuset har nådd sitt styringsmål.

Budsjettene for perioden 2002 til 2004 fikk vi tilsendt fra Sykehuset Buskerud HF. Denne oppstillingen var oversiktlig og hensiktsfull til vårt formål.

Resultatregnskap

Finansieringen av sykehuset ble ikke påvirket av reformen. Driftsinntektene for sykehuset består fortsatt av finansiering i form av basis rammetilskudd, dvs. tilskudd fra staten, inntekter basert på aktivitet (ISF) og andre driftsinntekter tilknyttet virksomheten, som salg av laboratorie- og røntgentjenester. Dette fører til at helseforetakene nå opererer med ulike inntektsføringsprinsipper for transaksjonsbasert inntekt og for inntekter fra bevilgninger.

En vesentlig del av inntektene kommer fra basis rammetilskudd. Basis rammetilskudd inntektsføres i den perioden den knytter seg til. Inntektsføring av basisramme skjer i gjennom året i henhold til aktiviteten.

Aktivitetsbasert inntekt inntektsføres i den perioden aktiviteten er utført. Andre inntekter inntektsføres i den perioden varen eller tjeneste er levert. I tillegg gis det driftstilskudd i form av øremerkede midler som inntektsføres når aktiviteten gjennomføres, og i takt med at kostnadene som er knyttet til gjennomføringen påløper.

Statens rammetilskudd skal sammenstilles med kostnadene i den perioden når aktivitetene som inntektene er forutsatt å finansiere pågår, med andre ord i den perioden da kostnadene påløper. Inntektsføringen kan dermed utsettes til kostnadene er periodisert, det vil si en sammenstilling av inntekter med tilhørende kostnader. Denne formen for sammenstilling ses på som en fortolkning av opptjeningsprinsippet.

Kostnader i regnskapet er som følger: varekostnader, lønnskostnader og andre kostnader. Avskrivninger er spesifisert på separat linje, en linje som ikke eksisterte i årsregnskapene fra 2000 og 2001.

I regnskapet blir det benyttet lineær avskrivning over antatt økonomisk levetid fra det tidspunktet driftsmidlet blir tatt i bruk. Gevinst eller tap ved salg av ordinære driftsmidler behandles som ordinær driftsinntekt eller driftskostnad.

Balanse

Den første problemstillingen kom med fastsettelsen av åpningsbalansen, som pr. 1. januar 2002 ble satt opp i henhold til retningslinjer fra Helsedepartementet.

I revisors beretning fra 2002 kan man lese at kostpris for anleggsmidlene ble fastsatt av Helsedepartementet, og at det kun er foreløpig verdifastsettelse og foreløpige avskrivninger som har vært foretatt. Endelig verdi på anleggsmidlene ble bestemt i tilknytning til fremleggelsen av statsbudsjettet for 2004.

Dersom foreløpig kostpris for anleggsmidlene endres ved den endelige verdsettingen, vil det bli lagt til grunn at avskrivninger i regnskapet for 2003 beregnes som om endelige verdier forelå fra 1. januar 2002. I årsregnskapet for 2002 legges det til grunn at all kapital, utover den kapital som ble skutt inn på stiftelsestidspunktet, behandles som annen innskutt egenkapital.

Kontantstrømoppstilling

Etter regnskapsloven er sykehuset pålagt å utarbeide kontantstrømoppstilling. En slik oppstilling skal gi en oversikt over innbetalinger og utbetalinger samt likviditetsendringer. Sykehuset i Buskerud HF har valgt å bruke den indirekte kontantstrømsoppstillingsmetoden hvor de beregner likviditetsendringene ut i fra årets resultat.

Noter

Etter regnskapslovens bestemmelser § 7-1 skal det i noter gis opplysninger som er nødvendig for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat, og som ikke fremgår direkte av årsregnskapet for øvrig. I noter gir Sykehuset i Buskerud HF omfattende oversikt over regnskapsprinsipper som ble brukt, samtidig som all annen informasjon som er påkrevd etter regnskapsloven også er oppgitt.

Årsberetning

I årsberetningen for 2002 står det at det ikke blir fullt tatt hensyn til avskrivninger i 2002, dermed vil ikke 2002 kunne ses på som et normalår. Dette året er det første i vår analyse som har med basistilskudd i budsjettet. 2002 har et positivt resultat på 2,219 mill kr og et positivt avvik mellom budsjett og regnskap på 136,519 millioner kr. Disse tallene representerer resultatet før de fulle avskrivningene ble tatt med i regnskapet. Nye regnskapstall for 2002, presentert i årsrapporten for 2003 viser et negativt resultat på 63,788 millioner kr og med dette følger et positivt avvik på 70,512 millioner kr. De nye regnskapstallene inkluderer fullt ut avskrivningskostnadene.

	BUDSJETT	REGNSKAP	AVVIK
	2003	2003	2003
DRIFTSINNTEKTER	1 645 651	1 773 786	128 135
Lønn pensjoner, sosiale kostn	1 139 993	1 169 201	-29 208
Varekostnad/utgift	287 132	342 154	-55 022
Andre driftskostnader/utgifter	355 685	205 257	150 428
Ordinære avskr/nedskr		142 755	-142 755
DRIFTSKOS./UTGIFT.	1 782 810	1 859 367	-76 557
Netto finans	900	2 806	1 906
RESULTAT	-136 259	-82 775	53 484

Tabell 7 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 2003 (budsjett og årsrapport fra 2003 for Sykehuset Buskerud HF)

I 2003 (tabell 7) var det regnskapsmessige resultatet negativt på 82,775 mill kr. Avviket mellom budsjett og regnskap var positivt på 53,484 mill kr. Avviket er positivt fordi de faktiske inntektene vist i regnskapet er høyere enn budsjettet og høyere enn økningen i regnskapsførte kostnader i forhold til budsjett. Avskrivninger er ikke med i budsjettet.

	BUDSJETT REGNSKAP AVVIK		
	2004	2004	2004
DRIFTSINNTEKTER	1 747 291	1 856 495	109 204
Lønn pensjoner, sosiale kostn	1 163 711	1 291 539	-127 828
Varekostnad/utgift	326 615	392 948	-66 333
Andre driftskostnader/utgifter	299 370	243 372	55 998
Ordinære avskr/nedskr		148 753	-148 753
DRIFTSKOS./UTGIFT.	1 789 696	2 076 612	-286 916
Netto finans	0	-1 326	-1 326
RESULTAT	-42 405	-221 443	-179 038

Tabell 8 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 2004 (budsjett og årsrapport fra 2004 for Sykehuset Buskerud HF)

I 2004 (tabell 8) var det regnskapsmessige resultatet negativt på 179,038 mill kr. Avviket mellom budsjett og regnskap var positivt på 221,443 mill kr. I 2004 har det både vært økning i inntekter og utgifter. Men økningen i inntektene var lavere enn økningen i kostnadene, dermed blir avviket negativt. Avskrivninger er ikke med i budsjettet.

	BUDSJETT REGNSKAP AVVIK		
	2005	2005	2005
DRIFTSINNTEKTER	1 975 077	2 046 828	71 751
Lønn pensjoner, sosiale kostn	1 315 837	1 332 589	-16 752
Varekostnad/utgift	371 307	424 776	-53 469
Andre driftskostnader/utgifter	260 233	257 520	2 713
Ordinære avskr/nedskr	150 000	142 688	7 312
DRIFTSKOS./UTGIFT.	2 097 377	2 157 573	-60 196
Netto finans	0	-933	-933
RESULTAT	-122 300	-111 678	-10 622

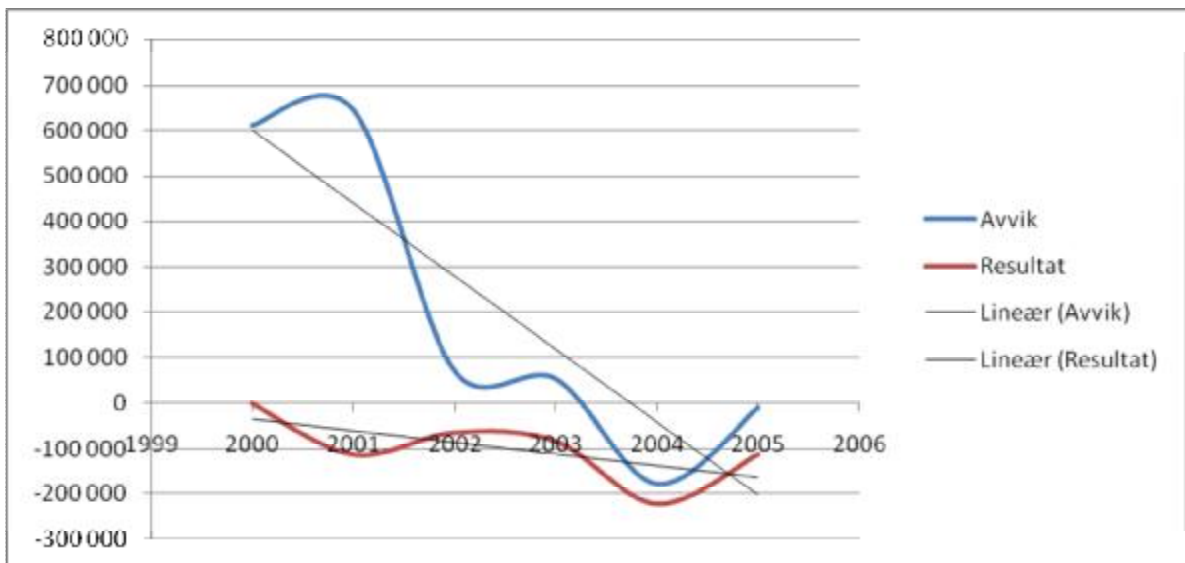
Tabell 9 Oversikt over budsjett, regnskap og avvik for 2005 (budsjett og årsrapport fra 2005 for Sykehuset Buskerud HF)

I 2005 (tabell 9) var det regnskapsmessige resultatet negativt på 111,678 mill kr. Avviket mellom budsjett og regnskap var negativt på 10,622 mill kr. Dette året er det første året der avskrivninger er med i budsjettet. Avviket i 2005 er lavest av alle årene som er med i vår empiri. Budsjettet for 2005 var kun tilgjengelig for oss ved styrereferat på hjemmesiden til Sykehuset Buskerud HF. Dette budsjettet hadde en annen oppstilling enn årsrapporten. Men vi har omgruppert oppstillingen, slik at det var mulig å sammenlikne budsjettallene med regnskapstallene.

For året 2006 fant vi ikke et budsjett for hele sykehuset under ett. Det var dermed ikke mulig å lage en sammenstilling med regnskapet presentert i årsrapporten for 2006.

Årsrapporten for 2007 var ikke tilgjengelig mens vi utførte innsamlingen av materiale til denne utredningen, dermed tok vi den ikke med i vår empiriske analyse.

Ved oppstillingen av budsjett- og regnskapstallene er det nødvendig å velge år som kan klassifiseres som typiske driftsår for sykehuset. Vi vil vurdere hvilke år som kan anses som normalår på bakgrunn av opplysninger som er gitt i årsberetningene fra sykehuset, som vi har beskrevet ovenfor. I årsberetningen fra 2001 finner vi at sykehuset hadde engangskostnader som ikke ble budsjettet, vi konkluderer derfor at 2001 ikke er det som kan kalles et typisk år. 2002 er et overgangsår, og fra årsberetningen kan en lese at i åpningsbalansen ble det gjort fradrag i avskrivningene. Denne informasjonen var vanskelig å trekke ut, og ut fra dette vil vi også konkludere med at 2002 ikke kan anses som et normalår driftsmessig. For perioden 2003 til 2005 fant vi ikke grunn til å anta at disse årene ikke kan klassifiseres som normalår regnskapsmessig. I vår studie vil vi derfor vurdere tallene for 2000 og fra 2003 til 2005 for å se om vi finner en trend. Resultatene av denne analysen kan vises i en graf:



Figur 6 Grafisk fremstilling av resultat og avvik for årene 2000 til 2005 (Buskerud fylkeskommune og Sykehuset Buskerud HF).

Som vi kan se av den grafiske fremstillingen ovenfor (figur 6), som er utarbeidet fra budsjett- og regnskapstallene fra perioden 2000 til 2005, kan vi ikke se en klar trend fra tallene. Det har vært store variasjoner i perioden, og resultatene er ikke entydige.

6.6 Sammenfatning av analysen

Informasjonsgrunnlaget til empirien er ikke entydig. Det er dermed vanskelig å trekke konklusjoner ut fra den empiriske analysen ovenfor i kapittel 6.5.1.2. Likevel kan vi se fra grafen at de regnskapsmessige underskuddene har vært noe større etter reformen.

Endringene i regnskapsprinsippene har brakt en ny post til resultatregnskapet; avskrivninger. Endringene førte til en ny balanseoppstilling hvor balanseført verdi av eiendeler står i fokus. For å vurdere kvaliteten på informasjonen gitt i regnskapene, er det nødvendig å se på formålet med organisasjonen som avgir regnskapet, og hvilke brukere som vil benytte informasjonen i sine beslutninger.

I forretningsregnskapet vil for eksempel en røntgenmaskin være bokført med en verdi i balansen, og denne verdien vil avskrives over et gitt antall leveår. Men her må man vurdere: Er det hensiktsmessig informasjon for sykehuset? Er det nyttig å vite at den bokførte verdien av en røntgenmaskin vil være på x antall kr etter fem år? Vi vil påstå at det som er viktig for sykehuset er at de har en velfungerende røntgenmaskin. Sykehuset kan ikke gå konkurs og dermed måtte risikere å selge eiendelene for å gi verdier tilbake til kreditorer og eiere. Hvor mye handel som skjer med røntgenmaskiner etter at de er tilpasset og tatt i bruk, er vi usikre på, men vi antar at handelen med slike brukte maskiner er av et heller beskjedent omfang. Dersom maskinen skulle bli ødelagt, vil det være nødvendig å ha midler til å få reparert den, og om den ikke kan repareres, er det viktig at sykehuset har midler til raskt å kjøpe en ny.

Et annet poeng er at private foretak skatter av resultatet. Resultatet som blir skattlagt er inntekter minus periodens kostnader, dette inkluderer avskrivninger. Regnskapsloven og skatteloven opererer med ulike avskrivningssatser, men begge sett med regler periodiserer kapitalkostnader gjennom avskrivninger. Dette gjør at man får en jevnere beskatning enn om man fikk redusert resultatet betraktelig de årene man gjorde store investeringer, og betalte høyere skatt de årene som man ikke gjorde større investeringer.

For et offentlig sykehus er dette irrelevant. Sykehuset skatter ikke, da det er finansiert gjennom offentlige midler og ikke har profitt som formål. Dermed vil ikke avskrivninger i produksjonskostnadene ha noe å si for resultatet. Dessuten kommer finansieringen av større prosjekter gjerne direkte fra det regionale helseforetaket eller staten, og dermed vil ikke dette være en investering som må dekkes av foretakets ordinære midler, egenkapital og gjeld, slik det ville vært i private foretak.

Ved innføring av nye regnskapsregler, som ble nevnt i kapittel 6.4.1, oppstod det problemer med verdsettingen av bygninger og utstyr. Det ble satt foreløpige verdier i 2002, noe som kom frem at hadde blitt justert i årsrapporten for 2003, der vi kan se et betydelig underskudd. Dermed er avskrivningene som er tatt med i 2002, langt undervurdert i forhold til den virkelige verdien på bygningene og utstyret. I 2002 ser vi et positivt resultat, noe som førte til

en initial optimisme for sykehuset, da noe av formålet med å endre rapporteringsform var å få bedre kontroll over sykehusets kostnader.

I budsjettet for 2003 er det ikke tatt med avskrivninger. Dette resulterer i at budsjett og regnskap fra 2003 ikke kan sammenstilles. Dermed vil det være vanskelig å si om målene som ble lagt i budsjettet ble oppnådd når man benytter den offentlige årsrapporten som ble utgitt etter årets slutt. Det er med andre ord et uklart forhold mellom budsjett og resultatregnskap. Det er følgelig vanskelig å benytte budsjettet til formål som intern kontroll og økonomisk styring, når det oppstår avvik som kommer av forskjeller i prinsipper, og ikke nødvendigvis avvik i drift. Dermed vil ikke disse avvikene ha noen informasjonsverdi for beslutningstakerne. Videre er det ikke lett å tolke informasjonen som presenteres bak tallene, og dermed vil det være vanskelig å skaffe seg et bilde av den virkelige økonomiske tilstanden til sykehuset.

For å kunne avgjøre hvilken type regnskapssystem og regnskapsprinsipper som vil være mest hensiktsmessig å benytte og som gir mest relevant informasjon, er det viktig å vurdere hvilket formål foretaket har. Er formålet lønnsomhet, eller er formålet av en annen karakter. Sykehusets hovedformål er ikke lønnsomhet. Det har ikke som formål å bygge opp egenkapital og heller ikke å gi best mulig utbytte til eierne. Sykehusets hovedformål må sies å være å yte helsetjenester. Dermed bør sykehusets suksess evalueres ut fra antall tjenester som blir formidlet, og kvaliteten på disse. Dette kan imidlertid være komplisert å måle. Det er mulig å telle antall pasienter som blir behandlet, og det kan vurderes hvor mange som fikk behandling som gjorde pasientene "friske". Det er også mulig å vurdere hvor mange årsverk som gikk med for å produsere tjenestene, hvor mange liggedøgn hver pasient/behandling hadde i gjennomsnitt. Men det er vanskelig å skulle formidle brukernes oppfatning av tjenestene, da oppfatningen vil være subjektiv, og forskjellig fra person til person. Også hvor mye omsorg hver pasient mottar vil være vanskelig å sette tall på. Med andre ord vil sykehusets økonomiske resultat ikke gjenspeile hvilken kvalitet sykehuset har på sine tjenester.

En annen side av regnskapsprinsippene er at et sykehus mottar tre ulike former for inntekter. Der periodiseringen av inntekter i forretningsregnskap sier at inntektene kan bokføres når kontroll og risiko er blitt overført, vil dette være vanskelig å oversette til offentlig sektor. Et annet poeng er at dette ikke er virkelige inntekter, det er penger gitt av staten for å finansiere tjenestene som blir ytt. Det vil si at ettersom sykehuset er et forvaltningsorgan for staten, så har staten valgt å bruke pengene der, i stedet for på veibygging eller andre formål. Følgelig vil en sammenstilling av inntekter og kostnader vil være vanskelig å gjennomføre, og vil ikke være i tråd med sammenstillingsprinsippet som finnes i regnskapsloven.

En privat bedrift kan måle sine inntekter etter hvor mange varer og tjenester som er blitt overlevert, der risiko og kontroll er overlevert til kunden. I et sykehus er det ikke noe tilsvarende som kan måle en slik verdi. Av dette følger det at sluttresultatet i resultatregnskapet i et offentlig sykehus ikke kan ha samme betydning som resultater har i en privat bedrift, der lønnsomheten er målet på hvor godt bedriften gjør det.

Et siste moment er at i offentlige sykehus eksisterer det et sentralt behov for budsjettmessig informasjon. I alle typer offentlige organisasjoner der finansieringen i stor grad kommer fra overføringer fra stat eller kommune, er pengekontroll og ressursbruk viktig. Etter reformen kan vi ikke se at det er samsvar mellom budsjett og regnskap. Dette svekker verdien de vedtatte budsjettene har i organisasjonene. Dette ser ut til å være fordi budsjettet har det finansielle i fokus, mens regnskapet blir ført med tanke på lønnsomhet.

7. Konklusjon og avslutning

I dette kapittelet vil vi gjennomgå resultatene vi har funnet i studien, og vi vil prøve å trekke en konklusjon fra disse.

7.1 Konklusjon

Hensikten med denne studien var å utforske hvordan endringen av regnskapsprinsipper har påvirket Buskerud sentralsykehus FKF / Sykehuset Buskerud HF, og hvorfor eventuelle budsjett- og regnskapsmessige avvik har oppstått. Dette ville vi utforske ved å analysere forskjellene mellom prinsippene som benyttes i kommuneloven og regnskapsloven, og å sette opp en sammenstilling av budsjett- og regnskapstall før og etter reformen. Dessverre fikk vi ikke tilgang til alle de ønskede tallene, som beskrevet i kapittel 2, slik at de konklusjoner som kan trekkes blir noe begrensede. Dette i seg selv kan tyde på at en av hensiktene med reformen, det å gi bedre styringsrelevant informasjon, i begrenset grad er oppfylt.

Reformer har som formål å endre situasjoner for å gjøre dem bedre. Slik var også forventningene om at den økonomiske informasjonen bak tallene i sykehusregnskapet skulle bli mer informativ og relevant, samt lett å lese og forstå for brukerne av regnskapet. I tillegg var det en målsetning om at man skulle få en prising som liknet mer på den man finner i privat sektor, der kapitalkostnader er en viktig del av produksjonskostnadene. Men er informasjonen blitt bedre? Vår konklusjon er at den ikke har det. Informasjonen har gitt forvirring og er lite anvendelig som verktøy for økonomisk styring.

I innledningen til denne utredningen beskrev vi en den debatten i samfunnet som pågår på grunn av endret regnskapsrapportering. Flertallet av de som stiller seg skeptisk til endringene, påpeker at årsaken til de store underskuddene i sykehusene hovedsakelig skyldes nye regnskapsregler.

I vår studie har vi gjennomgått relevant litteratur og vurdert Buskerud sentralsykehus FKF / Sykehuset Buskerud HF sitt regnskap før og etter reformen. Vår konklusjon er at endringene

ikke har forbedret regnskapsinformasjonen. Dette vil si at vi mener at regnskapet ikke gir et mest mulig riktig bilde av organisasjonens prestasjon og situasjon i forhold til de underliggende formål. Å analysere regnskapsprinsipper før og etter var naturlig for å se hvordan regnskapsinformasjon har endret seg og eventuelt forbedret seg.

Ved gjennomgang av regnskapsprinsipper og bestemmelser fant vi at det fremdeles er et forbedringspotensial i hvordan regnskapet bør føres. Vi fant at bruk av finansielle regnskaper var bedre egnet til å vurdere oppnåelse av hovedformålene hos offentlige sykehus enn et lønnsomhetsregnskap. Situasjonen pr dags dato består i at budsjett og regnskapet i offentlige sykehus blir ført etter en blanding av ulike prinsipper. Mens budsjettet føres etter kontantprinsipper, føres regnskapene etter lønnsomhetsprinsipper. Dette gjør at det er vanskelig å sammenholde informasjonen som presenteres i henholdsvis budsjett og regnskap.

7.2 Konsekvens for praksis

Denne studien har vist at det er behov for en grundig vurdering av om bruken av lønnsomhetsregnskap er formålstjenelig i offentlig sektor. Vi mener at lønnsomhetsregnskap ikke har de egenskaper som er nødvendige for å gi nyttig beslutningsinformasjon i offentlige foretak, som for eksempel sykehus. Det bør sees på om det er mulig å innføre regnskap som har et finansielt fokus, der kontantstrømmene og anordningen av beløp er i fokus. Dette er organisasjoner som blir drevet av skattepenger. Det bør dermed være mulig for skattebetalerne å se at pengene som blir anordnet til ulike formål i sykehuset går til nettopp disse formålene, og ikke lekkes ut til andre formål.

Det å endre rapporteringsform vil være en stor endring for sykehusenes økonomistyring. Men i tillegg er det flere forhold som etter vår mening bør forbedres:

1. Budsjetter og regnskap bør være langt lettere tilgjengelig, slik at de som er interessert i denne informasjonen kan få tilgang på den. Nå er årsrapportene lett tilgjengelige gjennom nettsiden til Sykehuset Buskerud, mens budsjettene ikke er det.

2. Budsjetter og regnskap bør være laget på samme nivå. Det vil si at budsjett og regnskap bør presenteres på samme nivå i organisasjonen, og med samme inndeling/gruppering av inntekter og kostnader. På denne måten kan man lettere se hvordan målene som ble lagt i budsjettene ble oppnådd i regnskapene.
3. Budsjetter og regnskap bør føres etter samme prinsipper. Dette er viktig fordi man ikke kan sammenlikne to tallstørrelser som er utarbeidet etter ulike forutsetninger.
4. Det bør lages en sammenstilling av budsjetterte og oppnådde resultater i årsrapporten. Dette er ikke et viktig element i et lønnsomhetsregnskap, men for organisasjoner som blir finansiert av skattepenger vil dette være et viktig element for å vurdere resultatet.

7.3 Videre studier

Som videre studier av hvilken effekt innføring av lønnsomhetsregnskap i offentlige organisasjoner har, ser vi et behov for å utføre den empiriske analysen vi har utført på et annet sykehus, eller på flere institusjoner, og over en lengre tidsperiode. Som vi nevnte i kapittel 2. Metode kan enkelt case av og til vise seg å representere noe annet enn det caset man egentlig så for seg. Om caset virkelig er det caset man i utgangspunktet så for seg, kan man få bekreftet eller avkreftet ved å utføre flere enkelt case eller en fler-case studie med samme tema. Man vil da med hensyn til vårt tema kunne få et bredere grunnlag for å vurdere om det er hensiktsmessig for offentlige organisasjoner å føre regnskap etter lønnsomhetsprinsippene.

En annen problemstilling som kan være interessant å se nærmere på er: Hva mener menneskene som benytter den finansielle informasjonen om kvaliteten på informasjonen før og etter reformen? Er det blitt enklere eller vanskeligere å ta beslutninger ut fra tallmaterialet? Dette vil formmessig bli en mer kvalitativ studie, der det vil være subjektive meninger blant de som benytter tallmaterialet. Svarene fra disse kan være avhengig av hvordan de den siste tiden har følt at de har fått utbytte av tallmaterialet. Her kan det være fornuftig å benytte spørreskjema for å kunne kvantifisere svarene. En slik studie kan det være hensiktsmessig å gjenta over tid, der de samme personene blir stilt de samme spørsmålene over en lengre tidsperiode.

Litteraturliste

Skriftlige publikasjoner:

Andreassen, W.T.; Lunde K. T.; *Offentlige tjenestepinsipper for økt brukerorientering*, side 53, 2001, Universitetsforlaget, Oslo.

Arbnor, I. og Bjerke, B, *Foretaksøkonomisk metodelære*. 1977, Studentlitteratur, Lund.

Bjørnenak, T.: *Strategisk økonomistyring – en oversikt* (2003), Magma. Nr 2.

Busch, T. Vanebo, J. O.; Klausen, K.; Johnsen, K; *Modernisering av offentlig sektor: utfordringer, metoder og dilemmaer*. 2005, Universitetsforlaget, Oslo.

Freeman, R. E.; *Strategic Management, A Stakeholder Approach*, 1984, Pitman: Marshfield: MA.

Gjesdal, F.; Høgheim, S.; Bjørnenak, T.; Gjesdal, E.; *Driftsregnskap*, side 24, 1994. Ad Notam Gyldendal.

Granlund, M og Lukka, K: *From Bean-Counters to Change Agents*, 3/1997, The Finnish Management Accounting Culture in Transition.

Johannessen, A.; Tufte, A. P.; *Introduksjon til Samfunnsvitenskapelig Metode*, 2002, Abstrakt Forlag, Oslo.

Johnsen, A. og Kvaale, E: *Regnskapsloven, kommentarer til lov 17.juli 1998 nr.56 om årsregnskap*. 1999, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo/Bergen

Kinserdal, A.; *Finansregnskap med analyse*, 13. utgave, side 21-24, 2005, Cappelen Akademisk forlag, Oslo.

Kommuneregnskapet - Effektiv ressursbruk og formuesbevaring. Rapport fra arbeidsgruppe nedsatt av KRD, juni 2006.

Monsen N., *Public Sector Management and Accounting: A discussion with conclusions for the choice of accounting model*. 2008 Norges Handelshøyskole, Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap, Bergen.

Monsen N.,N., (2008) *Public Sector Management and Accounting: A discussion with conclusions for the choice of accounting model*. Norges Handelshøyskole, Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap, Bergen.

Monsen, N.; *Behandling av anleggsmidler og avskrivninger i kommunale regnskaper*, 1987, Universitetsforlaget.

Monsen, N.; *Forretningsregnskap, fondsregnskap og kameralregnskap: en komparativ analyse*, s 46, 2002, Norges Handelshøyskole. Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap, Bergen.

Monsen, N.; *Kommuneregnskapet i Norge: en studie av kameralistens og kjøpmannens påvirkning*, 2004, Norges Handelshøyskole, Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap, Bergen.

Monsen, N.; *Ulike bokføringsmetoder: kjøpmannens bokføring, kameralistens bokføring, det norske kommuneregnskapets bokføring, det norske statsregnskapets bokføring*, side 34, 2007, Institutt for Revisjon og rettsvitenskap, Norges Handelshøyskole, Bergen.

Nerland S.: - *Effekter av sykehusreformen*, 2007, Fire essay om mål og virkemidler i styringen av spesialisthelsetjenestene. Universitetet i Oslo.

Nyland Kari. & Inger J. Pettersen - *The control gap: The role of budgets, accounting information and (non-) decisions in hospital settings*, (2004) HORN, Working paper 2004:5, SINTEF, Universitetet i Oslo

Opstad, L.; Berg, J. E.; *Helseøkonomi*. 1992. Universitetsforlaget, Oslo.

Revsine, L.; Collins, L. D.; W. Bruce Johnson, W. B.; *Financial reporting and analysis*, side 9, 2005, Pearson/Prentice Hall, Upper Saddle River, N.J.

Sunde, Ø.; *Slik er kommuneregnskapet*, utgave 5/2004, Revisjon og regnskap.

Tranøy, B. S. og Østerud, Ø. (red): *Den fragmenterte staten – Reformen makt og styring*, s 67, 2001, Gyldendal Norsk Forlag, Oslo

Walb, s 217, 1926, sitert av Monsen, N.: ”*Forretningsregnskap, fondsregnskap og kameralregnskap: en komparativ analyse*” s 46, 2002, Norges Handelshøyskole, Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap

Yin, R. K.; *Case Study Research: design and methods*, second edition, 1994, Sage Publications.

Ylärinta, M., *Strategic management in knowledge intensive organizations: value of the stakeholder approach*. 1:1999, Turku. (Dokumentet er del av serien Turun kaupparkeakoulun julkaisuja : keskustelua ja raportteja)

Aastved, A.; Mauland, H.; *Kommuneregnskapet-rammeverk og prinsipper*, Arbeidsrapport nr 14/2006, Telemarksforskning-Bø.

Internettressurser:

Stein Østre, www.bibsys.no, hentet 29.11.08

”*Analyse av prinsipper for budsjettering og regnskapsføring i offentlig forvaltning*”

http://fulltekst.bibsys.no/hihm/rapport/2007/14/rapp14_2007.pdf

www.aftenposten.no, hentet 07.04.08

”*Staten trenger ny styringsinformasjon*”

<http://www.aftenposten.no/meninger/debatt/article1172123.ece>

www.bfk.no, hentet: 04.02.08

"Buskerud fylkeskommune – Organisering"

Ref:<http://www.bfk.no/Modules/folkevalgt.aspx?ObjectType=Article&Article.ID=1534&Category.ID=1189>

www.dagbladet.no, hentet 03.03.08

"Den fattigste H&M-piken"

<http://www.dagbladet.no/nyheter/1997/12/30/49034.html>

www.fagforbundet.no, hentet: 10.10.08

"Nyhetsbrev 25.01.08 Behov bør styre rammen"

http://www.fagforbundet.no/Sykehus/Nyhetsbrev/index.php?article_id=20771

www.forskning.no, hentet 11.03.08

"Reform med kroniske plager"

<http://www.forskning.no/Artikler/2006/april/1144393536.17>

www.gkrs.no, hentet: 02.02.08

"Aktuelle lover og forskrifter"

http://www.gkrs.no/index.php?option=com_content&task=view&id=15&Itemid=7

www.helse-sorost.no, hentet 29.03.08

"Historikk"

[http://www.helse-](http://www.helse-sorost.no/modules/module_123/proxy.asp?D=2&C=25&I=72&mids=a26a97a)

[sorost.no/modules/module_123/proxy.asp?D=2&C=25&I=72&mids=a26a97a](http://www.helse-sorost.no/modules/module_123/proxy.asp?D=2&C=25&I=72&mids=a26a97a)

www.kirkensnodhjelp.no, hentet 03.03.08

"Coca-Cola-kampanjen"

<http://www.kirkensnodhjelp.no/no/Engasjer-deg/Engasjer-deg/Tidligere-kampanjer/Coca-Cola-kampanjen/>

www.lovdatabank.no, 1, hentet: 04.03.08

"FOR 2006-12-14 nr 1506: Forskrift om kapitalkrav for forretningsbanker, sparebanker, finansieringsforetak, holdingselskaper i finanskonsern, verdipapirforetak og forvaltningsselskaper for verdipapirfond mv. (kapitalkravsforskriften)"

<http://www.lovdatabank.no/cgi-wift/ldles?doc=/sf/sf/sf-20061214-1506.html>

www.lovdata.no, 2, hentet 03.02.08

”LOV 1998-07-17 nr 56: Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)”

http://www.lovdata.no/cgi-wift/wiftldles?doc=/usr/www/lovdata/all/nl-19980717-056.html&emne=regnskap*&

www.lovdata.no, 3, hentet: 02.02.08

”LOV 2001-06-15 nr 93: Lov om helseforetak m.m. (helseforetaksloven)”

<http://www.lovdata.no/all/hl-20010615-093.html>

www.lovdata.no, 4, hentet: 28.02.08

”FOR 2000-12-15 nr 1424: Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner)”

<http://www.lovdata.no/for/sf/kr/kr-20001215-1424.html>

www.norad.no, hentet 29.09.08

”Norad: Offentlige forvaltningsreformer”

http://www.norad.no/default.asp?V_ITEM_ID=8250

www.norsk.dk, hentet: 09.12.08

”Politiske prioriteringer og partier”

<http://www.norsk.dk/facts/political/priorities/priorities.htm>

www.regjeringen.no, 1, hentet 09.09.08

”Kommuneregnskapet - Effektiv ressursbruk og formuesbevaring. Rapport fra arbeidsgruppe nedsatt av KRD, juni 2006”

http://www.regjeringen.no/upload/kilde/krd/rap/2006/0021/ddd/pdfv/288827-rapport_-_kommuneregnskapet_-_effektiv_ressursbruk_og_formuesbevaring.pdf

www.regjeringen.no, 2, hentet: 02.02.08

NOU 1996:5 ”Hvem skal eie sykehusene?”

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/hod/dok/NOUer/1996/NOU-1996-5.html?id=140503>

www.regjeringen.no, 3, hentet 09.09.08

”Resultatevaluering av sykehusreformen”

<http://www.regjeringen.no/upload/HOD/Vedlegg/Sykehusreformen%20endelig%20rapport%20evaluering.pdf>

www.regjeringen.no, 4, hentet 12.10.08

"Hva er styring og organisering i offentlig sektor?"

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fad/Tema/Styring_og_organisering_av_statsforvaltn/Hva-er-styring-og-organisering-i-offentl.html?id=450357

www.regjeringen.no, 5, hentet 03.03.08

"Utprøving av periodiseringsprinsippet"

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Statlig_ekonomistyring/Utproving-av-periodiseringsprinsippet-i-.html?id=438737

www.regjeringen.no, 6, hentet: 12.02.08

"Informasjonshefte – Innsatsstyrt finansiering"

http://www.regjeringen.no/upload/kilde/hod/rus/2006/0002/ddd/pdfv/273951-informasjonshefte_isf_2006.pdf

www.regnskapsstiftelsen.no, hentet 02.02.08

"God regnskapsskikk"

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/a9367625/God-regnskapsskikk>

www.regnskapsstiftelsen.no, 2, hentet 09.09.08

"Norsk RegnskapsStandard 8 - God regnskapsskikk for små foretak"

http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/_img/9148293.pdf

www.riksrevisjonen.no, hentet: 13.05.08

"Veiledning – Undersøkelsesdesign"

http://www.riksrevisjonen.no/NR/rdonlyres/75AB3932-6F5B-4C24-9007-C3E10C20A8AF/0/Veileder_i_undersokelsesdesign_19092008.pdf

www.sfso.no, hentet 14.09.08

"Oppsummering av nettverksmøte om samfunnsøkonomiske analyser/konsekvensutredninger 14. desember 2006"

<http://www.sfso.no/templates/Search.aspx?id=62&quicksearchquery=full+helse>

www.ssb.no, hentet: 12.10.08

"Frode Borgås: Kapittel 3. Kommuneforvaltningen"

<http://www.ssb.no/emner/12/01/sa91/kap3.pdf> . Frode Borgås *Komuneforvaltning*

www.sykehuset-buskerud.no, hentet: 05.04.08

”Fra tømmerstue via telt og dampskip – til nytt sykehus med plass for både somatikk og psykiatri”

http://www.sykehuset-buskerud.no/modules/module_123/proxy.asp?C=685&I=6302&D=2

Budsjetter og årsrapporter fra Buskerud Sentralsykehus FKF og Sykehuset Buskerud HF

Budsjett for 2005 ligger tilgjengelig på hjemmesiden til Sykehuset Buskerud, vedlagt et styrereferat.

http://www.sykehuset-buskerud.no/modules/module_123/proxy.asp?C=711&I=5242&D=2

Budsjetter for perioden 1999 til 2001 fikk vi tilsendt fra Buskerud Fylkeskommune.

Budsjetter for perioden 2002 til 2004 fikk vi tilsendt fra Sykehuset Buskerud HF

Årsrapport for Buskerud sentralsykehus FKF fikk vi tilsendt fra Sykehuset Buskerud HF

Årsrapporter for Sykehuset Buskerud HF og Buskerud sentralsykehus FKF for perioden 2001 til 2005 ligger tilgjengelig på hjemmesidene til Sykehuset Buskerud HF

<http://www.sykehuset->

[buskerud.no/modules/module_123/proxy.asp?iDisplayType=2&iCategoryId=685&iInfoId=6300&mids=a1018a1053a1084a](http://www.sykehuset-buskerud.no/modules/module_123/proxy.asp?iDisplayType=2&iCategoryId=685&iInfoId=6300&mids=a1018a1053a1084a)

Forelesningsnotater

Monsen, N.; *INB 421 - International and Nonbusiness Accounting*, høsten 2007, Forelesningsnotater og forelesninger, Norges Handelshøyskole, Bergen

Monsen, N.: *BUS 435 - Regnskap og budsjettering i offentlige organisasjoner*. våren 2008, Forelesningsnotater og forelesninger, Norges Handelshøyskole, Bergen

Johns, (1951), s 5 oversatt fra tysk av Norvald Monsen), Norvald Nytræ Monsen (januar 2008): presentert i forelesningsnotater for *BUS 435 - Regnskap og budsjettering i offentlige organisasjoner*. Norges Handelshøyskole, Bergen.

Walb, E.,(1926), sitert av Monsen, N., *Forretningsregnskap, fondsregnskap og kameralregnskap: en komparativ analyse*, s 46, 2002, Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap, Norges Handelshøyskole, Bergen

Bergstrøm, J.: *A book on Management control* Upublisert manuskript, benyttet som tillegglitteratur i faget: *BUS 400N – Styring av større foretak*, høsten 2007, Norges Handelshøyskole, Bergen

Vedlegg – 1 Periodiseringsprinsippene i kommuneregnskap og forretningsregnskap

	Privat GRP ¹	Kommunal GRP	Kommentar
Målereglene	Transaksjonsprinsippet		Transaksjonsprinsippet gjelder ikke i kommunene. Vurderingsreglene i årsregnsf § 8 bygger på regnskapslovens bestemmelser, som er begrunnet i transaksjonsprinsippet.
	Beste estimat	Anslått beløp	I hovedsak samme prinsipp.
Periodiseringsregler	Opptjenings- og sammenstillingsprinsippet	Anordningsprinsippet	Anordningsprinsippet gjelder for både inntekter og kostnader og kan derfor sammenstilles med både opptjenings- og sammenstillingsprinsippet. Prinsippene har ulikt innhold.
	Forsiktighetsprinsippet	Forsiktighetsprinsippet	Vurderingsreglene i årsregnsf § 8 bygger på regnskapslovens bestemmelser, som er begrunnet i forsiktighetsprinsippet. Underliggende forutsetning
		Bruk av lån	Periodiseringsprinsipp om inntektsføring av lån på tidspunkt for bruk av lån, og ikke ved låneopptak. Ikke aktuelt i et resultatorientert regnskap.
	Sikring		Ingen bestemmelser om sikring i kommunal reg.
Mekaniske sammenhenger		Arbeidskapitalprinsippet	Finansielt orientert system, som er den vesentligste prinsipielle forskjellen fra regnskap etter regnl.
	Estimatendringer		Tilnærmet samme innhold i begge regimer
	Kongruensprinsippet		Kongruensprinsippet gjelder ikke i kommunereg.
Generelle rammer og premisser	Prinsippanvendelse		Tilnærmet samme innhold. Ikke definert som et GRP i kommunene.
	Fortsatt drift	Fortsatt drift	Implisitt i kommuneregnskapet
	God regnskapsskikk	God kommunal regnskapsskikk	Ulikt innhold
		Brutto-prinsippet	Ikke grunnleggende regnskapsprinsipp i privat regulering